



UNIVERSIDAD
DE PIURA

FACULTAD DE DERECHO

**Los delitos tributarios como delito previo del lavado de
activos**

Tesis para optar el Título de
Abogado

Priscila Lizet Seclén Sandoval

**Asesor(es):
Dr. Percy Raphael García Cavero**

Piura, abril de 2022

Aprobación

La tesis titulada “Los delitos tributarios como delito previo del lavado de activos”, presentada por la bachiller Priscila Lizet Seclén Sandoval en cumplimiento con los requisitos para obtener el Título de Abogado, fue aprobada por el Director de Tesis Dr. Percy Raphael García Cavero.



Director de Tesis



Dedicatoria

Dedico el presente trabajo a Dios nuestro Señor, que guía mi camino y me ha dado la oportunidad de llegar a este momento de vida y carrera.

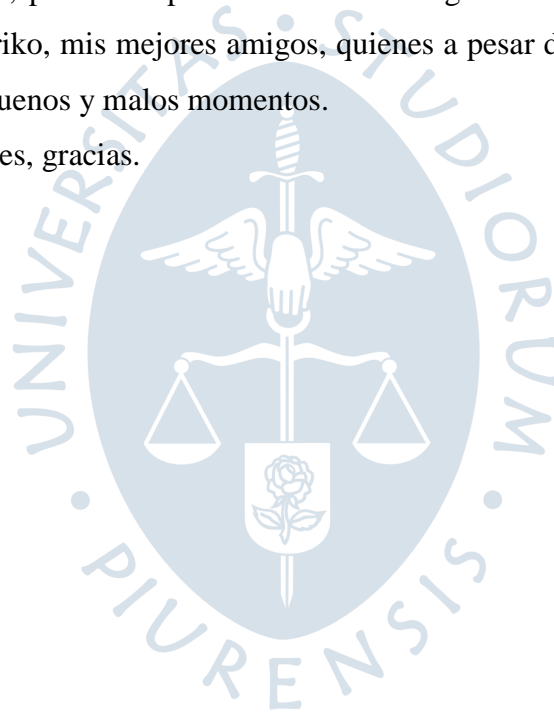
A mis padres Luz Angelica y William, sobre todo a mi madre por ser mi mayor ejemplo de lucha, perseverancia y dedicación. A mis hermanos Cristhian y Fabricio, por su apoyo y motivación constante.

A mis abuelos que desde el cielo me iluminan para seguir adelante.

A mi familia por ser las personas más luchadoras y trabajadoras que conozco, especialmente a mi tía Susy e hijas, quienes estuvieron pendientes de mi trabajo, animándome y siempre dándome palabras de aliento para culminarlo.

A la Universidad, por haber permitido conocer a grandes personas, especialmente a Dania, José, Aldo y Noriko, mis mejores amigos, quienes a pesar de la distancia siempre han estado conmigo en los buenos y malos momentos.

Esto es por ustedes, gracias.



Agradecimientos

Aprovecho estas líneas para expresar mi profundo agradecimiento al Dr. Percy Garcia Cavero, por el tiempo y apoyo brindado en la realización de esta investigación.



Resumen

El lavado de activos, delito que requiere la realización de actos para que los bienes de origen ilícito sean incorporados de forma legal al sistema económico y que al tener como fin la apariencia de legalidad, afectan directamente al sector financiero del país, por medio de los actos de conversión y transferencia, de ocultamiento y tenencia, y de transporte, traslado de los activos ilícitos. En referencia al sistema peruano, en cuanto al delito de lavado de activos está regulado en el Decreto Legislativo N° 1106, denominado “Decreto de lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y el crimen organizado”; siendo que, a través de su artículo 10, señala expresamente que delitos previos pueden configurar al delito de lavados de activos, entre ellos, a los delitos tributarios.

Este último delito en mención, se encuentra recogido en la ley penal tributaria: Decreto Legislativo N°813, cuyo bien jurídico a proteger sería los intereses patrimoniales del Estado, por el no ingreso del tributo mediante los diversos medios establecidos por la ley penal tributaria, siendo que, dentro de estos delitos, se encuentra el delito de defraudación tributaria, cuyos actos del contribuyente no son solo el no pago y causar un fraude tributario, sino también evadir la deuda total del impuesto, u en todo caso, pagar el mínimo, acto que es considerado delito en nuestro ordenamiento jurídico. Por tal razón, se hace mención al fraude tributario, como modalidad de este delito y el cual puede ser estimado como delito previo, pese a que parte de un sector doctrinal, manifiesta que el delito previo o fuente no sería catalogado como elemento objetivo del tipo. No obstante, considero un análisis en el que no se ha realizado de manera sistemático o conjunto con los artículos 1, 2, 3 y 10 del Decreto Legislativo señalado y las diferentes Convenciones como son: la de Viena, de Palermo (¹arts. 2, lit. h; y 6, inc. 2, lit. a) y de Mérida (arts. 2, lit. h; y 23, inc. 2, lit. a), puesto que, cuando la obtención ilegal del activo (en los casos que supongan fácticamente un enriquecimiento indebido por parte del sujeto) es incorporada a nuestra economía con una apariencia de legalidad, al requerir el delito de lavados un delito previo; y que de acuerdo a lo expuesto por el citado art. 10 que menciona a los delitos fuentes del cual provienen los activos hacer lavados, complementado con los artículos. 1, 2 y 3 (el tipo base) del Decreto Legislativo N° 1106, los delitos tributarios si son delitos fuentes de lavado de activos.

¹ Mendoza Llamacponcca, Fidel Nicolás. 2017. «El tipo base del delito de lavado de activos en el Perú (Arts. 1, 2 y 3 del Decreto Legislativo No 1106)». Universidad de Salamanca

Tabla de contenido

Introducción.....	13
Capítulo 1 Lavado de activos	15
1.1 Consideraciones generales	15
1.1.1 Definición	15
1.1.2 Características criminológicas	16
1.1.3 Fases del lavado de activos	17
1.1.4 El bien jurídico.....	20
1.1.5 Desarrollo normativo nacional.....	25
1.2 Delito previo	25
1.2.1 Concepto de “actividad delictiva” del delito previo	27
1.2.2 Como elemento objetivo del tipo penal	28
1.2.3 Sistema de clasificación de delitos fuentes	30
Capítulo 2 La defraudación tributaria.....	33
2.1 Sistema tributario	33
2.1.1 Obligación tributaria	33
2.1.2 Administración tributaria	34
2.1.3 Recaudación tributaria	36
2.2 Refuerzo punitivo de la recaudación tributaria.....	37
2.3 Delitos tributarios	38
2.3.1 Marco legal	38
2.3.2 Características	39
2.3.3 Bien jurídico tutelado.....	40
2.3.4 Defraudación tributaria	41
Capítulo 3 El delito tributario como delito previo del lavado de activos	47
3.1 Delimitación del problema jurídico	47
3.2 Decreto Legislativo N° 1106	49
3.3 La deuda tributaria como objeto material	53
3.3.1 La cuota tributaria como bien susceptible de lavado	53
3.3.2 Identificación del bien objeto de blanqueo	60
3.4 La vulneración del principio Ne bis in idem.....	61

3.5 Identificación de los bienes..... 62

3.6 Descontaminación tributaria 64

 3.6.1 Prescripción..... 64

 3.6.2 Regularización tributaria..... 65

Conclusiones 67

Lista de referencias 69



Introducción

Uno de los fenómenos criminales que mayor atención recibe actualmente en el mundo es el lavado de activos. El lavado de activos puede ser conceptualizado como el proceso de actos mediante el cual los bienes de origen ilícito son incorporados al sistema económico legal con la finalidad de darle apariencia de legalidad, afectando directamente al sistema económico-financiero del país. Tal es la relevancia de este fenómeno criminal que la mayoría de países han establecido políticas dedicadas a consolidar acciones de control internacional, al tener efectos que van más allá del espacio nacional. En el Perú, el delito de lavado de activos se encuentra previsto en el Decreto Legislativo N° 1106, denominado “Decreto de lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y el crimen organizado”. Según esta normativa, los activos sobre los cuales recaen las conductas del lavado se originan por una actividad criminal precedente a la que se le denomina delito fuente.

La presente investigación, si bien versará sobre el delito de lavado de activos, no pretende abordar todos los aspectos y problemas que pueden plantear este delito. Nuestra atención se centrará concretamente en la posibilidad que el delito tributario pueda constituirse en un delito fuente del delito de lavado de activos. La respuesta a esta cuestión jurídica requiere un análisis de la problemática de la actividad delictiva previa del delito de lavado de activos. Una primera aproximación al tema podría llevar a la conclusión de que no existe ningún impedimento legal para no considerar al delito tributario como delito previo, tomando en cuenta que el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106 lo menciona expresamente como delito fuente. Un análisis dogmático mayor lleva a un escenario un tanto más debatible.

En el presente trabajo se verá que existen ciertas posturas doctrinales que consideran que el delito tributario no puede ser delito fuente. El punto central de discusión es si la cuota defraudada a la administración tributaria puede ser considerada objeto material del delito de lavado de activos. Esta polémica se deriva del hecho que, en ciertos casos, el dinero obtenido en el fraude fiscal es originariamente lícito. En lo que discrepa la doctrina penal es si las operaciones posteriores con ese dinero lo convierten en ilícito o si ello no es posible.

El presente trabajo va a ocuparse del problema expuesto en nuestra legislación nacional: el Decreto Legislativo N° 1106, denominado “Decreto de lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y el crimen organizado”. Por lo tanto, las principales fuentes serán los escritos doctrinales nacionales. Tal situación no es óbice para que se haya consultado también literatura jurídica de otros países en los que se discute igualmente el tema, como es el caso de España.

Capítulo 1

Lavado de activos

1.1 Consideraciones generales

1.1.1 Definición

El lavado de activos es definido de manera particular por cada Nación y/o Estado, sucediendo lo mismo con diversos autores que difieren en sus definiciones, existiendo muchas formas de definirlo. Es, por ejemplo, Blanco Cordero (2015) lo define como un proceso a través del cual los bienes de origen delictivo ingresan al sistema económico legal con una apariencia lícita.

Por su parte, Toyohama Akasaki (2010) nos ilustra al respecto cuando dice que:

El lavado consiste en todas aquellas conductas dolosas y estructuradas, efectuadas con la finalidad de ocultar activos que presentan un origen ilícito, mediante diversas operaciones comerciales, logrando que dichos activos ingresen al tráfico económico legal, brindándole una apariencia lícita para que posteriormente se pueda disfrutar de dichos activos (p. 19).

El citado autor nos refiere la necesidad que estos ingresos ilícitos ingresen al mercado formal para lograr su goce y aprovechamiento, para lo cual, es necesario utilizar, por ejemplo, negocios de fachadas para darle una visión de legalidad a los fondos mal obtenidos.

También Gálvez Villegas (2014) define al delito de lavado de activos como:

Toda acción u omisión mediante el cual los bienes de procedencia u origen ilícito, pretenden incorporarse al sistema económico legal con la finalidad de darles apariencia de legalidad, afectando directamente al sistema financiero del país

Haciendo mayores precisiones, Pariona (2017) menciona que, el delito de lavado de activos no se configuraría como un delito simple, en tanto los activos ilícitos (hasta antes de poder reinsertarse en el sistema económico) pasan por diversos y complejos procesos, por lo que para ser un lavado de activos se requiere de una serie de cualidades especiales, además de una buena organización, considerándolo como un delito no convencional al ser complejo y de gran carga económica-societaria.

Asimismo, del tenor del Decreto Legislativo N° 1106 se podría entender que el lavado de activos constituye toda acción de colocación e integración de activos (dinero, bienes, etc.) de naturaleza delictiva. Del mismo modo, la jurisprudencia nacional lo describe como:

“(…) todo acto o procedimiento realizado para dar una apariencia de legitimidad a los bienes y capitales que tienen un origen ilícito. El lavado de activos es un delito no

convencional y constituye en la actualidad un notorio exponente de la moderna criminalidad organizada”². Acuerdo Plenario N°3- 2010/CJ-116, 2010

Por lo tanto, de las definiciones expuestas se entiende que una acción de lavado de activos es el ingreso o incorporación de un bien obtenido de forma ilícita al sistema económico, lo cual genera un perjuicio tanto para el Estado, como para la población de manera económica y social, toda vez que causa un desequilibrio en la sociedad, generando posiblemente conflictos en un futuro.

1.1.2 Características criminológicas

Para entender el verdadero contexto sobre el lavado de activos tiene lugar es necesario apoyarnos en sus características criminológicas como son: la globalización o transnacionalidad del lavado de activos, la profesionalización del proceso del lavado de activos y la lesividad económica del lavado de activos.

1.1.2.1 La globalización o transnacionalidad del lavado de activos. El lavado de activos es un delito que trasciende fronteras, es decir, que puede desarrollarse tanto a nivel nacional como internacional, al existir distintas mafias u organizaciones de diferentes países que se vinculan con el único fin de lograr el ocultamiento de los bienes obtenidos ilícitamente. Por ello, coincidimos con lo expuesto por Quispe (2018) cuando indica que “la vinculación criminológica del lavado de activos con la llamada criminalidad organizada implica, entre otras cosas, que el delito de lavado de activos adquiera las características de este tipo de criminalidad” (p. 10).

Lo que resulta lógico que, al extenderse la criminalidad organizada en otros países, el proceso de lavado pueda desarrollarse en un ámbito transnacional, volviéndose con ello un delito más complejo. Es por ello que, a través de las distintas convenciones creadas para contrarrestar este fenómeno, está la Convención de Naciones Unidas contra la Criminalidad Organizada. Por otro lado, se han efectuado estudios especializados donde ya se habla de una globalización de las actividades de blanqueo de capitales, el cual permitiría a las organizaciones criminales o también llamadas mafias internacionales tales como: las triadas Chinas, mafias rusas, mafias sicilianas y colombianas; su decaimiento en los sistemas de control de los países, además de ser perseguidas a través de sus diversas operaciones y transferencias internacionales, mediante el uso de los distintos paraísos fiscales, los cuales se crean en un lugar apropiado para poder encubrir el origen ilícito de los capitales de procedencia punible.

² Decreto Legislativo N° 1106. Acuerdo Plenario N°3- 2010/CJ-116, 2010

1.1.2.2 La profesionalización del proceso de lavado de activos. En cuanto a esta particularidad criminológica del lavado de activos, Caro John (2010) nos menciona que, en la medida que los diversos Estados han creado métodos y organizaciones dedicadas a la detección de posibles blanqueos de capitales, el crimen organizado, a su vez, ha ideado nuevos métodos cada vez más especializados con mayor cantidad de personas en la tarea de desarrollar nuevos y sofisticados mecanismos para eludir el control de los órganos especializados de persecución estatal.

Es así que, con el paso del tiempo, los Estados han ido mejorando en sus estrategias para desarticular o disminuir el delito de lavado. Como refiere Jakobs (1996), las organizaciones criminales han ido desarrollando nuevos mecanismos para no ser descubiertos, como, por ejemplo, hacer formar parte de la organización criminal a personas o asociaciones que provienen de otras organizaciones criminales, pero que, al ingresar a esta esfera, se dedicarán exclusivamente a lavar dinero ilícito a través de sus conocimientos profesionales, entre ellos los abogados, los contadores, los banqueros, etc.

1.1.2.3 La incidencia del lavado de activos en el sector económico. El lavado de activos, muchas veces, es tomado como instrumento, mecanismo o medio para dar apariencia de legalidad o legitimidad a activos que provienen de actos ilícitos con el fin de ser introducidos al mercado; no obstante, ello conlleva a la distorsión del sistema económico y financiero como es la libre competencia y las variaciones de precios de bienes y servicios. En ese sentido, el delito de lavado de activos tiene su propio contenido de desvalor penal, el cual lo hace independiente.

Así bien lo señala el jurista Prado Saldarriaga (1994), al referirse a este delito como “un conjunto de operaciones comerciales o financieras que procuran la incorporación al circuito económico formal de cada país, sea de modo transitorio o permanente, de los recursos, bienes y servicios que se originan o están conexos con actividades criminales” (p. 15).

1.1.3 Fases del lavado de activos

En el lavado de activos, para obtener la apariencia de legalidad, se utiliza una gran variedad de métodos de estudio. Sin embargo, en este análisis no se pretende abordar todos los diversos modelos formulados, sino aquel modelo desarrollado por el Grupo Acción Financiera (GAFI), el cual ha servido de base para la tipificación penal del delito, siendo modificado y perfeccionado por diferentes contribuciones doctrinales y prácticas, reconociendo la existencia de tres etapas o fases: la colocación, el ensombrecimiento y la integración de los activos. (García Caverro, 2015).

En nuestra legislación la criminalización se produce en cualquiera de estas fases, por medio de conductas que se agrupan en tres grupos regulados en el Decreto Legislativo N° 1106, modificado por el decreto legislativo N° 1249: art. 1. Actos de conversión y transferencia, art. 2: Actos de ocultamiento y tenencia; y art. 3: Actos de transporte y traslado.

Finalmente, antes de continuar con la explicación de cada fase, es necesario destacar que no todos los casos enmarcados en la tipificación de lavado de activos necesariamente pasan por las tres, pero al menos una de ellas sí está presente.

1.1.3.1 Fase de colocación. Es importante destacar que a esta fase también se le conoce como fase de la recolección de bienes, dinero en efectivo y del prelavado, en relación a “la acumulación de riquezas obtenidas de manera delictiva pueden llamar la atención en relación con su ilícito origen, el lavador busca desprenderse materialmente de importantes sumas de dinero sin tener aún por objeto ocultar la identidad de los titulares”: Zaragoza (citado en Mendoza Llamacponcca, 2017)³.

Al respecto, Bacigalupo (citado en Mendoza Llamacponcca, 2017), señala que en esta etapa se da el ingreso del dinero a las entidades financieras nacionales mediante el uso de dinero plástico (tarjetas) o en el caso de querer la salida de dicha suma con rumbo al extranjero, se realiza a través de los denominados paraísos fiscales o empresas *off shore*, en tanto su nivel de fiscalización, es mínima y por ello la procedencia de dichas sumas de dinero pasan a ser desapercibidas en estas empresas que tienden a posibilitar el fraude fiscal⁴.

Con lo expuesto, podemos entender que esta fase consiste en desprenderse de grandes montos de dinero obtenido de manera irregular y, así, para que subrepticamente ingrese al movimiento mercantil por medio de diversas operaciones, como, por ejemplo: disgregar el ingreso al sistema financiero en diversas cuentas por medio de intermediarios.

Por su parte García Caveró (2015) considera que, por razones de seguridad, los activos ilícitos como es el caso del dinero, pueden ser depositados en entidades financieras tradicionales y no tradicionales; siendo que, en las tradicionales se adquieren instrumentos financieros o se efectúa el depósito del dinero de forma fraccionaria y cuyos montos no generen la obligación de informar al organismo de prevención de lavados de activos. Por otro lado, en el caso de las no tradicionales de forma preferente se realizan inversiones: en casinos, clubs de vida nocturna, hoteles y diversos negocios especulativos como casas de apuestas de cualquier índole.

³ Mendoza Llamacponcca, Fidel Nicolás. 2017. «El tipo base del delito de lavado de activos en el Perú (Arts. 1, 2 y 3 del Decreto Legislativo No 1106)». Universidad de Salamanca. [https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/133000/1/DDAFP_LlamacponccaMendozaFN_Ba seDelito.pdf](https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/133000/1/DDAFP_LlamacponccaMendozaFN_Ba%20seDelito.pdf)

⁴ Idem

Conforme a lo expuesto, diremos que, en esta fase, se identifican qué entidades financieras tradicionales y no tradicionales realizan el encaje de dinero con la finalidad de no levantar sospecha del accionar del dinero que es llegado por acción ilícita. Asimismo, es necesario precisar que, en esta etapa, resulta importante la detección de los actos de lavado, toda vez que, ingresado el activo ilícito a un torrente financiero, la posibilidad del rastreo de su origen y conexión ilícita se reduce (Prado Saldarriaga, 2013).

1.1.3.2 Fase de ensombrecimiento. En esta fase, los bienes o activos que fueron obtenidos en la primera fase, se insertan en diferentes transacciones financieras o comerciales. Como sostiene Aránguez (2000) al comentar que, a través de una compleja serie de operaciones financieras, lo que se quiere es encubrir el origen de los bienes y asegurar su anonimato.

Por su parte, Callegari (citado en Mendoza Llamacponcca, 2017, p.91) explica que la efectividad del ensombrecimiento se fundamenta en la rapidez de las transacciones, la reducción al mínimo de los rasgos contables, la distancia desde las que se pueden remitir rápidamente los fondos y el anonimato en que se desenvuelven dichas operaciones económicas⁵.

Por lo antes expuesto, esta etapa consistiría en el ocultamiento de los bienes de origen ilícito, mediante múltiples transacciones financieras que hacen difícil un seguimiento completo para la identificación del origen de los activos o que tratan de eliminar alguna evidencia del delito de lavado de activos. Así lo señala Prado Saldarriaga (2017), quien afirma que la particularidad esencial de esta fase del proceso de lavado, “es la exagerada diversidad de las operaciones que se realizan, así como la vertiginosa velocidad que se imprime a las transferencias que se ejecutan” (p. 196).

Asimismo, es necesario precisar que existen diferentes tipos de transacciones, por ejemplo: se podría convertir el dinero metálico (tarjetas) que brindan las instituciones bancarias en instrumentos financieros, con el fin de adquirir bienes por un precio mayor al declarado para su posterior venta y de agilizar su transferencia dentro o fuera del país.

1.1.3.3 Fase de integración. En esta fase se pretende dar un aura de legalidad a los fondos insertados en el sistema financiero de manera formal e informal. Es así que Mendoza Llamacponcca (2017) refiere que “esta etapa consiste en introducir los bienes de origen delictivo a la economía legal sin levantar sospechas sobre su fuente criminal, otorgándoles a su

⁵ Mendoza Llamacponcca, F. (2017) Desarrolló una tesis doctoral en Salamanca, siendo titulada como: “El tipo base del delito de lavado de activos en el Perú (Arts. 1,2 y 3 del Decreto legislativo N° 1106). (Tesis Doctoral). Universidad de Salamanca. Salamanca. Recuperado de: [https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/133000/1/DDAFP_LlamacponccaMendozaFN_Ba seDelito.pdf](https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/133000/1/DDAFP_LlamacponccaMendozaFN_Ba%20seDelito.pdf)

origen apariencia de haber sido obtenido de forma legítima” (p. 91). Por tal razón, y de acuerdo a lo mencionado por Vidales (citado en Mendoza, 2017), se puede decir que la causa delictiva de los activos en cuestión resulta difícil de detectar, si es que en las fases de colocación o ensombrecimiento no se pudo. Es así que, en contextualización a lo abordado, se puede decir que esta etapa se caracteriza por la introducción de activos a la economía de un país de manera legal y cuya forma de ser descubierta su ilicitud es muy difícil, si no se pudo detectar en las anteriores etapas.

En esta misma opinión, Caparros (citado en Gálvez Villegas, 2014) manifiesta que esta fase se caracteriza por el regreso del capital al dominio del lavador, pero con una apariencia de legalidad. No obstante, Prado Saldarriaga (2013) menciona que por lo general parte de las denominadas ganancias son destinadas al financiamiento de nuevos crímenes o sirven para asegurar la impunidad del delincuente mediante sobornos a terceros.

Como consecuencia de la realización de esta última etapa, García Cavero (2015) refiere que las inversiones de los fondos obtenidos ilícitamente pueden efectuarse en la adquisición de bienes inmuebles subvaluados y luego vendidos a otros precios.

De lo expuesto, podemos concluir que esta etapa se configura como el objetivo final del lavado de activos, al ingresar los cauces económicos por medio de diferentes actividades como son la venta de inmuebles, creación de empresas pantallas, créditos ficticios, etc.

1.1.4 El bien jurídico

La comprensión dogmática del delito de lavado de activos requiere determinar primeramente cual es el bien jurídico protegido, para lo cual tomaremos lo expuesto por Barral (citado en Gálvez Villegas, 2014) quien refiere que el bien jurídico tutelado establece, por un lado, el componente de la legitimidad para la imposición de una pena y, por otro, un margen a la posible criminalización de conductas, el cual trae como consecuencia la disminución del poder represivo del Estado. Por tal motivo, el bien jurídico debe contar con un reconocimiento de derecho y en el cual se encuentre justificada su castigo penalmente para todo sujeto que pretenda lesionarlo. Así lo expresa Roxin (1976) al considerar a los bienes jurídicos como condiciones valiosas en que se concretan los presupuestos de la vida en común, con el fin de mantener una convivencia en armonía dentro de una sociedad.

No obstante, al momento de establecer el bien jurídico en el delito de lavados activos existe una discrepancia doctrinal respecto al mismo, toda vez que algunos autores consideran que el bien protegido tiene carácter uniofensivo, es decir, protege un objeto único; mientras que otros autores manifiestan que es pluriofensivo, al buscar protección plural de bienes jurídicos. Es por ello que se procederá a identificar a cada bien jurídico que se lesiona.

1.1.4.1 Planteamiento uniofensivo

1.1.4.1.1 *El bien jurídico protegido por el delito previo.* Bajo (2009) estima que el lavado de activos debería ser concebido como una forma de participación “posterior al delito”, como si proviniese de un delito independiente, de tal forma que su represión se basaría en la protección del bien jurídico del delito previo; entendiendo que la afectación del bien jurídico del lavado de activos sería al mismo bien jurídico lesionado por el delito previo que generó los bienes o productos ilícitos; es así que, a modo de ejemplo, podemos citar a Blanco Cordero (2015) cuando explica que el producto generado por el tráfico ilícito de drogas, y el cual está dirigida a su incorporación al tráfico económico legal, afecta también al bien jurídico salud pública.

De esta manera, García Cavero (2015) comenta que se continúa con “el planteamiento que los autores realizan sobre la naturaleza de los llamados delitos de conexión, toda vez que estos delitos carecen de un bien jurídico propio, pues sirven a la tutela, aunque de forma particular del mismo bien jurídico de los delitos a los que anteceden” (p. 65). Sin embargo, tomando la posición del citado autor, solo alcanzaría al delito de receptación. Así bien, por el contrario, menciona que la sanción del lavado no se orienta contra los responsables que afectan el bien jurídico protegido por el delito previo, sino contra aquellas conductas que afectan al mercado a través de la incorporación de activos con el fin de darles un aspecto de licitud. Sumado a ello, Robles Planas (2000) menciona que buscar la protección del bien jurídico del delito previo gracias a la represión del lavado, podría conllevar a que su ámbito punible sea ampliado ilegítimamente, vulnerando el principio de responsabilidad; toda vez que, al autor del delito de lavado se le podría castigar por el delito previo que él no realizó, entendiéndose con ello la violación de dos conductas.

1.1.4.1.2 *La administración de justicia.* Es necesario manifestar que parte de la doctrina considera que se afectaría en el delito de lavado de activos a la administración de justicia, al entorpecer las funciones que tiene a cargo: investigación, represión y reparación de los delitos previamente cometidos. Uno de los argumentos de este sector doctrinario que, según Gómez (citado en Mendoza Llamaponcca, 2017), describe es la existencia de afinidad del delito de lavado de activos con delitos post ejecutivos: el encubrimiento; toda vez que con el delito de lavado de activos se pretende el ocultamiento de la procedencia de los bienes o ganancias obtenidas por el delito previamente cometido. Sin embargo, se debe de tomar en cuenta que su fin prioritario del lavado es el de dotar a los activos una apariencia de legalidad y posteriormente invertirlas en el mercado.

Otra razón que un sector de la doctrina tiene a favor de esta postura, es que la administración de justicia sería el bien jurídico más próximo, cuando los activos obtenidos ilícitamente están catalogados como efectos del delito previo que lesionarán a la administración de justicia en lo que refiere a su función reparadora, al dificultar la eliminación de los efectos ocasionados por el delito previo. Sin embargo, el sentido y la finalidad que tiene el lavado de activos, como ya hemos expuesto, es sumamente distinto, al no solo abarcar lo que es la “ocultación o encubrimiento” de los bienes, pues como bien afirma Blanco Cordero (2015), si partimos desde la perspectiva político criminal, los actos del lavado no lesionan la administración de justicia, solo tendría injerencia sobre aspectos parciales del delito en cuestión, sin prestar ninguna atención a la tercera fase que es la integración.

Por tal motivo, tomar esta postura (la administración de justicia como bien jurídico del lavado de activos) resultaría totalmente errónea al no sancionarse este hecho delictivo en sí, sino a los actos que los agentes delictivos realizaron con la finalidad que no se les sea aplicada la ley, lo que resulta diferente a la finalidad y el sentido que el delito de lavado de activos tiene. Aunando a que esta postura no corresponde con su ámbito de punibilidad y dimensión internacional, pues como bien sostiene García Cervero (2015), si se actúa en base a su criterio de interpretación, no habría la necesidad de diferenciar la procedencia del dinero al que acceden las organizaciones criminales, bastando simplemente la existencia del peligro que los bienes sean utilizados para el desarrollo de sus actividades delictivas; además, de no tener en cuenta que la comisión de los delitos previos puede darse extraterritorialmente, hecho que no permitiría a las autoridades nacionales ser competentes para investigar o sentenciar al delito de lavado cometido en terreno extranjero.

1.1.4.1.3 La seguridad interna. Esta postura tiene como primer sustento la Convención de Viena de 1988, en donde se admite el vínculo del narcotráfico con otras actividades delictivas organizadas, las cuales según Mendoza Llamacponcca (2017) “socavan las economías lícitas y amenazan la estabilidad, la seguridad y la soberanía de los Estados” (p. 159). Es por ello que, a partir de este vínculo, algunos autores toman como punto central que el bien jurídico protegido es la seguridad del Estado, y que a través de la represión del mismo pueda combatirse el ingreso o la radicación de las organizaciones criminales que afectan al Estado (Aranguéz, 2000).

No obstante, el delito de lavado de activos en nuestra legislación tiene un catálogo abierto de delitos previos, los cuales no solo son cometidos por una organización criminal. Por tal motivo, no hay sustento legal para sostener dicha protección.

1.1.4.1.4 Orden económico. Mendoza Llamacponcca (2017) expone lo desarrollado por la doctrina, al indicar que el orden socio-económico tiene dos dimensiones: la primera

respecto a un sentido amplio como regulación jurídica para la obtención, distribución y consumos de bienes y servicios de acorde a ley, y la otra respecto de un sentido estricto que refiere a la intervención del Estado a través de la imposición de estructuras y normas con el fin de salvaguardar la economía del país.

No obstante, como bien señala García Cavero (2015) hablar de orden socioeconómico como bien jurídico es hablar de un concepto tan amplio que no brinda los suficientes criterios seguros de interpretación, es decir que, en sí mismo, es un criterio tan amplio para configurarse como bien jurídico inmediato sobre el cual sirva de base del injusto penal del lavado. Así bien, por el contrario, serían aspectos esenciales o concretos del sistema económico que pueden ser afectados por el delito de lavado.

Asimismo, Del Carpio (como se citó en Prado Saldarriaga, 2013) señala un motivo para no considerar al sistema socioeconómico como bien jurídico tutelado “ya que no puede olvidarse que alguna fase específica del blanqueo de bienes, en algunos casos concretos es beneficioso para el orden socioeconómico”, esto es, en el ingreso de los activos ilícito al sistema financiero.

Por otro lado, Mendoza Llamaconcca (2017) manifiesta que el orden socioeconómico más que un bien jurídico debe ser tratado como un subsistema, toda vez que su desenvolvimiento permita un normal desarrollo social y económico del Estado. Sin embargo, en el caso del lavado, el resguardo de beneficios de carácter macroeconómico, para algunos autores, son la clave para establecer el bien jurídico, aludiendo a la protección del sistema económico, esto sucede cuando se da apariencia de legitimidad al dinero o la ganancia obtenida ilícitamente, transgrediendo un valor económico e irrumpiendo el principio de equidad en referencia a la libre y leal competencia, y la disminución de la estabilidad y solidez de su sistema financiero.

1.1.4.2 Planteamiento pluriofensivo. Existe un sector de la doctrina que concibe al lavado de activos como un delito pluriofensivo, es decir, que protege más de un único bien jurídico, en el cual se lesionan varios intereses sociales. Es así que, Prado Saldarriaga (2007) asume esta postura, en tanto señala que el lavado de dinero no afecta a un solo bien jurídico de forma exclusiva y determinada, sino más bien perjudica de forma paralela distintos bienes jurídicos. En ese mismo orden de ideas, Gálvez Villegas (2014) admite la pluralidad de varios bienes jurídicos que resultan afectados en el proceso de realización de dicho delito. No obstante, la doctrina también debate sobre cuáles son los bienes jurídicos resguardados por el delito (entre los cuatro bienes jurídicos mencionados en el anterior punto) a modo de ejemplo, se podría decir que esta protección podría configurarse o combinarse de la siguiente manera: el delito

previo y la administración de justicia; el sistema socio-económico o la libre competencia y la administración de justicia.

1.1.4.3 Toma de postura. Para la determinación del bien jurídico protegido se expondrá, en primer lugar, por qué no se podría sostener como bien jurídico del lavado de activos al bien jurídico protegido por el delito previo, en tanto, es un injusto penal diferente, independiente, autónomo con sus propias características, supuestos de hechos y consecuencias jurídicas, tal como lo sostiene el legislador en el Art. 10 del Decreto Legislativo N° 1106. Asimismo, del mencionado artículo se puede concluir que el bien jurídico protegido por el lavado de activos es distinto del delito previo, al mencionar que quien podrá ser sancionado como autor del delito de lavado de activos, es quien ejecutó o participó en el delito generador del dinero, bienes, efectos o ganancias.

Tampoco se puede hablar de la administración de justicia como bien jurídico de lavado, en tanto no existe un entorpecimiento de la labor de los órganos de administración de justicia, a través de los actos de ocultamiento y tenencia de los bienes, toda vez que dichas conductas son contempladas en el Decreto Legislativo N° 1106 y su modificatoria el Decreto Legislativo N° 1249. Por ello se entiende que no están orientadas a la persecución y descubrimiento de un delito previo, sino que, más bien, a través de estas conductas, lo que se quiere es que los activos ilícitos sean ingresados al sistema económico dotados de licitud.

Así lo sostiene Caparros (1998) al decir que “el encubrimiento no es el objetivo que inspira el origen de una operación de reciclado, sino un efecto colateral, quizá necesaria, de la que también se beneficie el delincuente” (p. 262).

Explicado lo anterior y con el fin de poder exponer cuál es la postura que tomaré para efectos de la investigación en curso, tenemos la posición de Abanto Vásquez (2017) quien señala:

Que el daño social del lavado de activos, en términos económicos, no consiste en una mala influencia en el sistema económico, el cual ha funcionado, sigue y seguirá funcionando sin problemas, movido por cualquier tipo de capitales. Las cifras reflejan, por lo demás, la magnitud de las ganancias obtenidas por toda la criminalidad que la legislación pertinente relaciona con el lavado de activos; sobre todo, el tráfico ilícito de drogas, la (gran) defraudación tributaria y últimamente también la (gran) corrupción de funcionarios públicos y privados (p.150).

Esta posición manifiesta que el daño es social, en tanto en lo económico, el mercado seguirá funcionando tal como viene ocurriendo en todo el mundo en donde el lavado de activos

se hace manifiesto; sin embargo, el acceso al mercado se da de diferentes maneras al no existir las mismas condiciones y una libre competencia, generando así, una distorsión en el mercado.

En tal sentido, como bien indica Caparros (citado en García Caveró, 2015. p.72) “el bien jurídico del delito de activos debe encontrarse en las estructuras del sistema económico”, al ser el libre mercado la estructura más sobresaliente en un tráfico de bien, toda vez que, la actuación de los agentes económicos estaría encaminada a dar una apariencia de licitud a actos de enriquecimiento alcanzado por vías ilegales y las cuales distorsionan el mercado.

Es por ello que, en virtud de la importancia del ámbito económico en el desarrollo de las personas, se ve necesaria su protección penal para que el ingreso de bienes se efectúe dentro de los márgenes legales. Sin embargo, como bien señala García Caveró (2015) la intervención penal o punitiva que se considera necesaria, no legitima a que se recurra a las sanciones penales para poder así contrarrestar todas aquellas conductas que sean contrarias a la exigencia de actividades lícitas reales. Por tal motivo, la intervención del Derecho penal solo se aplicará para las conductas graves que desconozcan la condición de mercado.

Por lo expuesto, y citando a García Caveró (2015) se ha de concluir que el bien jurídico “está constituido por la expectativa normativa de conducta de que el tráfico de los bienes se mueva por operaciones o transacciones reales de carácter lícito, de manera que los agentes económicos puedan orientarse en el mercado bajo la confianza de que las diversas operaciones o transacciones responden a procesos económicos legítimos”. En razón de lo expuesto, la defraudación normativa del delito de lavado de activos se determinará por la condición normativa esencial del mercado de la cual inician todos los agentes económicos y no por criterios de eficiencia económica.

1.1.5 Desarrollo normativo nacional

Uno de los antecedentes contra la represión del lavado de activos tiene su origen en la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Drogas Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas, cuyo delito de acuerdo lo expresado por Mendoza Llamacponcca (2017) fue agregado en el Código Penal de 1991, mediante disposición del Decreto Legislativo N° 635 - Código Penal publicado el 08 de abril de 1991, el cual no contenía ninguna disposición vinculada al delito de lavado de activos. No obstante, como bien indica Lamas Puccio (1992) al asumir el Perú las recomendaciones de la Convención de Viena, es que aparece por primera vez el delito de lavado de activos en noviembre de 1991, a través del Decreto Legislativo N° 736, norma que incorporó al Código Penal los Art. 296°- A y 296°- B relativos al lavado de dinero provenientes del delito de tráfico ilícito de drogas.

El citado decreto necesitaba una mejor base normativa, por tal motivo fue reemplazado mediante la Ley N° 25404 del 26 de febrero de 1992, y que según Lamas Puccio (2006) pretendía incorporar la figura delictiva del lavado de activos como una forma agravada del delito de receptación en los incisos 1) y 2) del artículo 195° del Código Penal. Posteriormente, mediante el Decreto Ley N° 25428 del 11 de abril de 1992, se reincorporan las conductas típicas del lavado de activos derivados del narcotráfico (art. 296-A) y ampliando el delito fuente al narcoterrorismo (art. 296-B), es decir, el tráfico ilícito de drogas vuelve a situarse como delito precedente. (Pariona, 2017)

Como bien indica García Cavero (2015) es recién con la Ley N° 27765 del 27 de junio de 2020, denominada Ley Penal contra el Lavado de Activos, se realizó un tratamiento más acorde con la realidad criminológica, en tanto dicho delito fue retirado del Código Penal y regulado en norma especial. Aunado a la independización que tuvo con los delitos de tráfico ilícito de drogas, ya que desde ese entonces podía ser cometido de cualquier actividad delictiva que genere ganancias ilícitas. Sin embargo, al encontrarse esta norma con muchas deficiencias, fue modificada por Ley N° 28950 y por Decreto Legislativo N° 986 del 22 de julio de 2007.

Es así que en el año 2012 la legislación nacional dio un giro con el Decreto Legislativo N° 1106 Ley de la Lucha Eficaz contra el Lavado de Activos y otros Delitos Relacionados a la Minería Ilegal y Crimen Organizado, y que de acuerdo a lo expuesto por Pariona (2017) generó cambios sustanciales dentro de la normativa del delito de lavado de activos, pues hace hincapié en temas procesales y sustantivos que dotan de mayor eficacia la investigación del delito. Asimismo, Carrasco (2016, p.16) menciona que “este cambio se debió al aumento de casos de lavado de activos investigados en nuestro país y además como cumplimiento por los compromisos que asume el Estado Peruano con los convenios internacionales suscritos con la ONU” (Organización de las Naciones Unidas), OEA (Organización de los Estados Americanos) y el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI)

Finalmente, mediante Ley N° 30506 que otorga al Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de lavado de activos, terrorismo y financiamiento del terrorismo, mediante el Decreto Legislativo N° 1249 del 26 de noviembre de 2016, se modificó el Decreto Legislativo N°1106, reformándose sus artículos 2°, 3° y 10° (Pariona, 2017).

No obstante, en el artículo desarrollado por Del Carpio (2017) esta norma aún presentaría problemas conceptuales del texto original que era el Decreto Legislativo N° 1106, hecho que vemos con especial atención en la reforma del artículo 2 que cambia la naturalidad del lavado de activos y lo convierte en una nueva figura penal, que guarda relación con otro tipo de delitos, que posibilitan que se viole el principio de *ne bis idem*. Lo que se logra con la

modificación de ese artículo es la incorporación de los delitos de enriquecimiento ilícito de particulares y la posesión injustificada de bienes, pero no la de lavado de activos propiamente dicha.

1.2 Delito previo

1.2.1 Concepto de “actividad delictiva” del delito previo

Para la prevención y represión del lavado de activos, se celebraron diferentes convenios con el fin de ampliar la incriminación del lavado de activos procedentes de delitos especialmente graves, diferentes al narcotráfico, tales como: La Convención de Viena de 1988, la cual es precisada tanto por la Convención de Palermo de 2000 (artículo 2, literales d y e), como por la Convención de Mérida de 2000.

En nuestro ordenamiento, el Decreto Legislativo N° 1106, modificado con el Decreto Legislativo N° 1249, alude en su art. 10, segundo párrafo a los delitos previos que pueden provenir los bienes a ser lavados:

“(…) actividades criminales como los delitos de minería ilegal, el tráfico ilícito de drogas, el terrorismo, el financiamiento del terrorismo, los delitos contra la administración pública, el secuestro, el proxenetismo, la trata de personas, el tráfico ilícito de armas, tráfico ilícito de migrantes, los delitos tributarios, la extorsión, el robo, los delitos aduaneros o cualquier otro con capacidad de generar ganancias ilegales (...)”⁶.

Como se observa, la norma es clara, en tanto indica que, para la configuración del lavado de activos (desde su establecimiento a nivel internacional), los bienes o activos deben proceder de actividades criminales, entendiendo la necesidad de relacionarse con un hecho previo, el cual deberá cumplir con la característica de ser antijurídico y así poder obtener bienes o activos ilícitos, teniendo en cuenta que, sin la existencia de ese nexo, no se podría hablar de un objeto idóneo.

Es así que el lavado de activos, de acuerdo a lo que precisa Tiedemann (2010), constituye un delito de conexión, al requerir, para su configuración, la previa realización de una actividad criminal idónea para producir el objeto material (dinero, bienes, efectos o ganancias), es decir que, para que se efectúe el delito, es necesario que exista un delito que antecede o del cual provenga el objeto material sobre el cual recaerá la conducta típica respectiva del lavado.

Hinostroza Pariachi (2009) avala tal fundamento, en tanto indica que “la característica esencial del delito de lavado de activos viene a ser su conexión con el injusto anterior, puesto

⁶ Decreto Legislativo N° 1106, modificado con el Decreto Legislativo N° 1249, alude en su art. 10

que, la punibilidad de la conducta de lavado de activos se fundamenta en que el dinero, bien, efecto o ganancia fueron obtenidos mediante actos delictivos que el agente busca legalizan” (p. 32).

En esa misma línea, se suma el autor Gálvez Villegas (2014), al referirse que el lavado de activos nace de la preexistencia de una actividad delictiva que estará vinculada con los objetos que son materia del lavado.

Por tal motivo, podemos entender que la actividad delictiva del delito previo es el hecho precedente que produce o da origen al dinero, bienes, efectos o ganancias, y que, para impedir que sean descubiertos o recuperados, el lavador buscará posteriormente ensombrecer e integrarlos como activos aparentemente legales al sistema económico. De esta manera, concuerdo con la opinión de García Caveró (2015) cuando señala que “lo que criminaliza el lavado de activos es la creación ficticia de condiciones para disfrutar tranquilamente de los beneficios procedentes de una actividad delictiva” (p. 79).

No obstante, si bien podemos decir que el lavado es un delito de conexión, en tanto que para su existencia necesita de un delito previo, del cual nacen las ganancias a ser lavadas, Rivas (2018) menciona que hoy en día en la comunidad jurídica peruana se está dando un asiduo debate en torno al delito previo en el delito de lavado de activos, toda vez que parte de los juristas peruanos refieren que el delito previo es un elemento normativo del tipo penal, mientras que otro grupo de juristas peruanos señalan que el delito previo es una condición objetiva de punibilidad (p. 39), pese a que en Decreto Legislativo N° 1106, modificado con el Decreto Legislativo N° 1249, se hace mención a qué delitos pueden ser considerados como delito fuente del lavado de activos; sin embargo, dicho decreto presenta una redacción alarmante que se explicará posteriormente.

1.2.2 Como elemento objetivo del tipo penal

Por medio de la estructura de los arts. 1 al 3 del Decreto Legislativo N° 1106 modificado por el Decreto Legislativo N° 1249, se infiere que el origen ilícito que los bienes deben tener es de carácter delictivo, es decir, que procedan de una actividad criminal. Es así que el segundo párrafo del art. 10 de la mencionada norma establece los delitos que podrían ser considerados delitos fuentes:

“El conocimiento del origen ilícito que tiene o que debía presumir el agente de los delitos que contempla el presente Decreto Legislativo, corresponde a actividades criminales como los delitos de minería ilegal, el tráfico ilícito de drogas, el terrorismo, el financiamiento del terrorismo, los delitos contra la administración pública, el secuestro, el proxenetismo, la trata de personas, el tráfico ilícito de armas, tráfico ilícito de migrantes, los delitos tributarios,

la extorsión, el robo, los delitos aduaneros o cualquier otro con capacidad de generar ganancias ilegales, con excepción de los actos contemplados en el artículo 194° del Código Penal. El origen ilícito que conoce o debía presumir el agente del delito podrá inferirse de los indicios concurrentes en cada caso”⁷.

Como vemos, el presente artículo nos señala una relación de delitos cuyos activos podrán ser objeto de lavados (dotarlos de una apariencia de legalidad), infiriéndose a modo de cláusula la inclusión a cualquier otro delito con “capacidad de generar ganancias ilegales”, con excepción de los actos contemplados en el artículo 194° del Código Penal. A lo anterior debe sumarse el cambio sustancial que ha tenido el primer párrafo de dicho artículo, en tanto menciona que para la sanción del delito de lavado de activos ya no se necesita que las actividades criminales “hayan sido descubiertas, se encuentren sometidas a investigación, proceso judicial o hayan sido previamente objeto de prueba o condena”⁸. No obstante, con esta reforma o modificación legislativa del citado artículo existe una discusión jurídica en relación a si el delito fuente constituye un elemento normativo del tipo.

Es así que parte de la doctrina minoritaria no se encuentra a favor que el delito fuente sea un elemento normativo del tipo. Gálvez Villegas (2017) hace una diferenciación terminológica de ambas (delito previo y origen ilícito), al señalar que el delito previo es un tipo penal unitario, delito concreto y que es regulado en norma sustantiva especial. A diferencia del origen delictivo que es regulado por norma, al ser cualquier tipo penal especial o complejo, vinculado a una actividad criminal previa. Siendo que este último hace alusión a los delitos referidos en el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1249. Hecho y que como bien establece la norma, ya no es necesario acreditar el delito fuente, sino el origen criminal.

Así también lo indica Páucar (se citó en Mendoza Llamapconcca, 2017) al sostener que, “el delito precedente no forma parte del delito de lavado de activos al centrarse el núcleo de la procedencia del dinero en un origen ilícito y no en un delito específico”⁹(p. 252). Por otro lado, como bien lo explica Mendoza Llamapconcca (2017), los autores que se encuentran a favor de que el delito precedente es un elemento normativo del tipo señalan que esta posición es errada, puesto que no se puede realizar una interpretación literal de lo estipulado en el art 1, 2 y 3 del decreto legislativo, en tanto para la incriminación del lavado de activos se tendría que castigar actos de legitimación aparente efectuados sobre cualquier origen ilícito.

⁷ Art.10 del Decreto Legislativo N° 1106 modificado por el Decreto Legislativo N° 1249

⁸ Ibídem

⁹ Mendoza Llamapconcca, Fidel Nicolás. 2017. «El tipo base del delito de lavado de activos en el Perú (Arts. 1, 2 y 3 del Decreto Legislativo No 1106)». Universidad de Salamanca. https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/133000/1/DDAFP_LlamapconccaMendozaFN_Ba seDelito.pdf

Por tal razón, para que la legitimación aparente de activos se realice sobre cualquier origen ilícito, en tanto la norma estipula que debe ser respecto de actividades criminales, se debe efectuar de manera conjunta una interpretación sistemática y teleológica de los artículos 1°, 2° y 3° con el artículo 10° del Decreto Legislativo. Así lo expresa García Cavero (2015) cuando indica que en el lavado de activos no se sancionaría el acto que genera los activos y su posterior proceso, sino el acto de lavado. Es por ello que su elemento típico en estricto no sería el delito previo, sino su procedencia delictiva de los activos lavados.

1.2.3 Sistema de clasificación de delitos fuentes

La discusión doctrinaria tiene mucha relevancia en el ejercicio de la interpretación y aplicación jurídica, siendo que, en el ámbito de los delitos de lavado de activos, el examen teórico y conceptual requiere mucho estudio para compatibilizar la tipificación penal con las normas, fundamentos constitucionales y leyes penales.

Juárez Del Carpio (2017) describe que son tres tipos de sistemas que la doctrina ha admitido para catalogar la imputación de las conductas que integran el delito de lavado de activos:

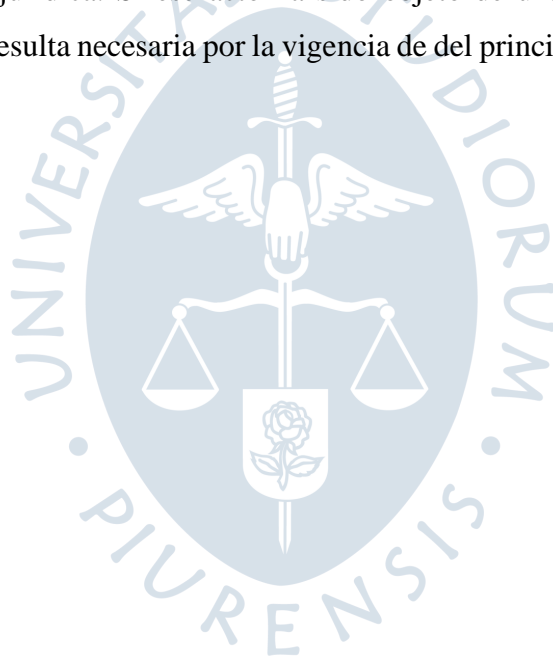
- a) **Amplio:** El delito previo puede ser cualquier otro delito con conducta dolosa.
- b) **Intermedio:** Sistema que a través del cual se utiliza la gravedad que el legislador estima que supone la comisión de algunos delitos.
- c) **Restringido o cerrado:** En este último sistema, el delito previo está establecido de manera expresa por ley, es decir, el legislador ha decidido, por motivos de política criminal, incluir un conjunto de delitos concretos como delitos idóneos para generar el objeto material del delito. (Tercer párrafo, ítem 2).

En el sistema penal es sumamente importante el sistema típico y conceptual penal, el perfil de este sistema en el contexto del delito de lavado de activos es trascendental para establecer la configuración penal. La clasificación que presenta Juárez (2017) resalta que en la incriminación amplia del delito previo destaca el dolo, es decir, la intención de delinquir; en la imputación intermedia destaca la gravedad de la conducta en el delito previo y en la culpa restringida, la conducta criminal tiene que estar tipificada en la ley fehacientemente comprobada.

El sistema penal necesita certeza en la investigación penal que no transgrede derechos, garantías y libertades porque ocasiona pérdida de legitimidad. La eficacia penal no implica transgresión de derechos y totalitarismo del Ius Puniendi. El sistema penal tiene que ser coherente con el pacto social, es decir, el que cometió delito comprobado fehacientemente y de manera indubitable asume responsabilidad penal y sentencia condenatoria, por ello, la

institucionalidad de la justicia de un país no puede afectar inocentes, puesto que su propósito tiene que estar encaminado en combatir y prevenir la comisión delictual. Una nación expresa un alto nivel de compromiso con el pacto social cuando ha planificado eficiente y eficazmente la disuasión del delito, puesto que, con un pacto social incierto, se da espacio a la criminalidad y perjudica al tejido social y toda la organicidad social.

Por ello, la asunción de una lista amplia de delitos previos e incluso su autonomía procesal para su idoneidad para dar pie a un delito de lavado de activos, no debe ser interpretado como una carta libre al Juez para castigar cualquier incremento patrimonial injustificable. La prueba actuada en juicio debe acreditar con el estándar penal de la certeza más allá de toda duda razonable que los activos convertidos, transferidos, recibidos, ocultados, transportados o trasladados proceden de un acto concreto que constituye un ilícito penal, esto es, que se trata de una acción típica y antijurídica. Si ese acto ha sido objeto de una investigación, proceso o condena es algo que no resulta necesaria por la vigencia de del principio de autonomía procesal.



Capítulo 2

La defraudación tributaria

2.1 Sistema tributario

Haciendo un análisis de lo expuesto por Flores (2014) se infiere que el Sistema Tributario es un referente de normas legales e instituciones de orden público, con el propósito de establecer lineamientos para la recolección de tributos por parte de la ciudadanía que serán los recursos que soporten los gastos públicos de la nación. Asimismo, leyendo las disertaciones de Bravo (2017), éste da a conocer al sistema tributario como una agrupación de leyes regulatorias de los deberes tributarios de los contribuyentes, así como el control y la fiscalización de los tributos por parte del Estado que por lo general están contempladas dentro de la constitución. Como bien explican ambos autores, un sistema tributario abarca de manera ordenada y coordinada un conjunto de normas y principios que regulan en su integridad el fenómeno tributario (como son las relaciones originadas por la aplicación del pago de tributo en un país), y que en el Perú dichos principios estarían establecidos en la norma de mayor jerarquía, la Constitución Política del Perú y en el Decreto Legislativo N° 771, el cual tenía como fin principal la regulación legal del sistema tributario peruano (1993, art. 1).

2.1.1 Obligación tributaria

El Código Tributario establece los criterios que determinan el nacimiento de la obligación tributaria, así como los actos o medios que ayudan a su cumplimiento. En relación a ello, el artículo 1 (Código Tributario, 1993) define a la obligación tributaria como aquel vínculo dado entre el acreedor y el deudor tributario que se encuentra establecido por norma, cuyo objeto es el cumplimiento de la prestación tributaria y que puede ser exigible coactivamente.

Así también lo ha dado a entender Carrasco (2017) quien desde sus enunciados se le puede inferir la visión de obligación tributaria, percibida como la relación entre el Estado como acreedor según la norma de un hecho imponible considerado de carácter obligatorio y el deudor o contribuyente que debe cancelar dependiendo de lo establecido por la ley, una cantidad al fisco. Con ello podemos entender que la obligación tributaria es una relación jurídico-fiscal, en donde intervienen dos sujetos: activo y pasivo, y en el cual, el sujeto pasivo o bien llamado contribuyente es quien está obligado a cancelar el pago de un tributo, mientras que el sujeto activo a recibir dicho pago. No obstante, para la existencia de una obligación tributaria, el artículo 22° del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT (2006) establece que es necesario la producción de un hecho imponible, es decir que debe existir un presupuesto dispuesto por ley para que tipificado el tributo.

Ahora bien, es necesario explicar quiénes son los contribuyentes o sujetos pasivos en nuestro país, el órgano público encargado de la recaudación tributaria, y la obligación que el contribuyente debe realizar; es así que, desde la visión de Giraldo (2016) se hace el análisis que el sujeto pasivo es sobre quien recae la obligación de pagar el tributo, es decir, se trata de toda persona natural o jurídica que debe cumplir con el tributo de acuerdo a un plazo de tiempo estimado por el ente regulador que en este caso es la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). Esto se refleja además en la legislación nacional, en el artículo 19 del Código Tributario del 2001, el cual describe que el sujeto pasivo es “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”¹⁰.

De ello podemos concluir que, si no efectúa su contribución, el contribuyente será sancionado mediante una multa determinada por la administración tributaria. Asimismo, creemos necesario mencionar que la Norma II del Código Tributario detalla que los tributos están comprendidos en impuestos, contribuciones y tasas.

2.1.2 Administración tributaria

Pulido (2015) afirma que la administración tributaria es “...un sistema basado en diversos principios, en tal sentido, las facultades generales de la misma poseen carácter preciso, reglan una diversidad de materias relacionadas con la materia impositiva, entre otros aspectos” (p. 47). Como bien sostiene este autor, la administración se basa en lo establecido por el legislador, quien expresa sus obligaciones como ente recaudador de tributos.

Según Dávila y Moreno (2017), la institución que se encuentra facultada para la realización de todas las actividades que sean necesarias en materia tributaria es la administración tributaria, en tanto tiene permiso de ejercer las funciones de control fiscal por medio de procedimientos de fiscalización y determinación de la obligación tributaria.

Ahora bien, en relación a la administración tributaria es la Ley N° 29816, la que amplía las funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y en su artículo 5 la señala como el órgano con facultad de organizar, fiscalizar y recaudar los tributos. Es importante resaltar que a nivel municipal existe un limitado manejo de los impuestos, ya que son los que la ley asigna como Impuesto al Patrimonio Automotriz, alcabala y demás tasas municipales

Pues bien, como bien ha explicado la norma en el párrafo anterior, en nuestro país es la SUNAT el único ente encargado y reconocido por el Estado Peruano para la recaudación de

¹⁰ Artículo 19 del Código Tributario del 2001

nuestros impuestos, teniendo en cuenta que, al momento de efectuar dicho pago, contribuyes y colaboras con la economía del país. Particularmente desde un análisis realizado a Flores (2014) podemos señalar que él destaca a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) como ente administrador tributario de los tributos aduaneros e internos de la Nación, así como aquellos conceptos no tributarios que se asignen a través de la legislación o por algún acuerdo interinstitucional.

Siguiendo a lo señalado por el autor, dicha institución tiene como finalidad el control, recaudación, manejo y fiscalización de todo lo referente a materia tributaria del Perú y sus aduanas y personas sujetas a la ley, así como la obligación de generar los medios para el manejo de las operaciones aduaneras que beneficien y agilicen el proceso de comercio exterior y cumplimiento de las normas.

Asimismo, según Contraloría General de La República hace mención que en el Decreto Supremo N°061-2002-PCM del 12 de julio del 2002, citado por Mamani (2016) se detallan las funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) cuya finalidad es la siguiente:

- a) Administrar, fiscalizar y recaudar los tributos internos, con excepción de los municipales, y desarrollar las mismas funciones respecto de las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP).
- b) Administrar, aplicar, fiscalizar, sancionar y recaudar, a nivel nacional, aranceles y tributos del Gobierno Nacional que fije la legislación aduanera y otros tributos cuya recaudación se le encomiende, asegurando la correcta aplicación de los Tratados y Convenios Internacionales y demás normas que rigen la materia, así como la prevención y represión de la defraudación de rentas de aduanas y del contrabando, la evasión de tributos aduaneros y el tráfico ilícito de mercancías.
- c) Administrar y controlar el tráfico internacional de mercancías dentro del territorio aduanero y recaudar los tributos aplicables conforme a ley.
- d) Proponer la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras
- e) Proveer servicios a los contribuyentes y responsables, a fin de promover y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. (pp.19-20).

Como observamos, el mencionado autor nos relata las facultades de la administración tributaria, considerando la más importante a la facultad de recaudación, ya que, como se explicará más adelante a detalle, esta facultad se sustenta con la necesidad de cubrir los gastos públicos; y la de determinar la obligación tributaria, tema que no se tratara dentro del presente

estudio, al tratarse de un proceso de cuantía de la deuda y no es de interés para el objetivo de esta investigación.

2.1.3 Recaudación tributaria

Según Effio (2018) la recaudación tributaria “es la facultad que tiene la administración tributaria la misma que realiza el recaudamiento de los tributos de los ciudadanos de un país, para que este se lleva a cabo, el estado puede contratar de manera directa o indirectamente entidades bancarias con este fin” (p.16).

Como se expone, la recaudación es el ingreso que el Estado recibe de los ciudadanos del país, y que, en nuestro caso (como ya se ha indicado), la entidad encargada de la recaudación en todo el país es la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), cuya tarea no es fácil, por ello, se realiza también a través de instituciones o financieras del sistema bancario, con el fin de que los ciudadanos puedan cumplir con sus obligaciones.

Ahora bien, debemos explicar qué abarca la recaudación tributaria. En relación a ello, Rodríguez (2016) indica que la recaudación tributaria es un acto de ejercer las operaciones administrativas para la recolección del tributo, es decir, es el ejercicio del poder fiscal otorgada mediante decreto jurídico, que permite entender de forma fácil y sencilla que, la administración pública es la encargada de recaudar impuestos en todos sus sectores: municipal, estatal a nacional a fin de usar dicha recaudación para beneficio de los ciudadanos.

Gonzales (2015) menciona que el elemento recaudador del Estado por medio de la administración tributaria, constituye el amparo económico de la nación, sin embargo, en este proceso aún coexisten algunos elementos que deben ser reformulados para hacer más efectiva, en tanto (este autor adiciona a su explicación) se debe incidir más en el cumplimiento debido al nivel de conciencia tributaria de los contribuyentes.

Como notamos en lo expresado por el autor, la recaudación de impuesto colabora con la evolución en nuestro país, sin embargo, es cierto que es el Estado quien está a cargo de recolectar dicho impuesto, pero debe existir un interés por parte del contribuyente en efectuar el pago, a lo que denominaremos conciencia tributaria. No obstante, nuestra comunidad posee poca cultura tributaria, existiendo personas que consideran a la evasión de impuesto como un acto normal, siendo estas (hablamos tanto de personas naturales o jurídicas) las responsables de generar una escasez en la recaudación de los impuestos del Estado y, por ende, el Estado no puede atender las necesidades de los gobernados por la baja recaudación de impuestos y tributos.

Finalmente, como resultado de la ausencia de esta cultura tributaria es que el desconocimiento en algunos casos generaría conductas que afectan a la recaudación y que,

como bien menciona García Cavero (2016), dichas conductas por su gravedad y los elementos que forman constituyen delitos tributarios.

2.2 Refuerzo punitivo de la recaudación tributaria

En vista de la necesidad de permanecer protegidos ante conductas criminales que perjudican tanto a la sociedad, al no poder brindar igualdad de oportunidades entre los ciudadanos, como al Estado, en tanto no le permite realizar sus funciones y cumplir con sus objetivos, se hace imperativo combatir actos ilícitos tributarios que perjudican la recaudación tributaria y, en consecuencia, la económica del país. Con este fin, se ha visto necesaria la creación de una legislación con el fin de garantizar la recaudación fiscal tanto de las empresas, como de las personas naturales, mediante la dación del Texto Único ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo 133-2013EF, el Decreto Legislativo N°813, Ley Penal Tributaria, modificada por el Decreto Legislativo N° 1114 y el Decreto Legislativo N° 815.

No obstante, siempre existe la pregunta ¿por qué es necesaria la creación de una Ley Penal Tributaria para una efectiva recaudación fiscal? Al parecer, el Estado se vio con la necesidad de crear nuevas leyes para la erradicar los actos ilícitos que perjudican al Estado, entre ellos, los delitos tributarios, llevando incluso a modificar la(s) norma(s) por la evolución de la organización criminal, todo ello, con el fin de proteger al tributo de los delitos de carácter doloso a través de una penalización por la realización de dichos actos ilícitos.

Consecuentemente, en relación a los determinantes importantes, como bien indica Luján (2019) la inclusión de estos delitos a una norma legal también incide en la cultura tributaria de la nación, entendiéndose que, a la presencia de mayores instrumentos normativos, a mayor difusión y educación en materia tributaria, menor será los delitos de esta naturaleza.

Aunado a ello, se tiene que estos delitos implican una voluntad dolosa, por lo que debían ser especificados de tal manera que se tipifique su sanción de manera que su incumplimiento y consecuentemente el daño que ocasione al bien tutelado, tenga explícitamente una condena, teniendo en cuenta y como bien indica la misma Ley Penal Tributaria (Decreto Legislativo 813-1996) que su existencia como norma penal especial causa un mayor efecto preventivo en la sociedad.

Sumado a lo expuesto, Flores (2014) refiere que una Ley Penal Tributaria, “establece un nuevo marco legal para el tratamiento penal del delito tributario, encauzando hacia la corriente de la legislación penal especial, en la que se desarrollan en un solo texto aparte del Código Penal los aspectos sustantivos y procesales para la represión del delito tributario” (p. 34).

En ese mismo sentido, Quiroz (2007) reafirma la necesidad de esta ley, ya que a través de ella se priva a los sujetos del impuesto a que incidan en modalidades de evasión fiscal, siendo que con el Derecho Penal se pretenda controlar y resguardar al bien jurídico del impuesto.

Desde la perspectiva del endurecimiento de las penas, diremos que si un ciudadano se encuentra incurriendo en defraudación tributaria sí recibirá, en forma efectiva, la condena estipulada.

2.3 Delitos tributarios

2.3.1 Marco legal

En primer lugar, debemos mencionar que nuestra Constitución Política del Perú de 1993. en su artículo 77, expone que, sobre el presupuesto aprobado, el cual regirá para el año siguiente, deberá derivarse a las diferentes partidas para los ministerios y organismos descentralizados de todo el país. Es así que el Presupuesto General de la República se sustenta de las contribuciones, impuesto, regalías, divisas por medio de las exportaciones de todo lo que se extrae y se vende en el exterior lo cual permite afrontar los gastos corrientes y gasto público de la nación.

Ahora bien, resulta necesario sostener que la creación de este delito como detalla García Caveró (2016) se fundamenta en:

“la necesidad de asegurar el pago de los tributos establecidos por el Estado. En la medida que el Estado requiere contar oportunamente con los ingresos generados por los tributos, refuerza el cumplimiento del pago por parte de los particulares mediante una amenaza penal. El derecho Penal se convierte así en un instrumento para asegurar la eficacia de la actividad financiera del Estado”. (p. 1396-1397)

Por lo expuesto en el anterior párrafo surge la necesidad de la criminalización por la actuación contraria a la norma tributaria, la cual solo pueda ser tutelada por el derecho penal, mediante la imposición de una pena privativa de la libertad y así lograr que dicha conducta sea controlada.

Es así que sea crea una la ley penal especial: Decreto Legislativo N° 813, por su especialidad, naturaleza y para un mejor tratamiento, siendo que en su Artículo 1 establece que:

“El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco)

ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa"¹¹.

Esta ley especial nos hace referencia a las conductas típicas que generan el inicio de la persecución y su procesamiento, al ser contrario a derecho en cuanto al pago de la obligación tributaria, dejando bien en claro mediante su último párrafo la sanción que la persona o empresa deberá cumplir si decide evadir esta obligación. Asimismo, en su artículo 2 se regulan las modalidades de defraudación tributaria reflejadas de una forma más específica y todos los supuestos que van a ser considerados por el Estado Peruano como un delito tributario. El artículo 3 está derogado; no obstante, el artículo 4 establece las figuras agravadas de obtención de exoneraciones y simulación o provocación de estados de insolvencia patrimonial. Finalmente, el artículo 5 regula el incumplimiento de cuatro obligaciones tributarias de carácter contable; y los artículos 5-A, 5-B, 5-C y 5-D regulan otras modalidades típicas específicas del incumplimiento tributario mediante la figura de delitos de preparación.

Para concluir este apartado podemos ahora entender cuál fue la intención político-criminal del legislador al momento de esta ley penal especial de represión de los delitos tributarios con sanciones punibles muy fuertes (mínimo de ocho y máximo de doce años): Persuadir a la persona que se encuentra y/o que está a punto de inmiscuirse en este tipo de delito. De no hacerlo, será sometido a las sanciones penales previstas, aunque en atención a la norma X del Título Preliminar del Código Penal, la imposición de las sanciones se debe hacer en observancia de las normas generales del Código Penal que son de aplicación a leyes especiales como lo es la Ley Penal Tributaria.

2.3.2 Características

El Derecho Penal tributario tiene como fuente fundamental por excelencia a la ley penal tributaria en donde se tipifican los delitos tributarios y ciertas condiciones para su persecución y condena. Es por ello que la ley penal o la norma específica penal tributaria según Sanabria (1997) necesita que se configure de manera abstracta el hecho ilícito para coincidir con un hecho real, requiriendo de manera previa ver si se encuentra justificado o no por el orden jurídico extra penal.

Se debe establecer si el hecho que figura como sancionable o punible fue antes un deber jurídico que se omitió o incumplió o se exigió en una norma tributaria.

¹¹ Art 1. DEL Decreto Legislativo N° 813

Tales características son:

- a) Obligatoria: carácter obligatorio tanto a particulares como a los órganos del Estado, sin distinción.
- b) Exclusiva: Es la única que puede ser capaz de calificar y establecer penas. Vinculada al principio jurídico de "Nullum Crimen Nullum Poena Sine Lege", ya que, si su regulación no se encuentra previamente establecida por ley, no habrá delito ni pena.
- c) Ineludible: la norma deberá ser cumplida durante su vigencia.
- d) Igualitaria: La ley es aplicable a todos por el principio de igualdad expresado en el artículo 10 del Código Penal.

2.3.3 Bien jurídico tutelado

Bramont Arias (2001) sostiene que en el Derecho Penal cada delito tiene un bien jurídico que es objeto de protección, y que se requiere la lesión o puesta en peligro de ese bien jurídico para la imposición de una pena, todo esto, en virtud al principio de lesividad. Es decir, que para la existencia del delito y de la pena deberá existir un valor social que necesite o merezca protección jurídica. Fundamento que considero tiene lógica, en tanto el Derecho Penal sirve como un instrumento o mecanismo para presionar a los obligados tributarios a que cumplan con el pago de sus tributos bajo la amenaza de recibir una sanción penal.

Respecto a este punto, cabe señalar que no hay una sola posición de los juristas sobre el bien tutelado. Es así que Yacolca Estares (2012) explica la existencia de dos tendencias: la primera es la tesis patrimonialista, la cual indica que el bien jurídico es el patrimonio del Estado (es quien recauda los tributos); y la segunda postura es la tesis funcionalista cuyo bien jurídico a proteger es la función recaudadora de la Administración Tributaria. Por tal motivo, tenemos de una parte, la salvaguarda del proceso de ingresos por medio de divisas, impuestos, contribuciones que percibe el Estado para asumir los gastos propios de su competencia. Y la otra posición que solo se queda en la protección de la labor o función tributación de la administración pública tributaria.

Cabe entonces la duda de si tomar en cuenta lo estipulado en el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria, en tanto señala que el delito tributario surge cuando se deja de pagar total o parcialmente los tributos a través de los diferentes presupuestos establecidos por norma, el legislador se estaría inclinando a una tesis patrimonialista. No obstante, la falta de ingresos al patrimonio del Estado, considero no me resulta suficiente para su protección como bien jurídico, ya que, de acuerdo a lo expuesto por García Caveró (2016), "si bien se requiere como resultado típico una forma de perjuicio, esta situación no convierte automáticamente el delito en un delito patrimonial. Muchos delitos económicos pueden contemplar un perjuicio

patrimonial efectivo o potencial como resultado típico, por ejemplo, los atentados contra el sistema crediticio, y no por ello, asumir el carácter de un delito patrimonial” (p.1400).

Por otro lado, autores como García consideran que el bien jurídico protegido sería la generación de una expectativa que el Estado tiene y ésta es la defraudada cuando no recibe los ingresos que se generan por los diferentes tributos internos. Sin embargo, como bien argumenta el autor en mención esta defraudación de la expectativa que tiene el Estado no surge con el solo incumplimiento del no pago, sino que será necesario que este incumplimiento se efectúe con elemento de mayor gravedad como es por ejemplo el fraude, en tanto el Derecho Penal -como ya lo hemos expuesto en un acápite anterior- solo castiga delitos graves.

2.3.4 Defraudación tributaria

La defraudación tributaria es una modalidad de delito que, en primer lugar, se debe deslindar de las infracciones tributarias, como al respecto señala el destacado jurista Bramont-Arias (1997) cuando dice:

“(…) consideraremos como infracciones tributarias a toda violación de normas tributarias. En consecuencia, se encuentran incluidas dentro de este concepto todo incumplimiento de una conducta exigida por las normas tributarias tales como las referidas a la inscripción en los registros de la Administración Tributaria, emitir y exigir comprobante de pago, llevar libros y registros contables, presentar declaraciones y comunicaciones, permitir el control de la Administración Tributaria y pagar los tributos” (p. 50).

En referencia a nuestra legislación, se tiene que, de acuerdo con el artículo 1º de la Ley Penal Tributaria, el delito de defraudación tributaria está tipificado de la siguiente forma: “el que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes”¹². (Ley Penal Tributaria- Decreto Legislativo 813, 1996.).

Según este artículo, es considerada una defraudación tributaria, el que engañe a la administración pública y busque alguna salida que permita al contribuyente evadir los impuestos o el pago de algún tributo especificado en la ley. Es de hacer notar que, en términos legales, este delito es conocido como un delito de tipo base, cuya conducta posee elementos descritos a sancionar.

Desde la interpretación de García (2017), el lograr enfrentar con éxito al delito de la defraudación tributaria supone un gran propósito para la administración tributaria y para la

¹² Ley Penal Tributaria- Decreto Legislativo 813, 1996

sociedad en general, al implicar que la sociedad se involucre en la generación de una cultura tributaria y cooperación en la recaudación del pago de impuestos.

En esa misma línea del autor, considera que los ciudadanos deben de asumir responsabilidades como es el de cumplir con sus obligaciones tributarias, teniendo el Estado la tarea de cerrar ciertos límites entre los contribuyentes, realizando una diferenciación entre los diversos tipos de contribuyente (pequeños y principales contribuyentes)

Villegas (2015) indica que la defraudación tributaria es “toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales” (p. 382). Este concepto resulta sumamente interesante, al hacer referencia a que no solo el contribuyente busca no pagar y causar un fraude tributario, sino también busca evadir la deuda total del impuesto a pagar el mínimo, acción que también es considerada delito dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

Asimismo, es necesario precisar que la particularidad de este delito, de acuerdo a la perspectiva que muestra Bramont (2017), radica en la acción de actos que conlleven a la evasión parcial o total del pago del tributo que la ley establece, incurriendo así en una afectación a la nación al no contar con el recurso que requiere para el gasto público. Por tal razón, el simple hecho de evadir el pago del impuesto es considerado un delito, cuya afectación se da de forma directa a la hacienda pública de nuestro país, teniendo en cuenta que el Estado Peruano ayuda y realiza obras gracias a la recaudación de impuestos.

Cabe señalar que, para la normativa peruana, este delito se sanciona con pena privativa de la libertad o con multa, dependiendo del caso. Así lo expone Alva Matteucci (2017) cuando menciona que existe “una sanción relacionada con la pena privativa de la libertad que estaría representada con el confinamiento de una persona en la cárcel. La otra sanción sería de tipo pecuniaria, como son los llamados días-multa”. Cabe destacar que lo que se busca es sancionar la conducta de engaño, cuyo fin es el de defraudar a la hacienda o administración tributaria, mediante una conducta contraria a la norma.

2.3.4.1 Tipo penal básico. Es necesario recalcar lo que María Rancaño (1997) señala: “la consideración del tipo penal como un delito común deriva de la propia naturaleza de los ilícitos tributarios y del bien jurídico protegido en los mismos” (p.48). En efecto, la norma reconoce la naturaleza de los ilícitos tributarios y la subdivide de acuerdo al mismo.

El tipo base del delito, se encuentra regulado en el Decreto Legislativo N° 813, artículo 1 (defraudación tributaria), el cual señala que:

El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa¹³.

Con relación a ello, Castañeda (2017) infiere que la ocultación de renta por parte del contribuyente y la declaración de créditos en muchos casos ficticias o no bien sustentadas, con la finalidad de acreditar una capacidad impositiva menor a la que tiene en realidad, tiene como propósito de perjudicar al Estado y librarse del pago tributario, acarreado este hecho en una responsabilidad administrativa y penal. Es decir, el tipo básico en la evasión del pago, ya sea porque el contribuyente busca la manera de considerar en quiebra u oculta todo lo relacionado a sus bienes, es muy común en nuestro país.

Es importante precisar que el delito de defraudación tributaria tiene ciertas modalidades especiales que se encuentran previstas en el artículo 2 de la Ley Penal Tributaria que analizado por Alva Matteucci (2017) destaca:

- Primera modalidad de defraudación tributaria
“Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar...”
- Segunda modalidad de defraudación tributaria
“No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes”. (p. 1)

2.3.4.2 Modalidades agravadas. El Decreto Legislativo N° 813 (1996) en su Artículo 4 señala dos tipos de modalidades agravadas, la primera de ella es sobre “la obtención de exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos”, y que como consecuencia se obtienen grandes beneficios tributarios.

Respecto a la segunda conducta, la Ley Penal Tributaria castiga la simulación o provocaciones de estados de insolvencia patrimonial, cuya consecuencia se produce la imposibilidad del cobro de tributos.

¹³ Artículo 1 del Decreto Legislativo N° 813 publicada el 19 de abril de 1996

Adicionalmente, la defraudación tributaria se agrava en ciertos supuestos previstos en el artículo 5 D (agrava las sanciones de las modalidades previstas en los artículos 1 y 2 del Decreto Legislativo N° 813). Estas circunstancias de agravación son:

- a. La utilización de una o más personas (naturales o jurídicas) para ocultamiento de la verdadera identidad del deudor tributario;
- b. La segunda agravante está referida al monto del o los tributos que se dejan de pagar y que superen las 100 UIT en un periodo de 12 meses o de un ejercicio gravable;
- c. Es necesario precisar que este último agravante hace referencia a los casos en el cual el agente forma parte de una organización delictiva. Ahora bien, es importante señalar que la incorporación de estas tres agravantes resulta necesaria toda vez que las organizaciones criminales en la actualidad usan a las personas tanto naturales como jurídicas para la comisión de delitos de escala transnacional, lo que resulta necesario incrementar la penalidad cometida en los artículos 1° y 2° del Decreto Legislativo. N° 813- Ley Penal Tributaria.

2.3.4.3 Conductas periféricas. Además del tipo penal básico y sus agravantes, se presentan otros delitos denominados como periféricos, o conductas periféricas que posibilitan la aplicación de la norma, entre los que se destaca el fraude tributario y los delitos de preparación, descritos a continuación:

2.3.4.3.1 Fraude contable tributario. El artículo 5 de la Ley Penal Tributaria señala que será sancionado penalmente aquel que por norma este obligado llevar los libros y registros contables, destruye u oculte los libros, realice anotaciones falsas, y oculte información en los libros.

Taboada (2016) señala que a este delito algunos lo denominan “delito contable”, “obstruccionismo fiscal” y otros “infracción fiscal”; sin embargo, esta denominación lo reduce a una cuestión meramente administrativa. Sin embargo, este autor hace referencia a dos grandes expresiones, las cuales considero sean tomados como delitos tributarios, ya que es el contador, la persona viable para esta figura cuando efectúa la modificación de libros contables, libro mayor o libro diario por su modificación o alteración del contenido. Por ello, hablar de fraude contable, es hacer referencia al delito contable de eludir el pago de tributo. Un ejemplo de ello podría ser la facturación sin IVA (venta no sujeta al impuesto).

Oliva (2017) nos indica que los delitos contables serían aquellos en que el agente emplea artificios, engaños, astucias de tipo subjetivo del injusto u objetivos esto es en conciencia y voluntad de omitir. Es, por ello que, de acuerdo a lo referido por el autor, el fraude contable incluiría el disminuir y hasta desaparecer datos relevantes para llevar los libros contables u otros libros y registros exigidos por las normas tributarias que se vinculan con la tributación; sin

perjuicio de considerar la contabilidad paralela. Este delito ha recibido en la doctrina diversas denominaciones como fraude fiscal o evasión tributaria.

Así bien, la modificación de los libros contables, como bien lo señala el artículo 5, establece los tipos de pena para quien, estando obligado a cumplir con las normas tributarias de llevar libros contables, no lo hace o lo hace incorrectamente, ya sea por:

- a) Incumplir llevarlos
- b) No anotó los actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables
- c) Realizó anotaciones falsas en los libros y registros contables, tales como: cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos.
- d) Destruyó u ocultó total o parcialmente los libros y/o registros contables.

En definitiva, este artículo es de gran ayuda para identificar cada uno de los supuestos cuando estamos en presencia de un delito por parte del área contable con respecto a la recaudación de impuesto por falsificación y alteración de los libros contables.

2.3.4.3.2 Delitos de preparación. Alva Matteucci (2017) destaca que “los actos preparatorios forman parte de lo que se denomina “*iter criminis*” o camino del delito dentro de la doctrina penal” (p. 1). Es decir, constituye de las diferentes fases por las que transcurre desde que se piensa en el delito hasta cometerlo.

Según Cruz Palmera (2020) en los delitos de preparación se sanciona una fase previa a la tentativa de un delito, puesto que el legislador incrimina las distintas formas o modo de preparación a través del cual se realizará el determinado delito fin o tipo base.

En relación a lo que nos expresa el autor son, a su vez, distintos a otros métodos de anticipación como los delitos de peligro y delitos de emprendimiento, aunque por alguna de estas últimas categorías se les puede identificar por la anticipación que representan un procedimiento.

Ante ello se tiene que ciertas conductas preparatorias forman parte de la acción delictiva, y son determinantes para ocultar por ejemplo ingresos mediante la manipulación contable para la defraudación fiscal, ello implica una preparación, planificación y hasta organización de una o más personas para tal fin, es algo premeditado y con toda la intención. Consecuentemente, se puede decir que las conductas preparatorias son actos de pre-ejecución que dan pie a la ejecución del delito de manera consciente y directa. Un ejemplo de ello es el uso de una persona interpuesta y una ficticia para la acción de doble venta.

Autores como Alva Matteuci (2017) destacan relación a los delitos de preparación existen dos fases: una interna relativa a la esfera personal del sujeto, y que “constituyen actos voluntarios al interior de la mente del actor o persona, los cuales no se encuentran dentro del

ámbito de aplicación del derecho penal, por lo que no son punibles” (p. 1) y otra externa que se entiende por actos para salir de pensamiento a la acción, es decir, “punto donde las ideas que fueron consideradas en la fase interna de la psiquis del actor se buscan exteriorizar, y se manifiestan”¹⁴ (p. 1) entre ellos podemos destacar a los actos preparatorios, que en palabras del autor “en principio, no se encuentran dentro del ámbito sancionador del derecho penal, con la salvedad que estos actos por sí mismos constituyan un delito”¹⁵(p. 1).



¹⁴ Alva Matteucci, J (2017). ¿Existen actos preparatorios en los delitos tributarios?: Una revisión del Iter Criminis. Blog de Mario Alva Matteucci. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/tag/actos-preparatorios/>

¹⁵ Ibídem

Capítulo 3

El delito tributario como delito previo del lavado de activos

3.1 Delimitación del problema jurídico

El hábito de utilizar estrategias para enmascarar los ingresos procedentes de actividades ilegales ha sido dado desde la Edad Media, cuando la usura fue declarada delito y, desde entonces, ha sido materia de interés en la legislación a nivel mundial.

En relación a la autonomía del delito de lavado de activos es mucho lo que se ha discutido al respecto. Según Yanqui Machaca (2017) “el delito de lavado de activos es un fenómeno criminal que en la contemporaneidad simboliza una de las mayores dificultades del Estado en cuanto a su persecución, punición y prevención” (p. 282). Sin embargo, algo que sí puede afirmar es que el enlace entre el lavado de activos y el delito tributario es especialmente intrincado, ya que es difícil desligarse uno del otro por mostrarse ambas figuras de manera entremezcladas.

Es por ello, que el abordaje de la relación del delito tributario como delito previo al lavado de activos requiere de una visión multidisciplinaria, en vista de las diversas posturas en relación al tema y los mecanismos de protección al delito de lavado de activos originario del sistema socioeconómico.

Ante lo mencionado, y en relación a ello se destaca la existencia de dos casos relacionados entre el lavado de activos y el delito tributario, siendo el primero de ellos el objeto material. Caro Coria (2015) menciona que:

“El objeto material deriva del lavado de activos y se discute si existe o no la responsabilidad de pagar tributos por las rentas ilícitas originadas por el blanqueo (...) en el segundo grupo de casos sucede lo contrario, el delito tributario es el delito precedente o fuente del lavado de activos” (p. 217).

Cabe señalar que, en el presente apartado, no nos vamos a referir al primer caso, sino más bien al segundo, al circunscribirse únicamente a determinar sobre la tributación o no tributación, ya que no es un problema específico de la interpretación de los preceptos propios del delito de lavado de activos. Ahora bien, en relación al segundo caso mencionado, la doctrina penal discute (desde hace un período) la posibilidad de que el delito de defraudación tributaria pueda ser entendido como el delito antecedente del delito de lavado de activos, de tal manera que los importes de las cuotas defraudadas a la administración tributaria puedan constituirse en objeto de la acción del delito de lavado de activos. (Alpaca Pérez, 2015)

Teniendo una mayor contextualización de las conductas evasivas en tema tributario, se puede decir que el delito fuente que conlleva al lavado de activos con el fin de legitimar el dinero obtenido por la defraudación tributaria es el que enmarca el interés del presente estudio, por la complejidad que conlleva el determinar cuándo el delito tributario pasa a ser fuente del lavado de activos, ya que este no se resuelve en un único hecho, sino, por el contrario, involucra una cadena de conductas y una multiplicidad de ejecutantes enlazados entre sí.

Ante lo expuesto, Alpaca Pérez (2015) menciona que:

“puede considerarse fruto o producto del delito de defraudación tributaria y, en ese sentido, si tal cuota defraudada –en la medida que sea comprendida como obtenida de manera ilícita– podría interpretarse como objeto material del delito de lavado de activos” (p.14).

De tal forma Caro Coria (2015), ejemplifica desde la legislación peruana, cuándo se está presente en este escenario, de la siguiente manera:

“Peruano (x), domiciliado en Perú obligado a pagar el 30% de impuesto a la renta, tiene ganancias ascendentes a US\$100 000,00 fruto de una actividad lícita. X deposita o hace que le depositen dicha suma en una cuenta bancaria panameña. El día N nace la obligación tributaria de X, pero éste valiéndose de cualquier artificio fraudulento, por ejemplo, la emisión de falsos comprobantes de pago, omite pagar los US\$30 000 por concepto de impuesto a la renta. En este caso el delito de lavado de activos no se consuma el día N, (...) debido a que la sola posesión forma parte del delito precedente, la defraudación tributaria. La consumación se daría si X realiza transferencias, compras, alquileres, o cualquier otro acto tendente a insertar en el tráfico comercial legal el dinero obtenido ilícitamente, dándole apariencia de legalidad. también habría consumación si la tenencia del dinero en una cuenta extranjera tiene por finalidad encubrir y ocultar la procedencia delictiva del dinero frente a los actos persecutorios de la administración de justicia, por ejemplo, a través del depósito del dinero en una cuenta cifrada, desde una cuenta nominativa donde se percibió la renta omitiéndose el pago del tributo fraudulentamente” (p.218).

Este ejemplo clarifica cuando se puede denominar como fuente al delito tributario del lavado de activos. Sin embargo, tener una postura firme en relación a este tema, resulta complicado debido a las falencias del sistema legislativo y a sus múltiples particularidades, que en palabras de los autores Calello, Carimatto y Zagami (2018) “tiene el mérito de ser la actividad más compleja, especializada y de difícil detección” (p. 24). Sin embargo, los autores

afirman que ambos son delitos independientes con características que los diferencian entre sí, donde el delito tributario no es un mecanismo para el lavado de dinero, señalando lo siguiente:

“Los delitos de evasión fiscal y lavado de dinero, requieren ser estudiados y administrados de manera separada. El lavado de dinero es la transformación del dinero ilegal en dinero legal. En cambio, la evasión fiscal contempla aquellos actos que realizan los contribuyentes que transitan en el límite de lo legal e ilegal, y que son detectados por la administración tributaria”¹⁶ (p. 95).

Sin embargo, la postura particular al cual se hace análisis en este trabajo consiste, no en la visualización del delito tributario como una técnica para el lavado de dinero, sino como una conducta delictiva que da origen a activos ilegales que después serán tratados mediante diversas estrategias de lavado y dar legalidad a los mismos, teniendo así una relación de delito fuente al delito tributario propiamente dicho.

Aunque para los estándares internacionales sobre la lucha contra el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo no se incluya a los delitos tributarios, resulta un tema de discusión interesante desde la postura aquí planteada si el delito tributario puede figurar como un delito fuente del delito de lavado de activos.

3.2 Decreto Legislativo N° 1106

El Derecho busca entre sus múltiples fines que, mediante la legislación, la sociedad y el hombre se regulan las conductas dentro del orden ético-cultural. Por tal razón, Zaffaroni (1998) señala que la teoría del delito es “la parte de la ciencia del derecho penal que se ocupa de explicar qué es el delito en general, es decir, cuáles son las características que debe tener cualquier delito” (p. 318). De igual forma, dentro de este tema se derivan tres categorías como lo son conducta típica, que es aquella que se apega a la ley, antijuridicidad denominada como la conducta ilícita o contraria al derecho y culpabilidad propiamente dicha como la reprochabilidad de la conducta antijurídica.

El delito de lavado de activos con su nueva regulación da respuesta a la necesidad de poder tener un mayor acercamiento de la legislación nacional a los parámetros mínimos que son establecidos por los tratados internacional respecto a la prevención, tratamiento y persecución de los delitos de lavado de activos.

¹⁶ Lavado de dinero vs. evasión fiscal: normativa UIF y su implementación por los diferentes sujetos obligados. Trabajo Final de Práctica Profesional, Universidad Nacional de San Martín. Escuela de Economía y Negocios]. Repositorio Dspace. <https://ri.unsam.edu.ar/xmlui/bitstream/handle/123456789/627/TFPP%20EEYN%202018%20CMA-CPV-ZGM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

En el Perú, dentro de la legislación al respecto se enmarca el Decreto Legislativo N° 1106 de Lucha Eficaz contra El Lavado de Activos y Otros Delitos Relacionados a la Minería y Crimen Organizado, el cual tiene como objeto el de servir de herramienta para la lucha contra la criminalidad del delito de lavado de activos y otros delitos asociados a la minería ilegal o al crimen organizado, dejando un instrumento legal para el tratamiento de los mismos dentro del Estado. Se ha establecido a través de la norma, una previsión que recoge de manera expresa un catálogo de conductas de carácter delictuoso que pueden enmarcarse como “actividades precedentes (esto es, a partir de las cuales se obtienen el dinero, los bienes, los efectos o las ganancias de origen ilícito, susceptibles de una posterior operación de blanqueamiento) al delito de lavado de activos”. (Alpaca, 2015, p. 31).

Para el presente estudio, se hará análisis de aquellos artículos que vinculan al lavado de activos con el delito tributario con la finalidad de brindar un soporte legislativo al estudio aquí descrito. Ahora bien, las conductas típicas que configuran el delito de lavado de activos están contenidas en el artículo 1, 2 y 3 del Decreto Legislativo N° 1106 (modificado por el Decreto Legislativo 1249), tal que:

Artículo 1: Actos de conversión y transferencia

El que convierte o transfiere dinero, bienes, efectos o ganancias cuyo origen ilícito conoce o debía presumir, con la finalidad de evitar la identificación de su origen, su incautación o decomiso, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de quince años¹⁷.

Este artículo expresa que en relación a los Actos de conversión y transferencia como la incorporación de lo ilícito al sistema económico con el fin de adquirir legitimidad frente a terceros y ocultar el origen de estos. Ello incurre en un delito que conlleva a una condena de privativa de libertad.

Artículo 2: Actos de ocultamiento y tenencia

El que adquiere, utiliza, posee, guarda, administra, custodia, recibe, oculta o mantiene en su poder dinero, bienes efectos o ganancias, cuyo origen ilícito conoce o debía presumir, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de ocho ni mayor de quince años y con ciento veinte a trescientos cincuenta días multa¹⁸.

Aquí se señala que el autor del delito tiene como finalidad evitar que se sepa la ubicación de sus activos, bien sea para que el crimen prescriba o para ser incorporado al sistema luego.

¹⁷ Art.1 del Decreto Legislativo N° 1106 (modificado por el Decreto Legislativo 1249)

¹⁸ Art.2 del Decreto Legislativo N° 1106 (modificado por el Decreto Legislativo 1249)

Artículo 3: Transporte, traslado, ingreso o salida por territorio nacional de dinero o títulos valores de origen ilícito

El que transporta o traslada consigo o por cualquier medio dentro del territorio nacional dinero en efectivo o instrumentos financieros negociables emitidos “al portador” cuyo origen ilícito conoce o debía presumir, con la finalidad de evitar la identificación de su origen, su incautación o decomiso; o hace ingresar o salir del país consigo o por cualquier medio tales bienes, cuyo origen ilícito conoce o debía presumir, con igual finalidad, será reprimido con pena privativa de libertad no menos de ocho ni mayor de quince años y con ciento veinte a trescientos cincuenta días multa¹⁹.

Este último artículo, se refiere al transporte de dichos bienes ilícitos, dentro o fuera del país, con el fin de evitar que se sepa el origen de los mismos, buscar despistar a los órganos controladores y así obtener la forma de incorporarlo bien sea al sistema económico u ocultarlos. Al igual que los dos primeros se castiga con multa y privativa de libertad

De estos artículos se señala que tener activos de origen ilícito, trasladarlos dentro y fuera del país, así como el convertir la moneda o la realización de transferencias de dinero ilegal con el fin de evitar su decomiso es un acto delictivo, de aquí se desprende la discusión sobre el condicionamiento del delito tributario y su implicación como delito fuente del lavado de activos, debido a la generalidad con la que es esbozado. Ciertamente el delito de lavado de activos implica un delito fuente al cual evocar, sin embargo, cuando se busca introducir en la circulación legal de un país, activos provenientes de actividades ilícitas con la finalidad de darles legalidad es cuando se entra ya en materia de lavado de activos.

En opinión del presente estudio, se afirma que la interpretación de los artículos 1 al 3 del Decreto Legislativo N° 1106 debe realizarse en contraste con el propio artículo 10, y con los acuerdos internacionales

Alpaca Pérez (2015) realiza un comentario acerca del artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106, al admitirse de manera expresa al delito de defraudación tributaria como delito precedente del delito de lavado de activos. Dicha admisión de la defraudación tributaria se puede observar en la derogada Ley N° 27765, en su artículo 6, dentro del catálogo de delitos. Es así que, el autor desde su perspectiva, se limita en la interpretación: de aquellos delitos tributarios que se encuentren involucrados con la generación ilícita de una determinada cantidad de dinero podrían ser constituidos en delitos previos del delito de lavado de activos.

¹⁹ Art.3 del Decreto Legislativo N° 1106 (modificado por el Decreto Legislativo 1249)

En ese sentido como comentario de la conclusión con base en el referido autor, podría entenderse como delitos previos del delito de lavado de activos: el delito de defraudación tributaria (artículo 1 de la Ley Penal Tributaria), el delito de incumplimiento de entrega de tributos percibidos o retenidos (artículo 2, b) de la Ley Penal Tributaria y el delito de obtención fraudulenta de ventajas tributarias (artículo 4, a) de la Ley Penal Tributaria (Alpaca, 2015, p.24).

Por ello, y teniendo en cuenta la configuración típica de estas figuras delictivas se puede extraer la existencia de una determinada cantidad de dinero, susceptible de ser lavada. Refiriéndose a la cuota defraudada, el dinero retenido o percibido y no entregado a la administración tributaria o la ventaja económica ilegalmente obtenida, susceptible de ser lavada.

Es así que el delito precedente del lavado de activos es la conducta criminal subyacente que genera el producto susceptible de ser lavado, la cual es antijurídica. Tal como lo explica Blanco Cordero (2011),

“la elusión del pago de tributos (mediante una defraudación) constituye la conducta típica que genera la obligación tributaria, que tiene por objeto el pago de los tributos, o lo que en España se denomina cuota tributaria” (p. 20).

Es decir, lo que genera esta conducta (ya hablando del tema central de este presente trabajo) es la denominada deuda tributaria, la cual está constituida por la cuota o cuantía económica (dinero) que debió ingresarse y que deriva de la obligación tributaria principal, por ello, este bien resulta idóneo para ser objeto material del lavado de activos; toda vez que, la ganancia obtenida por el obligado como consecuencia a su incumplimiento de deber puede ser blanqueado a través de su ocultamiento, transmisión o inversión.

Sin embargo, dentro de la conducta de la simple posesión de un activo o la no declaración tributaria, existe opiniones en relación a la postura de esta en su conjunción con el lavado de activos, en tanto autores como Díaz y García (2013) son quienes ponen en duda el amplio concepto del derecho penal en cuanto a blanqueo de capitales se refiriera en los casos de conductas de posesión, donde

“las que aparentemente prescinden de todo elemento de tendencia interna (como el fin de ocultar), pues con ello, y con independencia de bendecir la punición del autoblanqueo, llevaría a sancionar por este delito, al autor de un delito fiscal (...)” (p.219).

Es por esto, que resulta oportuno acotar que el delito tributario de posesión de la cuota defraudada quedaría fuera de este tipo de forma general, a no ser que el activo sea ingresado de

forma tal que se busque su legalidad y en ese caso sería considerado como delito fuente y no antes.

3.3 La deuda tributaria como objeto material

El delito de lavado de activos, tal como se ha regulado en el Decreto Legislativo N° 1106 (modificado por Decreto Legislativo N° 1249) a través de los artículos 1, 2, 3 y 10, párrafo segundo, alude a que el dinero, los bienes, efectos o ganancias, provenga de un origen ilícito, es decir, su objeto material se concreta en la realización de una actividad criminal previa, con capacidad de generar ganancias ilegales, siendo dentro de ellas, a los delitos tributarios de defraudación tributaria, relacionado a ello Alpaca Pérez (2015) menciona:

“El artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106 admite de manera expresa al delito de defraudación tributaria como delito precedente del delito de lavado de activos, aludiendo con amplitud a «los delitos tributarios», podrían entenderse como delitos previos del delito de lavado de activos: el delito de defraudación tributaria (artículo 1 de la Ley Penal Tributaria) el delito de incumplimiento de entrega de tributos percibidos o retenidos (artículo 2, b) de la Ley Penal Tributaria) y el delito de obtención fraudulenta de ventajas tributarias (artículo 4, a) de la Ley Penal Tributaria), pues de la configuración típica de estas figuras delictivas se puede extraer la existencia de una determinada cantidad de dinero” (p.24).

Resultando necesario mencionar que aquel artículo 10 de la mencionada norma, complementa a los artículos 1 al 3, puesto que contiene elementos de tipicidad, es decir, involucra una remisión general a todas las actuaciones delictivas capaces de ocasionar ganancias, entre ellos, los delitos tributarios, lo cual, se han generado las diferentes modalidades de aquellos delitos, ocasionando un debate respecto al producto del delito tributario, o la denominada cuota tributaria como bien susceptible de lavado. Relacionado a ello Caro Coria (2015) menciona, “puede considerarse como objeto material del lavado de activos, pues en este caso el delito tributario no produce bienes, dinero o activos que no estuvieran ya en poder del defraudador”. (p.4).

3.3.1 La cuota tributaria como bien susceptible de lavado

Como bien hemos indicado en el punto anterior, para algunos doctrinarios les resulta difícil admitir que una cantidad de dinero que siempre estuvo dentro de la esfera patrimonial del deudor sea considerada como objeto del lavado, tal es el caso de la defraudación tributaria, cuya cuota no puede ser objeto material del delito de lavado. No obstante Mendoza Llamacponcca (2017) señala que un sector doctrinal admite que “determinados delitos tributarios son idóneos para constituirse en delito precedente, como son los delitos de no entrega

indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 2, lit. b, de la Ley Penal Tributaria), y del delito de obtención fraudulenta de devoluciones o beneficios fiscales” (art. 4, lit. a, de dicha norma.). (p.320), en tanto se produce un traslado de su cuota tributaria (de la administración tributaria al patrimonio del defraudada).

3.3.1.1 Argumento a favor. Los bienes y capitales que transitan por los distintos conductos de la economía son susceptibles de ataque y, por ende, surge la necesidad de protección. Uno de los más destacados es el dinero, el cual es objeto material cuando de declaración tributaria se refiere, en torno a la cancelación de la deuda generada. Ahora bien, resulta natural aplicar la relación de sí se ocultó un activo es para su posterior disfrute, y consecuentemente, para poder hacer uso y disfrute, se debe aplicar algún marco de legalidad. Es por ello que, dentro del plano doctrinal, resulta de común denominador, la vinculación entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos, especialmente cuando las ganancias obtenidas de forma ilícita mediante la defraudación tributaria son objetos de lavado de activos.

Blanco (como se citó en Alpaca, 2015) sostiene que “el delito tributario genera efectivamente un ahorro de gastos, a lo que se comprende como dicho ahorro en una cantidad de dinero, esto es, otorga relevancia penal a los gastos ahorrados, en este caso, al importe del tributo defraudado”²⁰. Ante lo mencionado, lo que el autor quiere simplificar es el concepto de la cuantía que sería el bien derivado del delito y, por lo tanto, idónea para ser objeto material del delito de lavado. Para tener un mayor contexto, es necesario precisar y reiterar lo ya mencionado en otro punto, que la posición expuesta quiere decir que la persona obligada a realizar el pago de su cuota por concepto de tributo, no lo efectuó, adquiriendo por el incumplimiento de su deber, una utilidad ilícita (sin que tenga relevancia que tal cuota se haya encontrado dentro de la esfera patrimonial del obligado) mediante su ocultamiento, transmisión o inversión propio del blanqueo a través de ello.

Además, se debe tener en cuenta que, al tratarse de lavado de activos como un delito de conexión, la actividad previa es una condición de la situación patrimonial actual o la existencia del bien que al ser blanqueado sufrirá. En relación a ello Blanco (como se citó en Caro, 2015) destaca que “la conexión entre el bien y la actividad delictiva previa ha de ser de tipo causal (...) en el momento en que esto es así, decimos que los bienes están contaminados”²¹. (p.220).

²⁰ Algunas ideas sobre las relaciones concursales entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos en el Derecho Penal peruano. *Nuevo Foro Penal*, 11(85), 11-51. <https://doi.org/10.17230/nfp.11.85.1>

²¹ Lavado de Activos provenientes del Delito Tributario. *Ius Et Veritas*, 24(50), 216-232. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/14816>

A modo de ejemplo es el incremento en el patrimonio del defraudador, ya que, de haberse efectuado, el pago de la cuota defraudada no estaría en su patrimonio. Alpaca (2015) alega (de acuerdo a la argumentación del autor Blanco) que el mantenimiento en el patrimonio del evasor de una determinada cantidad de dinero que no debería tener, supone un aumento patrimonial y en ese sentido, tal incremento (representado en la cuota defraudada) puede ser susceptible de los actos de lavado de activos.

Todo esto trae a acotación el concepto de imputación objetiva, entendiéndose como la condición que se atribuye a una acción como consecuencia de un resultado a lo que Caro Coria (2015) destaca “la fundamentación de la cuota tributaria como objeto material del delito de lavado de activos solo puede lograrse mediante el recurso a la imputación objetiva”. (p. 220). Es decir, como una atribución consecuente del lavado de activos.

No obstante, los que defienden esta perspectiva se enfrentan a un caso de especial relevancia práctica: la cuantificación del tributo defraudado en el patrimonio del evasor, toda vez que, los bienes procedentes del delito tributario y los bienes obtenidos lícitamente forman parte de un solo conjunto patrimonial del defraudador. Es así, que debemos tomar en cuenta lo mencionado por Alpaca (2015) cuando señala que quien responde por la deuda tributaria es el defraudador con todos los bienes de su patrimonio, pero que, en sí, es prácticamente imposible su determinación en el sentido de qué bienes son los que resultan contaminados. Por ello, el aspecto importante a abordar es determinar con precisión si es que la cuota defraudada puede ser considerada como objeto material idóneo a través del cual se pueda realizar las conductas de lavado de activos; siendo que para construir por parte de algunos autores sus argumentos, tiene que admitir la distinción entre bienes de origen lícito e ilícito. Sin embargo, el citado autor considera que el problema en cuestión no es saber que bienes son de origen lícito e ilícito, sino más bien, su ámbito probatorio.

Ahora bien, de acuerdo a la amplia referencia del artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106, un sector de la doctrina admite limitadamente a los delitos tributarios como hechos precedentes al lavado de activos, en tanto afirman que solo sucederá en aquellos casos que supongan fácticamente un enriquecimiento indebido por parte del sujeto y que pueden (como ya hemos dicho anteriormente) entenderse como delitos fuente del delito de lavado de activos, estos son: el delito de omisión de entrega de tributos percibidos o retenidos y en el delito de obtención fraudulenta de ventajas tributarias, las cuales se encuentran comprendidos en la Ley Penal Tributaria. Así podemos decir que estas actividades anteriores al lavado de activos, conocidas como delitos fuente, entre los que se encuentran a los delitos tributarios, podemos indicar que estos serán de naturaleza de previo cuando el motivo del enriquecimiento y objeto

de blanqueo provenga del mismo. No obstante, niegan la posibilidad del delito de defraudación tributaria (artículo 1 de la Ley Penal Tributaria) como delito previo del delito de lavado de activos.

3.3.1.2 Argumento en contra. Como bien hemos expuesto anteriormente, uno de los problemas en la relación entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos es saber si la denominada cuota tributaria (el tributo dejado de pagar o que el estado ha dejado de recaudar) puede considerarse como objeto material sobre el cual pueden recaer las conductas típicas a este último delito, pues como resulta claro en este caso, el delito tributario no produce bienes, dinero o activos que no estuvieran ya en poder del defraudador. Para ello suele acudir a cuatro tipos de argumentos:

3.3.1.2.1 Argumento relacionado con el objeto material. Cuando se hace referencia al objeto material, se habla de la persona o cosa sobre quien recae el daño, desde la particularidad del lavado de activos se tiene que “en términos generales, el objeto material en el delito de lavado de activos se concreta en los bienes originados en un delito anterior” (Caro Coria, 2015, p. 218).

No obstante, debates legales a nivel nacional e internacional, han puesto la lupa sobre si el delito tributario se puede considerar siempre como objeto material del lavado de activos, siendo el principal argumento el de la ausencia del objeto material en sí, ya que este tiene un origen delictuoso. Cabe señalar que:

“No existen mayores dudas en considerar, por ejemplo, que en los casos de obtención fraudulenta de devoluciones o de subvenciones, lo obtenido puede ser objeto de lavado de activos, en especial porque se produce un traslado de dinero de las arcas públicas al patrimonio del defraudador. La polémica se centra más bien en determinar si la denominada cuota tributaria (esto es, el tributo que se ha dejado de pagar o que el estado ha dejado de recaudar) puede considerarse como objeto material del lavado de activos, pues en este caso el delito tributario no produce bienes, dinero o activos que no estuvieran ya en poder del defraudado” (Caro Coria, 2015, p. 218).

Todo parte de la licitud que otorga la capacidad de esos bienes de ser considerados como objeto material. La realidad de Perú es descrita por Gálvez, T (citado en Mendoza Llamacponcca, F.,2018) quien destaca que:

“Asumiendo los criterios de Choclán Montalvo y Quintero Olivares, hemos sostenido que en los delitos de omisión, como en los casos de delitos tributarios cometidos al dejar 5)de pagar determinada obligación tributaria, resulta discutible si la cantidad dejada de pagar, y que permanece en el patrimonio del agente, constituye objeto, efectos o

ganancias del delito... en este caso el dinero no ha sido producido o ganado con la omisión del pago (comisión del delito tributario); pues este dinero se ha obtenido por otros medios lícitos, y, por lo tanto, sobre ellos el agente tiene titularidad” (p. 17).

A modo de resumen Alpaca Pérez (2015) lo maneja exponiendo que:

“La principal dificultad que puede encontrarse en el ámbito de la relación entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos consiste en lo problemático de considerar a la cuota tributaria defraudada como objeto material del delito de lavado de activos o, en otras palabras, que lo defraudado en el mencionado delito tributario pueda considerarse un elemento (objeto de la acción) sobre el que pueden recaer las conductas típicas del lavado de activos. Y es que, como puede resultar evidente, el defraudador no genera nada con el delito de defraudación tributaria que no estuviera ya en su patrimonio (que puede tener un origen absolutamente lícito), por lo que, al parecer, no podría considerarse que el monto dejado de pagar tenga su origen en una actividad delictiva” (p. 40).

Es por ello, que, para determinar bien el objeto material, se ha de validar cada caso con su particular motivación, ello con el fin de determinar el origen y situar la relación o existencia del objeto material en sí mismo. Por tal razón considero que, se debería examinar la estructura morfológica del delito fuente objeto de discusión, teniendo en cuenta que los activos lícitos que se encuentran (con antelación del delito) dentro de la propia esfera patrimonial del interviniente, su represión se basa en el incumplimiento del deber jurídico penal de disposición patrimonial que tiene el obligado (Blanco Cordero I., 2011), a diferencia de los delitos que se caracterizan por producir utilidades económicas y que ingresan en el patrimonio del propio autor (Por ejemplo en los delitos de tráfico ilícito de drogas, corrupción, trata de personas, secuestro, extorsión, minería ilegal u otros similares) que son indudablemente idóneos para la comisión del delito de lavado de activos.

Entre los delitos precedentes que comparten también la estructura y fundamento expuesto, se encuentran los delitos de apropiación ilícita (art. 190), malversación de fondos (art. 389), rehusamiento a la entrega de bienes (art. 391), peculado (art. 387) y en el delito de administración fraudulenta del patrimonio de la persona jurídica, todos ellos establecidos en el Código Penal Peruano. Es así que, conforme a lo argumentado por Mendoza (2017) nos situaremos frente a delitos previos que pueden dar base al delito de lavado de activos, cuando en la medida pueda identificarse de manera razonable al objeto material (dinero, bienes, efectos o ganancias) y posteriormente se convierta en “efecto” de alguno de los citados delitos.

Por lo tanto y a modo de conclusión, no habría inconveniente dogmático para considerar a la defraudación tributaria(al igual que los otros tipos delictivos citados) como delito base del lavado de activo, en tanto su estructura legal si permite observar los actos fraudulentos(que como ya hemos expuesto, se encuentra establecidos art. 1 de la Ley Penal Tributaria peruana) realizados por sus intervienees y que se están dirigidos a evitar ilegalmente un desprendimiento patrimonial de bienes que se encuentran(con antelación al delito previo) dentro de su esfera de dominio patrimonial, esto es la cuota tributaria defraudada y cuyo legítimo titular es la administración tributaria.

3.3.1.2.2 Atipicidad de la conducta por violación del principio de ne bis in ídem.

Canchari Palomino (2009) señala que: “El ne bis in ídem es un principio del Derecho Sancionador del Estado, el cual expresa que nadie puede ser castigado o procesado o perseguido dos veces a razón del mismo hecho, sujeto y fundamento”, es decir, que nadie puede ser juzgado o perseguido dos veces por un mismo hecho, siendo deber del Estado el garantizar el cumplimiento de este derecho básico.

Respecto a ello, se habla que tomar a la cuota defraudada como objeto material del delito de lavado generaría una vulneración de este principio, cuando se alega que la sanción como delito de lavado de activos en cuanto a los actos de convertir o transferir el dinero (monto no ingresado a la administración tributaria), supondría el castigar dos veces la misma conducta, toda vez que al defraudador no solo se le sanciona por el delito fiscal (delito previo) sino también por que transmitió el dinero, lo convierta, u ocultar o encubrir su origen. (Blanco Cordero I. , 2011).

Entendiendo esta postura que cuando se tenga un delito tributario, como es la elusión fiscal, esta traería consigo necesariamente un delito de lavado (Dópico Gómez, 2010). No obstante, considero que este argumento no sería válido, ya que para la configuración del el *non bis in ídem* es necesario que se estructure una triple identidad (de sujeto, hecho y fundamento), la cual no se cumpliría, toda vez que, el lavado no se configura con la simple posesión por ejemplo del dinero producto de la evasión fiscal, además, el desvalor del citado delito tributario, no abarca el desvalor del delito de lavado de activos (Mendoza Llamacponcca, 2017).

3.3.1.2.3 La prescripción del delito fiscal. Otro aspecto relevante que hace frente a la consideración del delito de defraudación tributaria como delito fuente del lavado de activos implica la afirmación que, mediante la relación entre ambas figuras delictivas se atentan las normas de prescripción estipuladas en el Código penal, ya que de facto se ampliaría el plazo prescriptivo de la defraudación tributaria al tener la posibilidad de perseguir como lavado de

activos durante un plazo superior y la probabilidad de entender que el delito de lavado de activos jamás prescribiría. Autores como Caro Coria (2015) destacan que:

“La prescripción del delito tributario y la llamada regularización tributaria dan lugar a la descontaminación del objeto material, entonces el ámbito de estas formas de blanqueo es aún más acotado. Por lo demás, este grupo de delitos proporciona un terreno bastante fértil para interpretaciones estrictas, cuando no restringidas, conforme a la imputación objetiva, como se aprecia por ejemplo en el tratamiento de los casos de mezcla de bienes”. (p. 216).

Ahora bien, existen dos elementos que intervienen en la prescripción del delito, como son la ausencia de la actuación de las partes involucradas y el paso del tiempo extinguiendo así la acción como obligaciones o sanciones que se tiene sobre el sujeto.

Cabe señalar que la administración peruana contempla dos tipos de prescripciones, siendo una gubernamental en donde ya no aplica la exigencia del cumplimiento por parte del contribuyente sobre el pago, determinación de la deuda o la sanción en sí y otra que es la del contribuyente como límite para exigir la devolución del algún exceso o compensación.

Es importante recalcar que es la propia norma (Código Tributario) en su Capítulo IV Prescripción del Título III Transmisión y extinción de la obligación tributaria del Libro I Obligación Tributaria en su artículo 43° que nos define qué es la Prescripción Tributaria:

“La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los 4 años, y a los 6 años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. Dichas acciones prescriben a los 10 años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido (...)”²².

Ante lo expuesto por la norma, resulta importante destacar que con la prescripción se da la extinción de la acción del delito, pero solo se limita a ello, mas no del derecho mismo.

3.3.1.2.4 Argumento político-criminal. La eficiencia y eficacia de las normas que controlan y rigen la sociedad ha sido un tema de interés desde siempre el estudio sociológico del derecho. Las decisiones políticas en tema de criminalidad contra el lavado de activos se ponen de manifiesto en la creación de las normas que enmarcan todo lo relacionado a dicha temática, que luego de múltiples análisis de efectividad se reflejan juntos con todos los argumentos expuesto en este trabajo. No obstante, hay un sector de la doctrina que señala que

²² Capítulo IV Prescripción del Título III Transmisión y extinción de la obligación tributaria del Libro I Obligación Tributaria en su artículo 43°

el lavado de activos ha perdido su sentido al convertirse en una herramienta más de control y recaudación fiscal (Caro Coria D. , 2015).

Sin embargo, todos estos argumentos serían contrarios a lo establecido en la legislación penal peruana, en tanto en su artículo 10, párrafo segundo, del Decreto Legislativo N° 1106, señala de modo expreso como delito fuente los delitos tributarios. Por tanto, desde el punto de vista político y para la creación de normas que condenen las conductas criminales, se tiene como ejercicio discursivo la búsqueda de justicia y una criminalización material para quien comete el delito.

3.3.2 Identificación del bien objeto de blanqueo

Los bienes objetos de blanqueo tiene su origen en una actividad de obtención reprobable, los cuales están previstos dentro del código penal, sin embargo, estos no tienen el objeto material del ilícito inicial.

Nuestro ordenamiento desde la Ley N° 27765 del 2002, en la cual se reprimió por primera vez el lavado proveniente al narcotráfico o narcoterrorismo, el legislador en su art. 6, párrafo segundo contempló al delito de “defraudación tributaria” como hecho criminal precedente, sin hacer diferenciación entre las modalidades de este delito, las cuales eran susceptible de dar base al lavado. No obstante, dicha consideración fue ampliada por la más genérica expresión “delitos tributarios” a través del Decreto Legislativo N° 1106 del 19 de abril de 2012. Asimismo, el Estado Peruano ha comprendido las disposiciones que el *soft law* había establecido dos meses antes, la incorporación de los delitos fiscales como delitos previos al lavado. Pues siempre que se trate de los delitos tributarios graves susceptibles de producir ganancias ilícitas, podrían configurarse como delitos previos desde abril de 2002.

Es por ello, que el legislador, en su afán de indagar sobre aquellos bienes objetos del blanqueo, describe los medios por los cuales el delincuente brinda legalidad, valiéndose de las fisuras del sistema para incorporarlo al tráfico lícito. No obstante, la dificultad de identificar el bien que es objeto de blanqueo, exige la creación de estrategias para que se pueda llegar al material en sí. Forteleoni (2019) señala que todo lo que figura en gran parte es la debida acreditación de los bienes y a la conexión con el delito previo.

Por tal motivo, el delito de defraudación tributaria está caracterizado por la licitud original de los bienes que se encuentran en el dominio patrimonial del defraudador tributario, y que posteriormente por la realización de dichos actos fraudulentos que se efectúan (conforme lo exige el art. 1 de la Ley Penal Tributaria peruana para tener naturaleza delictiva), se da un incumplimiento por la no entrega (total o parcial) de la cuota tributaria defraudada que le corresponde al órgano recaudador del tributo.

En definitiva, se entiende que el bien objeto de blanqueo sería la cuota tributaria, que como ya hemos explicado, tiene origen delictivo, y es resultado material de la comisión de un delito, el tributo dejado de pagar en todo o en parte al estado, conlleva que se efectúe una conducta fraudulenta. (Caro Coria D. , 2015)

3.4 La vulneración del principio *Ne bis in idem*

Este principio consiste en la prohibición de la doble sanción bajo un mismo hecho. Cabe señalar que este principio en particular no está determinando como un derecho fundamental dentro de la Constitución del Perú; pues el mismo está implícito en el debido proceso.

Sin embargo, hay que detenerse un momento a pensar en la autonomía del delito de lavado de activos por la no necesidad de comprobación por sentencia firme del delito previo. Que desde el 2010 en el ordenamiento peruano se tiene:

Que la vinculación de la actividad de lavado de activos con el delito fuente no puede supeditarse a la estricta aplicación de las reglas de la accesoriadad que pueda condicionar su naturaleza de figura autónoma y del bien jurídico también autónomo, afectado por el lavado”, sin embargo “el delito fuente, (...), es un elemento objetivo del tipo legal (...) y su prueba condición asimismo de tipicidad. No es menester como se ha indicado anteriormente, que conste acreditada la comisión mediante sentencia firme, ni siquiera que exista investigación en trámite ni proceso penal abierto. es decir, expresamente se ha descartado una prejudicialidad homogénea de carácter devolutiva (Fundamento Jurídico 32 del Acuerdo Plenario No. 3-2010/CJ-116 citado por Caro, 2015, p. 228)²³.

Sin embargo, esta posición no aparta la necesidad de identificar el delito fuente. Al respecto, Caro Coria (2015) citando al Fundamento Jurídico 35 del Acuerdo Plenario No. 3-2010/CJ-116 de 16 de noviembre de 2021, destacan que:

El tipo penal de lavado de activos sólo exige la determinación de la procedencia delictiva de dinero, bienes, efectos o ganancias que permita en atención a las circunstancias del caso concreto la exclusión de otros posibles orígenes. No hace falta la demostración acabada de un acto delictivo específico, con la plenitud de sus circunstancias, ni de los concretos partícipes en el mismo (...); es suficiente la certidumbre sobre su origen, conocimiento de la infracción grave, de manera general. Ha de constatarse algún vínculo o conexión con actividades delictivas graves (...) o con personas o grupos relacionados con la aplicación de este tipo legal (p. 229).

²³ Caro Coria, D. C. (2015). Lavado de Activos provenientes del Delito Tributario. *Ius Et Veritas*, 24(50), 216-232. Recuperado a partir de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/14816>

En este mismo orden de ideas se tiene que autores como Abadi y Garcia (2016) señalan que:

Como requisito de política criminal, y a los efectos de que se pueda investigar e incriminar el delito de lavado de dinero sin necesidad de la comprobación judicial por sentencia firme (única posible) de la existencia de un delito antecedente, se intenta establecer el lavado de dinero como figura autónoma. (p.37).

Sin embargo, dentro del lavado de activos en relación al delito fuente, los autores citados con antelación señalan que “responsabilizar al autor del delito por el delito precedente es responsabilizar dos veces a la persona por una misma acción, y esto está prohibido en el derecho penal por el principio del “non bis in ídem”²⁴. (p.37).

Por ello, la reflexión que nos da el autor Blanco Cordero (2011) permite visualizar este escenario, por ejemplo, cuando el defraudador, regulariza su situación tributaria, se exime del delito para con la hacienda, pero aún puede ser condenado por blanqueo, por lo que:

La posible sanción por delito de blanqueo de capitales va en contra del fundamento de la propia excusa absolutoria, que como hemos indicado, persigue favorecer el pago voluntario de impuestos. Más bien ocurrirá lo contrario, quien sabe que va a ser sancionado penalmente en todo caso, mantendrá ocultos sus fondos todo el tiempo que pueda. Carece de lógica esta situación, y lo más razonable será considerar que si se le condena por el delito fiscal no va a poder ser sancionado por blanqueo de capitales en su modalidad de posesión, porque ello vulnera el principio no bis in idem (p. 38).

Es aquí que dentro de la teoría ello tiene un carácter contradictorio, al perdonar una conducta que conlleva al delito y castigar la previa como parte del mismo, que “necesariamente vendría aunado al delito fiscal, porque lo normal es que quien defrauda a la Hacienda Pública transmita el dinero, lo convierta, u oculte o encubra su origen, conductas estas típicas” (Blanco Cordero I. , 2011, pág. 18). Es decir, aunque exista una argumentación, del por qué perdonar una conducta para castigar otra, lejos de lograr lo que se propone, tendrá un efecto adverso. Sin embargo, la punición múltiple que regula este principio, puede darse si la naturaleza que la origina se determina como actos particulares.

3.5 Identificación de los bienes

Como parte del control y regulación por parte de la administración, resulta importante la identificación de bienes producto de blanqueo, por ende, el Estado como estrategia “adoptarán las medidas que sean necesarias para permitir la identificación, la localización, el

²⁴ Abadi, F., & García, R. (2016). La defraudación Tributaria como delito precedente del Lavado de Activos. Centros de Estudios Fiscales.

embargo preventivo o la incautación de cualquier bien” que sea producto de blanqueo para así ser decomisado” (Martínez, 2017, pág. 427)

Cabe destacar que la identificación de los mismos conlleva a una dificultad de individualizarlos o concretarlos con respecto al patrimonio restante del obligado tributario que cometió la defraudación tributaria. (Blanco Cordero, 2015)

Para una posible solución, Caro Coria (2015) indica que la doctrina ha pretendido dar 3 propuestas para una posible solución:

- La no determinación del bien concreto en el que se materializa la cuota tributaria.
- La cuota tributaria está materializada en una deuda, en la que el defraudador deberá responder con todos sus bienes, resultando contaminados todos sus bienes.
- La contaminación de su patrimonio solo se extiende a la unidad patrimonial en la que se integra la cuota tributaria y los bienes que configuran la base imponible.

No obstante, ninguna de estas 3 propuestas resulta convincente para autores como Caro y Blanco Cordero (2010) , en tanto coinciden en que la primera propuesta no podría ser, toda vez que se estaría negando a la cuota tributaria como objeto material del lavado. En cuanto a la segunda postura, esta sería contra la ley, toda vez que no se puede tomar a los bienes del defraudador como contaminados, ya que no todos provienen de delitos ilícitos. Finalmente, la tercera postura resulta también contraria a ley al considerar bienes contaminados a los que configuran su base imponible, pese a no provenir de un delito previo.

Ahora bien, ante esta dificultad de individualización de la cuota tributaria en el patrimonio del defraudador, no exime de considerar como delito de lavado cuando los activos proceden de una defraudación tributaria, toda vez que y de acuerdo con Mendoza (2017) la tipicidad de un comportamiento es una cuestión distinta al contenido probatorio (prueba de tipicidad), siendo en esta última donde surge el problema. Por tal motivo, diferimos de la postura de García Caveró (2015), quien señala la individualización del patrimonio del autor es una de las partes con mayor dificultad al corresponder al egreso no realizado como consecuencia del delito, y que, desde su punto de vista, la comisión de un delito de lavado de activos no sería posible.

Por tal motivo, no se podría negar a la cuota tributaria como objeto del lavado de activos cuando existe una carencia probatoria de la tipicidad, ya que existen casos en donde es factible su probanza, así lo expone Caro Coria (2015) cuando indica que para que se efectúe el lavado de activos su acción típica debe recaer sobre todo el patrimonio del defraudador o en todo caso en una parte importante y sobre todo en los casos donde su objeto material corresponda

específicamente a todo o parte de la cuota tributaria. A no ser que, se haya decidido que habrá ausencia de tipicidad en todos los casos en donde existe este problema de individualización.

3.6 Descontaminación tributaria

Surge la duda de si los bienes que forman parte de la cuota tributaria o de una actividad delictiva resultan contaminados para siempre, o si existen causas que permitan descontaminar la cuota tributaria. Así Blanco (2009) afirma esta posibilidad cuando señala que se ha analizado con profundidad por parte de la doctrina especializada, la descontaminación de los bienes que originaron en delito, y que, mediante actos y conductas criminales, consistiría en hacer a la cuota tributaria (bien ilícito), un bien lícito que circule en el sistema económico.

3.6.1 Prescripción

Cabe señalar que no se trata de un mecanismo de disolución de la obligación tributaria, sino de una acción judicial que luego de un lapso temporal el deudor puede exigir la extinción de la misma bajo los elementos de ausencia de actuación de las partes y tiempo transcurrido. En el Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario se indica los Plazos de Prescripción:

Artículo 43°.- Plazos de Prescripción la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido. La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.

Ante ello y en relación el delito de lavado de activos resulta oportuno lo que el autor Caro (2015) nos refleja si sobre los bienes que emanan de un delito tributario, recae la acción del lavado de activos, y el delito tributario prescribió al momento de realizarse dicha conducta, se estaría ante un caso de ausencia de objeto materia.

Sin embargo, autores como Alpaca Pérez (2015) acotan que el delito de defraudación tiene una prescripción menor que el de lavado de activos, toda vez que “lo que no se puede perseguir por la vía de un delito se podría perseguir por la vía del otro, esto es, que, ante la prescripción del delito de defraudación tributaria, sería posible castigar por lavado de activos” (p. 14).

Este autor trata un tema relevante en relación a la prescripción, y es que cuando el delito de lavado de activos y de defraudación tributarias se vinculan “vulneran las normas sobre

prescripción establecidas en el Código penal”²⁵ (p. 41), por cuanto a que el lavado de activos tiene un plazo superior en cuanto a la prescripción, acotando que el delito de lavado de activos no prescribiría si es que se constituye al delito de defraudación tributaria como su delito precedente.

3.6.2 Regularización tributaria

Dentro del blanqueo de bienes activos provenientes de la defraudación fiscal, se tiene como concepto base la descontaminación tributaria. Es de hacer notar que las leyes del Perú permiten la regularización tributaria según se contempla el artículo 189 del Código Tributario y que constituye una medida por la cual se le concede al contribuyente que pueda haber cometido un delito tributario la posibilidad de regularizar su situación.

Dentro de la norma, cuando se puede decir que la regularización consiste en una excepción normativa que mediante la cual, sin importar el delito de evasión, el contribuyente puede regularizar su pago y así puede librarse de la sanción penal que este involucra. Cabe señalar que esto se da bajo los plazos de ley y por iniciativa propia del deudor y si bien, se admite la regularización de la deuda para impedir la sanción penal del delito, nada se observa acerca del lavado de activos. Montero (2020) destaca además lo siguiente:

Se trata de un instituto que permite evitar las consecuencias jurídico-penales derivadas de la comisión de delitos tributarios. En el presente artículo, tras una consideración crítica del estado de la cuestión relativa al fundamento y la naturaleza jurídica del instituto, se formula una propuesta de interpretación alternativa (p. 304).

En este sentido se tiene que partiendo del principio de que este método es un medio de recaudación y que además condiciona el cambio de conducta criminal a su vez que fomenta la cultura tributaria, se tiene que “se concibe a la regularización tributaria como un comportamiento materialmente distinto, pero funcionalmente equivalente al deber de tolerar la acción punitiva”²⁶ (p. 304).

²⁵ Alpaca Pérez, A. (2015). Algunas ideas sobre las relaciones concursales entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos en el Derecho Penal peruano. *Nuevo Foro Penal*, 11(85), 11-51. <https://doi.org/10.17230/nfp.11.85.1>

²⁶ La regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva. Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2021/03/doctrina49215.pdf>

Conclusiones

Primera. Respecto al primer capítulo, podemos concluir que a través del lavado de activos lo que se busca es ocultar el origen ilícito de los bienes o ganancias provenientes de actividades delictivas, para otorgarles apariencia de licitud. Además, también se determinó que existen etapas que nuestra legislación ha tomado para sancionar el delito de lavado de activos: los actos de conversión y transferencia, los actos de ocultamiento y tenencia, y el transporte, traslado de los activos ilícitos.

Aunado a ello, se puede observar las distintas posiciones que tiene la doctrina para la determinación del bien jurídico protegido por el lavado de activos. No obstante, desde nuestro punto de vista, el objeto de protección a consecuencia de la conversión de estos activos ilícitos a lícitos, es la libre y leal competencia, en tanto los más afectados con dicha actuación serían los agentes económicos, lo cuales estarían a un nivel de inferioridad a respecto a la posición que tendría los blanqueadores en el mercado.

Finalmente, en este apartado se ha explicado la problemática sobre delito fuente en el lavado de activos, en tanto un sector de la doctrina, sostiene que el delito fuente no sería elemento objetivo del tipo, ello del análisis efectuado a los artículos 1 al 3 del Decreto Legislativo N° 1106 modificado por el Decreto Legislativo N° 1249. Sin embargo, considero que no se ha efectuado una análisis sistemático o conjunto de dichas normas mencionadas con el art.10 del decreto señalado y la Convención de Viena, como la de Palermo (arts. 2, lit. h; y 6, inc. 2, lit. a) y de Mérida (arts. 2, lit. h; y 23, inc. 2, lit. a), toda vez que el mismo hace referencia desde que delitos proviene ese origen ilícito y cuáles son sus límites.

Segunda. La obligación de tributar se origina de la relación jurídico-fiscal, en donde interviene el contribuyente y el Estado, siendo el ente encargado de la recaudación de dicha contribución, la Sunat. No obstante, por la evolución de las organizaciones criminales y el aumento de actos ilícitos que perjudican al Estado, se creó la ley penal tributaria para la represión de los mismos: Decreto Legislativo N°813. En cuanto a la determinación del bien jurídico de los delitos tributarios, no hay una sola posición de los juristas, en tanto existe una gran discusión sobre la tesis patrimonialista y funcionalista; sin embargo, de lo expuesto en dicho apartado, el bien jurídico a proteger sería los intereses patrimoniales del Estado, toda vez que, el no ingreso del tributo mediante los diversos medios establecidos por la ley penal tributaria, afecta al presupuesto del Estado e indirectamente a los ciudadanos. Asimismo, dentro de la norma mencionada, se encuentra el delito de defraudación tributaria, la cual el contribuyente no solo busca no pagar y causar un fraude tributario, sino también evadir la deuda total del impuesto, u en todo caso, pagar el mínimo, acto que es considerada delito dentro de

nuestro ordenamiento jurídico. Así de lo expuesto, se hace mención al fraude tributario, el cual es una modalidad de este delito que puede ser considerado como delito previo.

Tercera. El punto central de esta tesis es saber si el delito tributario puede constituirse como delito previo del lavado de activos, pues considero que cuando la obtención ilegal del activo (en los casos que supongan fácticamente un enriquecimiento indebido por parte del sujeto) es incorporada a nuestro economía con una apariencia de legalidad, teniendo en cuenta lo ya explicado en el primer capítulo, en tanto el lavado de activos si requiere de un delito de previo; y de acuerdo a lo expuesto por el citado art. 10 que contiene elementos de tipicidad (como son los delitos fuentes del cual provienen los activos hacer blanqueados) los cuales complementan a los arts. 1, 2 y 3 (el tipo base) que de manera conjunta debe ser objeto de interpretación sistemática con los diversos convenios internacionales suscritos por nuestro Estado, considero que los delitos tributarios si son delitos fuentes de lavado de activos.

No obstante es necesario precisar que si bien el problema surge si todos los delitos tributarios serían idóneos para constituirse en delito fuente, o si se ha excluir a la defraudación tributaria, en tanto existen argumentos a favor y en contra; es necesario precisar que, para la constitución de delitos de lavado de activos, los bienes o activos provenientes del delito fuente deben de haberse generado ganancias ilegales como consecuencia de la comisión del delito, o que dichos activos a lavar tenían origen lícito, pero que al no efectuar dicho acto establecido en la ley penal Tributaria (tal como el deber de efectuar el pago de su cuota tributaria a la Administración Tributaria), se convirtió en un activo ilícito posible de ser lavado; por tal motivo, y a modo de conclusión, podemos decir que los delitos tributarios sí serían fuente del delito de lavado de activos.

Lista de referencias

- Abadi, F., & García, R. (2016). La defraudación tributaria como delito precedente del lavado de activos. Centros de Estudios Fiscales.
- Abanto Vásquez. (2017). El delito de lavado de activos. *Análisis crítico*. Lima: Grijley.
- Alcázar, H. (2019). La Prescripción en el Derecho Tributario: Imprescriptibilidad de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria. Disponible en: https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/16309/ALCAZAR_QUISPE_HEIDI.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Alpaca Pérez, A. (2015). *Algunas ideas sobre las relaciones concursales entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos en el Derecho Penal peruano*. Obtenido de Nuevo Foro Penal, 11(85), 11-51: <https://doi.org/10.17230/nfp.11.85.1>
- Alva Matteucci, J. (2017). *¿Existen actos preparatorios en los delitos tributarios?* Obtenido de Una revisión del Iter Criminis. Blog de Mario Alva Matteucci: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/tag/actos-preparatorios/>
- Alva Matteucci, J. (1 de agosto de 2017). *Blog de Mario Alva Matteucci*. Obtenido de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/tag/actos-preparatorios/>
- Aranguéz, C. (2000). *El Delito de Blanqueo de Capitales*. Madrid, España: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- Blanco Cordero, I. (2011). El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 13(1). Obtenido de <http://bit.ly/1Rkgob9>
- Blanco Cordero, I. (2015). El delito de blanqueo.
- Bramont Arias, L. (1997). *El delito tributario: criminalización y tipificación*. Recuperado el 28 de febrero de 2019, de http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev32_LFBAT.pdf
- Bramont Arias, L. (2001). Delitos Empresariales. *Cuadernos Jurisprudenciales Año 1 N° 4*. Lima.
- Bravo, J. (2017). Sistema tributario peruano: Situación actual y perspectivas. *Derecho & Sociedad*.
- Calello, M., Carimatto, P., & Zagam, G. (2018). *Lavado de dinero vs evasión fiscal: normativa UIF y su implementación por los diferentes sujetos obligados*. Universidad Nacional de San Martín, Escuela de Economía y Negocios. Repositorio Dspace. Obtenido de <https://ri.unsam.edu.ar/xmlui/bitstream/handle/123456789/627/TFPP%20EEYN%202018%20CMA-CPV-ZGM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Canchari Palomino, E. (2009). *El Principio de Ne bis in idem y su Aplicación en el Derecho Tributario Sancionador: Controversias y Problemáticas Actuales*. Obtenido de Derecho & Sociedad, (33), 183-195: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/174>
- Carrasco, J. (2016). El delito de lavado de activos en el Acuerdo Plenario N° 3-2010/CJ116: cuestiones procesales e investigaciones fiscales eficaces contra organizaciones criminales (Tesis de maestría en Derecho Público con Mención en Derecho Penal y Procesal Penal). Universidad de Piura. Facultad de Derecho. Piura, Perú.
- Caro Coria, & Asmat Coello. (2010). El impacto de los Acuerdos Plenarios de la Corte Suprema N° 03- 2010/CJ-116 y el N° 07-2011/CJ-116 en la delimitación y persecución del delito de lavado de activos.
- Caro Coria, D. (2015). Lavado de activos provenientes del delito tributario. *IUS ET Veritas* , 24(50), 216-232. Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/14816>
- Caro John, J. (2010). Impunidad del autolavado en el ámbito del delito de lavado de activos, en *Dogmática Penal Aplicada. Primera Edición*. Lima: Ara Editores.
- Carrasco, L. (2017). *Obligación tributaria*. Lima: Estudio Carrasco y Asesoría y Consultoría.
- Castillo Alva, José Luis.(2009) La necesidad de determinación del –delito Previo– en el delito de Lavado de Activos. *Gaceta Penal* N° 2009.
- Cruz Palmera, R. (2020). Límites para los delitos de preparación: Criterios restrictivos para su inclusión en el código penal. 68(1), 257-285. *Estudios De Deusto*. doi:[https://doi.org/10.18543/ed-68\(1\)-2020pp257-285](https://doi.org/10.18543/ed-68(1)-2020pp257-285)
- Dávila, W., & Moreno, M. (2017). Recursos del contribuyente contra las actuaciones de la administración tributaria.
- Díaz, & García Conlledo, M. (2013). El castigo del autoblanqueo en la reforma penal del 2010. La Autoría y participación en el delito de blanqueo de capitales. *Souto, Miguel Abel y Sánchez Stewart, Nielson (Coord.). III Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, 281-, 281-300. Valencia, España: Tirant lo Blanch.
- Dópico Gómez, A. (2010). Si todo es blanqueo, nada es blanqueo.
- Effio, F. (2018). *El Impuesto a la Renta 2016*. Lima: Entrelíneas S.R.L.
- Flores, J. (2014). *Tributación. Centro de Especialización en Contabilidad y Finanzas E.I.R.L.* Lima.
- Gálvez Villegas, T. (2014). El delito de lavado de activos: criterios sustantivos, análisis del Decreto Legislativo N° 1106. *Instituto Pacífico*.

- García Cavero, P. (2015). El delito de lavado de activos. *Segunda*. Lima: Juristas Editores E.I.R.L.
- García Cavero, P. (2016). Derecho penal económico. Parte especial. *Instituto Pacífico, III*. Lima.
- Giraldo D. (2016). Diccionario para Contadores. Lima: Editora "FECAT" E.I.R.L.
- Hinostroza Pariachi, C. (2009). El delito de Lavado de Activos. Delito Fuente. *Ira ed*, 32. Lima: Grijley.
- Huayllani, H. (2016). El delito previo en el delito de lavado de activos. Disponible en: https://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/7377/HUAYLLANI_VARGAS_HUBER_EL_DELITO.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Jakobs, G. (1996). La imputación objetiva, en el Derecho Penal. Madrid, España.
- Juárez Del Carpio, Y. (2017). *El origen ilícito frente a la autonomía del delito de lavado de activos*. Obtenido de <https://lpderecho.pe/origen-ilicito-autonomia-lavado-activos/>
- Lamas Puccio, L. (1992). Tráfico de drogas y lavado de dinero. 138. Lima: Didi Arteta S.A.
- Lamas Puccio, L. (2006). La Ley Penal Contra el Lavado de Activos. *Revista Institucional N° 7 (junio) - Aportes al Derecho Penal Peruano desde la perspectiva constitucional*, 131-141. Lima, Perú: Fondo Academia Nacional de la Magistratura.
- Luján, R. (2019). Cano, U. E. A. *Revista Ciencia y Tecnología*, 15(2), 101-109.
- Mamani, M. (2016). *Evasión tributaria y su efecto en la recaudación tributaria del sector comercial del distrito de Desaguadero, periodo - 2015*. Obtenido de Repositorio Institucional UNA PUNO: http://repositorio.unap.edu.pe/bitstream/handle/UNAP/2779/Mamani_Yucra_Marilu.pdf?sequence=1
- Martínez, J. (2017). *El delito de blanqueo de capitales*. Obtenido de <https://eprints.ucm.es/id/eprint/41080/1/T38338.pdf>
- Mendoza Llamacponcca, F (2013). El Delito Fuente En El Lavado De Activos. Disponible en: http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/anuario/an_2013_11.pdf
- Mendoza Llamacponcca, F. (2017). *El tipo base del delito de lavado de activos en el Perú (Arts. 1, 2 y 3 del Decreto Legislativo No 1106)*. Tesis doctoral, Universidad de Salamanca, Salamanca. Obtenido de https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/133000/1/DDAFP_LlamacponccaMendozaFN_Ba seDelito.pdf

- Montero, F. (2020). *La regularización tributaria como equivalente funcional de la pena retributiva*. Obtenido de <http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2021/03/doctrina49215.pdf>
- Pariona, R. (2015). Consideraciones críticas sobre la llamada “autonomía” del delito de lavado de activos. [http://www.rpa.pe/media/articulos/Lavado de activos - Pariona - ADP 2015.pdf](http://www.rpa.pe/media/articulos/Lavado_de_activos_-_Pariona_-_ADP_2015.pdf)
- Pariona, J. (2017). El delito precedente en el delito de lavado de activos. *Instituto Pacífico S.A.C. Lima*.
- Prado Saldarriaga, V. (1994). El delito de lavado de dinero. Su tratamiento penal y bancario en el Perú. Lima: IDEMSA.
- Prado Saldarriaga, V. (2007). Lavado de Activos y financiamiento del terrorismo. 137 y 138. Lima: Grijley.
- Prado Saldarriaga, V. (2013). Criminalidad organizada y lavado de activos. Lima, Perú.
- Prado Saldarriaga, V. (2017). Derecho Penal: Parte especial "Los delitos". 196. Lima.
- Pulido, J. (2015). Los primeros recaudadores. Orígenes universales de la tributación.
- Quispe, J. (2018). *La responsabilidad de las personas jurídicas en el delito de lavado de activos: especial referencia y análisis de la Ley 30424 y su modificatoria D.L. 1352*. Trabajo de investigación de maestría en Derecho Público con mención en Derecho Penal y Procesal Penal, Universidad de Piura, Piura. Obtenido de https://pirhua.udep.edu.pe/bitstream/handle/11042/3754/MAE_DER_DP-PEN_002.pdf?sequence=2&isAllowed=y
- Rancaño Martín, M. (1997). El delito de defraudación tributaria. Madrid: Marcial Pons.
- Rivas, C. (2018), “ EL DELITO DE LAVADO DE ACTIVOS EN EL ÁMBITO EMPRESARIAL PERUANO”. Universidad Señor de Sipan. Recuperado de: <https://repositorio.uss.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12802/5139/Christiam%20Alexis%20Antonio.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Robles Planas, R. (2000). Participación en el delito e imprudencia. *ReDPC, N° 6, julio - 2ª época*. Madrid: UNED.
- Roxin, C. (1976). Problemas Básicos del Derecho Penal. Editorial Reus SA.
- Tiedemann, K. (1993), Lecciones de derecho penal económico (comunitario, español y alemán), Barcelona.
- Tiedemann, K. (2010). Manual de derecho penal económico. 344.
- Toyohama Arakaki, M. (2010). El delito de lavado de activos. Referencias sobre el origen ilícito de los activos. *Gaceta Penal & Procesal Penal*.

Tributario, C. (2015). Decreto Supremo N° 133-2013-EF. Lima: El Peruano.

Yacolca Estares, D. (2012). El bien jurídico en los delitos tributarios y los nuevos delitos tributarios de información falsa, facturas falsas y almacenamiento no declarado. (026), 97-116. *Advocatus*. doi:<https://doi.org/10.26439/advocatus2012.n026.4115>

Yanqui Machaca, L. (2017). El delito previo en el lavado de activos: ¿autonomía sustantiva o autonomía procesal? 15(20), 279. *LEX - Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, 15(20), 279. doi:<http://dx.doi.org/10.21503/lex.v15i20.1444>.

Zaffaroni, E. (1998). *Manual de Derecho Penal Parte General*. Buenos Aires

