

# ¿ES LEGALMENTE POSIBLE QUE LA EVASION DE TRIBUTOS ACTUE COMO DELITO PRECEDENTE DEL LAVADO DE ACTIVOS DEL ART.303 DEL C.P.?

## IS IT LEGALLY POSSIBLE FOR TAX EVASION TO ACT AS A PRECEDING CRIME TO MONEY LAUNDERING IN ART. 303 OF THE C.P.?

---

**Mariano Longobardi<sup>1</sup> y Germán Gianotti<sup>2</sup>**

---

### RESUMEN:

Esta colaboración se centra en el análisis de la posibilidad constitucional y legal de considerar a la evasión de tributos -según está prevista en el sistema penal argentino- como delito precedente o base del delito de lavado de activos con apego a su definición típica en el artículo 303 del Código Penal de la Nación, dispuesta por la ley 27.739 (B.O.N. 15/03/2024) En ese marco, habremos de establecer si el importe ahorrado con motivo de la omisión de tributar puede ser considerada como proveniente de un ilícito penal.

### ABSTRACT

This article examines the constitutional and statutory grounds for treating tax evasion —as defined under Argentine criminal law— as a predicate offense to money laundering under Article 303 of the National Criminal Code, as amended by Law No. 27,739 (Official Gazette, March 15, 2024). It assesses whether the tax savings derived from non-payment can be legally characterized as proceeds of crime, and explores related issues.

**PALABRAS CLAVE:** evasión tributaria, Lavado de activos, Delito precedente, Derecho penal económico, Principio de legalidad.

**KEY WORDS:** Tax evasion, Money laundering, Predicate offense, Economic criminal law, Principle of legality.

---

1 Abogado (UNC). Especialista en Derecho Penal (UNC). Titular de Cátedra y Profesor de postgrado de Derecho Penal Económico. Autor de publicaciones de la especialidad y conferencista. Socio del estudio "De Allende, Gianotti, Aguirre Mosquera y Longobardi - ABOGADOS" Domicilio: Humberto Primo N° 670, piso 5, of. 52, Torre Fraguero, Complejo Capitalinas, Ciudad de Córdoba. mlongobardi@dagal.com.ar, tel. 0351-4838138/39. <https://orcid.org/0009-0002-7960-7982>.

2 Abogado UBP. Contador Público UNC. Profesor de grado y posgrado en materia tributaria y penal económica. Autor de publicaciones de la especialidad y conferencista. Socio del estudio "De Allende, Gianotti, Aguirre Mosquera y Longobardi - ABOGADOS". <https://orcid.org/0009-0006-5267-0219>.

## I. Introducción

El lavado de activos como fenómeno consistente en la introducción al mercado legal de capitales generados por actividades criminales de un modo dirigido a disimular su origen ilegal ha captado la atención de los Estados Naciones los últimos 50 años. Durante la década de los 80 del siglo pasado y frente al fenómeno del narcotráfico, los países –sobre todo occidentales- comenzaron a explorar alternativas político criminales tendientes a la detección, persecución y castigo de este fenómeno; una de estas herramientas fue la tipificación de delitos vinculados al tráfico y consumo de estupefacientes (aunque sobre esta última conducta se discuta aún hoy la constitucionalidad de la intervención penal) pero puestos a utilizar otros mecanismos preventivos y represivos se advirtió que una forma de detectar, perseguir y castigar el delito en cuestión consistía en ir contra las ingentes ganancias que esta actividad generaba y/o utilizar al rastro que deja el uso de dinero “sucio” -su trazabilidad- para llegar a los responsables de los delitos que están en el centro del interés persecutorio. Este fue el contexto histórico en el que nació el lavado de activos como figura penal incorporada a las legislaciones de los Estados.

Esta referencia histórica, algo remota, no debiera ser descuidada a la hora de analizar los fines político criminales y el ámbito de aplicación de la figura del art.303 de nuestro Código Penal que constituye en objeto de estudio concreto del trabajo que les presentamos.

### I.A.- La Convención de Viena de 1988 (O.N.U.).

Este objetivo de política criminal supranacional tuvo su primer correlato en una Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes (Viena, Austria, suscripta el 19 de diciembre de 1988), convención que puede ser considerada como la Partida de Nacimiento del Sistema Legal Mundial de prevención y represión penal del Lavado de Activos o Blanqueo de Capitales.

Conviene en consecuencia, atender al texto de esta Convención de las Naciones Unidas (ratificada por la República Argentina mediante Ley 24.072 B.O. 14-04-1992) para descubrir en el mismo el origen y fines del acuerdo multilateral y comprender los fines político criminales buscados.

En los fundamentos mismos de la Convención los países suscriptores adelantan el foco puesto en el fenómeno del Lavado al señalar:

*“Las Partes en la presente Convención,*

*Profundamente preocupadas por la magnitud y la tendencia creciente de la producción, la demanda y el tráfico ilícitos de estupefacientes y sustancias sicotrópicas, que representan una grave amenaza para la salud y el bienestar de los seres humanos y menoscaban las bases económicas, culturales y políticas de la sociedad,*

*Profundamente preocupadas asimismo por la sostenida y creciente penetración del tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias sicotrópicas en los diversos grupos sociales y, particularmente, por la utilización de niños en muchas partes del mundo como mercado de consumo y como instrumentos para la producción, la distribución y el comercio ilícitos de estupefacientes y sustancias sicotrópicas, lo que entraña un peligro de gravedad incalculable...*

*Conscientes de que el tráfico ilícito genera considerables rendimientos financieros y grandes fortunas que permiten a las organizaciones delictivas transnacionales invadir, contaminar y corromper las estructuras de la administración pública, las actividades comerciales y financieras lícitas y la sociedad a todos sus niveles,*

*Decididas a privar a las personas dedicadas al tráfico ilícito del producto de sus actividades delictivas y eliminar así su principal incentivo para tal actividad,”*

La clave está en el último párrafo porque es allí donde se anticipa que la Convención de Viena tendrá por objeto complementar otras medidas adoptadas en acuerdos supranacionales sobre la misma temática (1961 y 1971) y entre los medios jurídicos que se proponen para ello emerge la tipificación del denominado “Lavado de Activos de origen ilícito” o “Blanqueo de Capitales de origen ilícito”, eliminando o dificultando la circulación en el mercado del producido del tráfico ilegal de estupefacientes.

### **Así el Artículo 3 de la Convención expresa:**

#### **“DELITOS Y SANCIONES**

*1. Cada una de las Partes adoptará las medidas que sean necesarias para tipificar como delitos penales en su derecho interno, cuando se cometan intencionalmente:*

*a) i) La producción, la fabricación, la extracción, la preparación, la oferta, la oferta para la venta, la distribución, la venta, la entrega en cualesquiera condiciones, el corretaje, el envío, el envío en tránsito, el transporte, la importación o la exportación de cualquier estupefaciente o sustancia sicotrópica en contra de lo dispuesto en la Convención de 1961, en la Convención de 1961 en su forma enmendada o en el Convenio de 1971;*

*ii) El cultivo de la adormidera, el arbusto de coca o la planta de cannabis con objeto de producir estupefacientes en contra de lo dispuesto en la Convención de 1961 y en la Convención de 1961 en su forma enmendada;*

*iii) La posesión o la adquisición de cualquier estupefaciente o sustancia sicotrópica con objeto de realizar cualquiera de las actividades enumeradas en el precedente apartado i);*

*iv) La fabricación, el transporte o la distribución de equipos, materiales o de las sustancias enumeradas en el Cuadro I y el Cuadro II, a sabiendas de que van a utilizarse en el cultivo, la producción o la fabricación ilícitos de estupefacientes o sustancias sicotrópicas o para dichos fines;*

*v) La organización, la gestión o la financiación de alguno de los delitos enumerados en los precedentes apartados i), ii), iii) o iv);*

***b) i) La conversión o la transferencia de bienes a sabiendas de que tales bienes proceden de alguno o algunos de los delitos tipificados de conformidad con el inciso a) del presente párrafo, o de un acto de participación en tal delito o delitos, con objeto de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a cualquier persona que participe en la comisión de tal delito o delitos a eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones;***

***ii) La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la ubicación, el destino, el movimiento o la propiedad reales de bienes, o de derechos relativos a tales bienes, a sabiendas de que proceden de alguno o algunos de los delitos tipificados de conformidad con el inciso a) del presente párrafo o de un acto de participación en tal delito o delitos...”***

Como podemos advertir con facilidad, en lo que concretamente hace al objeto de este estudio, el art.3 inc. b puntos "i" y "ii" siembra las bases de la futura tipificación como delito en los Estados Parte a la conducta de convertir, transferir, ocultar o encubrir bienes que procedan de los delitos mencionados en el inciso A de la disposición convencional, a reserva de sus principios constitucionales y de los conceptos fundamentales de su ordenamiento jurídico.

Ratificada esta Convención por nuestro país (Ley 24.072 B.O. 14/04/1992), paulatinamente se fueron adoptando medidas normativas orientadas a la prevención del lavado de activos, desarrollándose un vasto régimen penal administrativo en materia de prevención del lavado de activos que subsiste en la actualidad, siendo su columna vertebral la Ley 25.246 (10/05/2000).

En el plano de la legislación penal delictual, la primera expresión de penalización como delito del lavado de activos -en este caso vinculado al tráfico ilegal de estupefacientes- fue el artículo 25 de la Ley 23.737 (1989) dictada incluso antes de la ratificación de la mencionada Convención de las Naciones Unidas, pero receptando el espíritu y los objetivos político criminales que trasuntan del art. 3 inc. b de la Convención de Viena.

Concretamente, el derogado art. 25 de la Ley 23.737 establecía:

*"Art. 25. — Será reprimido con prisión de dos a diez años y multa de seis mil a quinientos mil australes, el que sin haber tomado parte ni cooperado en la ejecución de los hechos previstos en esta ley, interviniere en la inversión, venta, pignoración, transferencia o cesión de las ganancias, cosas o bienes provenientes de aquéllos, o del beneficio económico obtenido del delito siempre que hubiese conocido ese origen o lo hubiera sospechado.*

*Con la misma pena será reprimido el que comprare, guardare, ocultare o receptare dichas ganancias, cosas, bienes o beneficios conociendo su origen o habiéndolo sospechado.*

*A los fines de la aplicación de este artículo no importará que el hecho originante de las ganancias, cosas, bienes o beneficios se haya producido en el territorio extranjero.*

*El tribunal dispondrá las medidas procesales para asegurar las ganancias o bienes presumiblemente derivados de los hechos descritos en la presente ley. Durante el proceso el interesado podrá probar su legítimo origen en cuyo caso el tribunal ordenará la devolución de los bienes en el estado en que se encontraban al momento del aseguramiento o en su defecto ordenará su indemnización. En caso contrario el tribunal dispondrá de las ganancias o bienes en la forma prescripta en el artículo 39."*

Como vemos, existe una clara equivalencia entre la norma convencional y la de derecho penal interno que permite considerar a ésta última como la expresión operativa del instrumento supranacional suscripto por la República Argentina en 1988.

La derogación de este tipo penal por parte de la Ley 25.246/2000 (art.29) confirma que ha sido espíritu del legislador darle unicidad al tratamiento penal del lavado de activos, tanto penal administrativo como penal delictual, unificando en su texto legal las disposiciones vinculadas a ambas esferas (administrativo y criminal), trasladando la previsión punitiva de la Ley Penal Especial o Accesorio a la Parte Nuclear del Código Penal, en este caso en el art. 277 del Título XI.

### **I.B.- La Convención de Palermo (O.N.U.) del 2000.**

Otra fuente –también supranacional- de la legislación penal delictual en materia de lavado de activos se encuentra en la Convención de Palermo, Italia (2000) Contra la Delincuencia Organizada Transnacional.

La lectura de su contenido también tiene la virtud de exponer los fines político criminales que dicha convención internacional persigue. Así el Artículo 1 consagra su finalidad: *“El propósito de la presente Convención es promover la cooperación para prevenir y combatir más eficazmente la delincuencia organizada transnacional”*.

Con este fin, entre otras previsiones, en su artículo 6 obliga a los Estados suscribientes a adoptar medidas legislativas a fin de penalizar el blanqueo del producto del delito.

*“Cada Estado Parte adoptará, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente: a) i) La conversión o la transferencia de bienes, a sabiendas de que esos bienes son producto del delito, con el propósito de ocultar o disimular el origen ilícito de los bienes o ayudar a cualquier persona involucrada en la comisión del delito determinante a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos; ii) La ocultación o disimulación de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, disposición, movimiento o propiedad de bienes o del legítimo derecho a éstos, a sabiendas de que dichos bienes son producto del delito; b) Con sujeción a los conceptos básicos de su ordenamiento jurídico:*

*i) La adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de su recepción, de que son producto del delito;*

*ii) La participación en la comisión de cualesquiera de los delitos tipificados con arreglo al presente artículo, así como la asociación y la confabulación para cometerlos, el intento de cometerlos, y la ayuda, la incitación, la facilitación y el asesoramiento en aras de su comisión.”*

Vemos en esta ocasión que se ha dado un nomen iuris a estas acciones descriptas por la norma convencional, el Blanqueo del producto del delito y que la tipificación como delito de estas conductas contenidas en el art. 6 están orientadas a cumplir con el fin último de la Convención, cual es la prevención y castigo de la delincuencia organizada transnacional.

Durante el mismo año 2000, ocurre en nuestro país un hecho legislativo que va a cambiar en forma definitiva el escenario político criminal en relación al Lavado de activos de origen ilícito, el dictado de la Ley 25.246 (10/05/2000).

El estudio de esta Ley que hoy sigue vigente con sus modificaciones, requiere un estudio particular que excede a este trabajo; sin embargo, habremos de destacar algunas normas que se refieren a la tipificación del delito de lavado de activos en nuestro país lo cual nos permitirá avanzar hacia el fin último del artículo que es establecer cuál es, siguiendo criterios científicos y principios constitucionales, el ámbito de aplicación de la figura penal del art.303 del Código Penal vigente.

Como primera arista a destacar, el artículo 29 de la Ley 25.246 derogó el 25 de la Ley 23.737, lo cual reafirma la decisión de nuclear las normas vinculadas al castigo del Blan-

queo del producto del delito en el cuerpo del Código Penal dejando de ser parte de una legislación penal accesoria y específica para los delitos de la Ley de Estupefacientes. Los primeros artículos de esa Ley dejan en claro esta pretensión y la concretan, en primer término, creando un Capítulo nuevo (el XIII) dentro del Título IX del Código Penal denominado “Encubrimiento y Lavado de Activos de Origen Delictivo” conforme ordena el art. 1 de la Ley 25.246.

Seguidamente en sus arts. 2 y 3 reordena la figura penal de encubrimiento del art. 277 del Código Penal e incorpora al Código Penal la figura de Lavado de Activos en los siguientes términos:

**“ARTICULO 3º — Sustitúyese el artículo 278 del Código Penal, por el siguiente:**

*Artículo 278: 1) a) Será reprimido con prisión de dos a diez años y multa de dos a diez veces del monto de la operación el que convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare o aplicare de cualquier otro modo dinero u otra clase de bienes provenientes de un delito en el que no hubiera participado, con la consecuencia posible de que los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito y siempre que su valor supere la suma de cincuenta mil pesos (\$ 50.000), sea en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí;*

*b) El mínimo de la escala penal será de cinco (5) años de prisión, cuando el autor realizare el hecho con habitualidad o como miembro de una asociación o banda formada para la comisión continuada de hechos de esta naturaleza;*

*c) Si el valor de los bienes no superare la suma indicada en este inciso, letra a, el autor será reprimido, en su caso, conforme a las reglas del artículo 277...”*

Este tipo penal, a la postre derogado por la Ley 26.683/2011 para dar lugar al tipo penal vigente, fue concebido –como ocurría con el art. 25 de la Ley 23.737- como una forma de encubrimiento, en este caso agravado, dado que la norma prohibitiva estaba dirigida sólo a quienes no hubiesen participado del delito precedente o delito adquisitivo.

El tratamiento penal del lavado de activos como una forma de encubrimiento fue vista por algún sector de la doctrina como una limitación al ámbito de aplicación de la norma que conspiraba en contra de los fines político criminales que se buscaban con el castigo de la conducta en orden a los compromisos internacional asumidos por el Estado Argentino en el particular.

Esta y otras razones dieron lugar al dictado de la Ley 26.683/2011 que por diversos motivos fue un hito en la criminalización primaria de los delitos socioeconómicos; entre otras cosas porque reconoce programáticamente en el derecho penal interno al Orden Socio Económico como un Bien Jurídico merecedor de tutela al Incorporar el Título 13 “*Delitos contra el orden económico y financiero*” al Código Penal. Y decimos reconoce y no erige ni mucho menos crea, porque siguiendo coordenadas funcionalistas teleológicas y de muchos otros prestigiosos autores, es el constituyente el que define los valores y bienes a tutelar por el sistema penal y no el legislador que dicta las normas que los tutelan.

Volviendo a la Ley 26.683, la incorporación del Título 13 permitió sistematizar a los delitos contra el Orden Económico y Financiero y en lo que referente a la prevención y casti-

go del Lavado de Activos de origen delictivo introdujo diversas modificaciones a la Ley 25.246 y en lo que es más relevante para nuestro objeto de estudio, sustituyó la denominación asignada por la Ley 25.246 al Capítulo XIII del Título IX por la de "Encubrimiento" y al mismo tiempo derogó el art. 278 del Código Penal.

## **II.- El tipo penal de lavado de activos vigente en nuestro país y el principio de legalidad y reserva de ley.**

La mencionada Ley 26.683 incorpora en su art. 5 a los artículos 303, 304 y 305 del Código Penal, todos vinculados al delito de Lavado de Activos de Origen delictivo, conteniendo en el art. 303 al tipo penal incluyendo agravantes, atenuantes e incluso otra conducta conocida como la captación; en el artículo 304 las sanciones a las personas jurídicas cuando los hechos delictivos previstos en el artículo precedente hubieren sido realizados en su nombre, con su intervención, o en su beneficio y en el art. 305 las medidas cautelares (por caso decomiso) sobre los bienes relacionados con estos delitos.

Ahora bien, para poder dar una respuesta científicamente aceptable a la pregunta que encabeza este trabajo, debemos en primer lugar y por obvias razones constitucionales vinculadas al principio de legalidad o máxima taxatividad penal (arts. 18 y 19 de la C.N.) tener en miras el tipo objetivo del delito de Lavado de Activos vigente en nuestro país. Así, el mentado art. 303 del Código Penal reza textualmente:

### **"ARTICULO 303:**

*1. Será reprimido con prisión de tres (3) a diez (10) años y multa de dos (2) a diez (10) veces del monto de la operación, el que convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare, adquiriere, disimulare o de cualquier otro modo pusiere en circulación en el mercado, bienes u otros activos provenientes de un ilícito penal, con la consecuencia posible de que el origen de los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito, y siempre que su valor supere la suma de ciento cincuenta (150) Salarios mínimos, vitales y móviles al momento de los hechos, sea en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí.*

*2. La pena prevista en el inciso 1) será aumentada en un tercio del máximo y en la mitad del mínimo, en los siguientes casos:*

*a) Cuando el autor realizare el hecho con habitualidad o como miembro de una asociación o banda formada para la comisión continuada de hechos de esta naturaleza.*

*b) Cuando el autor fuera funcionario público que hubiera cometido el hecho en ejercicio u ocasión de sus funciones. En este caso, sufrirá además pena de inhabilitación especial de tres (3) a diez (10) años. La misma pena sufrirá el que hubiere actuado en ejercicio de una profesión u oficio que requieran habilitación especial.*

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

*4. Si el valor de los bienes no superare la suma indicada en el inciso 1), el autor será reprimido con la pena de multa de cinco (5) a veinte (20) veces del monto de la operación.*



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

La transcripción del artículo del Código Penal en cuestión apunta a fijar posición dogmática acerca de las exigencias o requisitos típicos y sus contornos prohibitivos sobre la base de su literalidad, que como ha señalado la Corte y los tribunales inferiores es la primera fuente de interpretación de la norma<sup>3</sup>.

Como puede advertirse, desde la entrada en vigencia de la figura vigente, no estamos en frente a una forma especial de encubrimiento sino frente a una prohibición que opera de un modo diferente; si bien exige la existencia de un ilícito previo, precedente o base que genera el bien que se “lava” (volveremos sobre este punto), admite por su texto legal el autolavado, es decir, el caso en que, los que participaron –en cualquier grado de participación– en el delito que generó la ganancia ilegal, lleven a cabo la conducta destinada a disimular su origen e insertar esta ganancia sin riesgos en el mercado legal.

Recordemos que la tipicidad objetiva, en tanto nivel analítico de la Teoría General del Delito<sup>4</sup> condiciona la imputación de una conducta al tipo objetivo, en primer término, a la comprobación efectiva de todas –sin excepciones o analogías– las exigencias típicas de la figura.

Verificada esta condición, de establecerse si esa conducta adecuada fiel y completamente a la hipótesis legal ha creado un riesgo jurídicamente desaprobado para el bien jurídico Tutelado y ese riesgo se ha concretado en el resultado típico<sup>5</sup>.

Esta última exigencia se vincula con un principio universal en materia penal que en nuestro ordenamiento tiene rango constitucional en virtud de su recepción por el artículo 19 de la Carta Magna, denominado *principio de lesividad* o de *ofensividad*, según el cual el Estado sólo está habilitado a prohibir y castigar conductas que perjudiquen a terceros<sup>6</sup>. Dicho de otro modo, según este principio constitucional que limita y restringe el poder punitivo, una acción, una conducta, un comportamiento no será punible si carece de disvalor de resultado, si no daña o pone en peligro concreto a un bien jurídico de terceros.

### **III. El bien jurídico tutelado.**

Adelantamos que la posibilidad legal de considerar a la evasión de tributos (arts. 1 y 2 R.P.T. Ley 27.430) como ilícito base del delito de lavado de Activos de Origen Delictivo tal y como ha sido definido en la legislación penal argentina está centrada en la imputación

3 Que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando esta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por aquella (Fallos 319: 2617, entre otros).

4 “La dogmática jurídico penal es la disciplina que se ocupa de la interpretación, sistematización y elaboración y desarrollo de las disposiciones legales y opiniones de la doctrina científica en el campo del Derecho penal. Ello ocurre especialmente en su campo principal, el de la teoría del hecho punible, denominada también teoría general del delito, porque mediante abstracción de los tipos concretos de la Parte especial abarca los presupuestos generales de la acción punible. La dogmática de la teoría general del delito es desde siempre la parte nuclear de todas las exposiciones de la Parte general.” ROXIN Claus, DERECHO PENAL, PARTE GENERAL, TOMO I, FUNDAMENTOS. LA ESTRUCTURA DE LA TEORÍA DEL DELITO, Pág. 192, Ed. Civitas, 1997.

5 “Un resultado causado por el agente sólo se puede imputar al tipo objetivo si la conducta del autor ha creado un peligro para el bien jurídico no cubierto por un riesgo permitido y ese peligro también se ha realizado en el resultado concreto.”. ROXIN Claus, op. Cit., pág. 363.

6 Este principio puede derivarse lógicamente del art. 19 de nuestra Carta Magna.



al tipo objetivo del art. 303 del Código Penal.

De ello, también se deriva que cualquier consideración de corte fenomenológico, criminológico, de derecho comparado o de *lege ferenda* escapa a la finalidad de este trabajo, el cual tiene por objeto exponer las razones técnicas por las cuales a nuestro criterio y conforme la tipificación penal vigente en la República Argentina a la fecha de elaboración de este trabajo, la evasión de tributos no puede actuar como delito precedente del Lavado de Activos de origen delictivo según la definición legal que se ha adoptado en nuestro país.

Para ello, consideramos necesario fijar postura acerca de la cuestión del Bien Jurídico Tutelado por esta figura. La respuesta pareciera sencilla. El tipo penal del art. 303 del C.P. integra el Título 13 del Código Penal, ergo, el Bien Jurídico Tutelado es el Orden Económico y Financiero.

Sin embargo, a nuestro entender asumir sin más que es éste y sólo éste el Bien Jurídico que se tutela implicaría desconocer las fuentes de la norma penal y los fines político criminales de la tipificación.

Las Convenciones de Naciones Unidas que hemos mencionado como fuentes de nuestra legislación y que han sentado las bases del sistema internacional de prevención y castigo del Blanqueo de Capitales vieron en el castigo de la circulación en el mercado legal del producido de las actividades ilícitas de que se trataban (Tráfico ilícito de estupefacientes, Crimen organizado) un medio para favorecer la detección, enjuiciamiento y castigo del delito que generaba la ganancia, es decir, del delito adquisitivo.

Cabe destacar que, estas mismas Convenciones de las Naciones Unidas, han sido enunciadas expresamente como fuentes de la norma penal en el proyecto de la Ley 26.683 enviado por el Poder Ejecutivo Nacional al Congreso de la Nación con fecha 22 de junio de 2010.

Dicho esto, no es posible desvincular en lo político criminal a la figura del art. 303 del C.P. con los objetivos perseguidos por los mencionados instrumentos internacionales. En ellos, el foco estaba puesto en el delito precedente y en su prevención y castigo como fin. En este contexto, la normativa antilavado y la tipificación penal del lavado de las ganancias provenientes de actividades ilegales se conciben simultáneamente, como un medio para probar el delito precedente y descubrir a sus responsables, y como un factor disuasivo de la comisión de dicho delito base.

Una adecuada exégesis de las fuentes supranacionales de la legislación argentina y la definición legal de la conducta prohibida adoptada en nuestro país nos lleva a concluir que el tipo penal del art. 303 del C.P. es pluriofensivo, es decir que ofende a más de un Bien Jurídico.

No puede desconocerse entonces que el Bien Jurídico Tutelado inmediato por la figura del art. 303 del C.P. es la administración de justicia y el adecuado ejercicio de sus funciones jurisdiccionales y que en forma mediata el Lavado de Activos puede, en algunos casos, poner en peligro el Orden Económico y Financiero.

Coincide con esta opinión autorizada doctrina y relevantes fallos dictados en nuestro ámbito sobre el particular, así por ejemplo Patricia Llerena coincide en que se trata de un delito pluriofensivo que menoscaba simultáneamente a la administración de justicia y al orden socioeconómico entre otros posibles bienes jurídicos afectados<sup>7</sup>.

Por su parte Fernando Córdoba, coincide que se trata de una figura que ofende a la administración de justicia y a otros valores tutelados y desde -a nuestro criterio una correcta comprensión- de los fines político criminales buscados por la tipificación y sus fuentes sostiene: "El disvalor del lavado de dinero resulta de su aptitud para entorpecer el seguimiento del origen de los fondos producidos por el organigrama criminal, dificultando con ello el desentrañar su existencia"<sup>8</sup>.

#### **IV.- Presupuestos típicos del art. 303 del Código Penal.**

Vista la redacción actual del tipo penal, no es posible imputar al tipo penal vigente de Lavado de Activos y por ende deviene atípica toda conducta, acción, comportamiento (Derecho Penal de Acto) que no presente conjuntamente los siguientes requisitos típicos.

##### **IV.A.- El activo objeto de lavado deben provenir de una actividad delictiva.**

Partimos en este punto de un principio general incontestable tanto en el orden convencional como en la regulación interna, *NO EXISTE EL LAVADO DE ACTIVOS DE ORIGEN LICITO*.

Esta afirmación, que puede lucir tautológica a los ojos de los entendidos, constituye a nuestro entender un muy buen punto de partida para interpretar correctamente al ámbito de aplicación de la figura del art. 303 del C.P.

No se lava lo que no está sucio ni se blanquea lo que está limpio.

Mucho se ha dicho y escrito sobre los estándares probatorios que deben satisfacerse acerca de la existencia del delito precedente y su vinculación sobre los fondos objeto de "lavado" (para lo cual se ha admitido con cierto consenso la prueba indiciaria) sin perjuicio de ello, lo que pretendemos enfatizar en este punto es que, descartado que los bienes o las ganancias hayan sido generadas por un injusto penal, no es posible siquiera considerar la existencia de un lavado de activos en un sentido penal.

##### **IV.B.- Puesta en circulación en el mercado legal del bien adquirido ilícitamente.**

Continuando con los requisitos típicos que el tipo penal del art.303 del Código Penal exige inexorablemente para realizar el juicio de subsunción, la segunda exigencia dogmática está vinculada con la realización de los verbos típicos, concretamente: *convertir, transferir, administrar, vender, gravar, adquirir, disimular o de cualquier otro modo poner en circulación en el mercado*.

Esta exigencia típica lleva a rechazar por ejemplo que la sola posesión del bien o activo de origen ilícito constituya una acción que merezca su tratamiento penal como lavado de activos.

Razones obvias conducen a esta tesitura. Por un lado, el verbo típico poseer no está enumerado en la figura, por el otro, la sola tenencia o posesión no puede considerarse un

7 cfr. LLERENA, Patricia, "Lavado de dinero", Revista del Ministerio Público Fiscal, nro. 0, p. 39 y ss.

8 CÓRDOBA, Fernando J, "Delito de lavado de dinero", Hammurabi, 2019, pp. 22/23.

modo de poner en circulación en el mercado el bien o la ganancia “sucia”.

Por contraste, la legislación penal española contempla expresamente al poseer como un verbo típico del delito de Blanqueo de Capitales. Así el artículo 301 del Código Penal Español establece: *“El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes.”*

La puesta en circulación en el mercado del activo obtenido ilegalmente constituye –al menos según la redacción actual de la figura- un requisito inexorable que se compadece con el espíritu del legislador al diseñar la figura.

Un relevante y reciente fallo dictado en la materia sintetiza el modo en que interactúa la circulación en el mercado con el origen de los fondos y sus consecuencias posibles, *“Partimos de la base de que no toda disposición del dinero o del bien que es producto de un ilícito previo es configurativo del delito de lavado de dinero. En esta línea de pensamiento hay que ser muy claros, y por tanto la situación merece una mayor explicación para así poder diferenciar lo que podría ser una conducta configurativa de un delito de encubrimiento, de un ilícito de blanqueo de capitales, de otra figura ilícita, o simplemente de un hecho totalmente impune”.... “Por lo tanto, no cabe duda que no cualquier conversión, transferencia, administración, venta, gravamen, adquisición o disimulación son conductas típicas, sino solo y exclusivamente en la medida en que tal acción de bienes implique una puesta en circulación en el mercado o activos de procedencia ilícita, y siempre y cuando exista la consecuencia posible de que adquieran apariencia de legalidad y el monto de aquellos superen el mínimo legal allí establecido”<sup>9</sup>.*

#### **IV.C.- Disimulación de origen ilícito del activo de modo de darle una posible apariencia de licitud.**

Finalmente emerge el requisito típico que a nuestro juicio le da sentido a los dos anteriores y cuya interacción típica (cada requisito típico se asienta en el anterior) la cita jurisprudencial que antecede tiene la virtud de exhibir.

En definitiva, no basta con el origen delictivo del bien, ni con su puesta en circulación en el mercado para que se configure el delito penado por el art. 303 del C.P. Tal como exige el tipo penal, esta puesta en circulación en el mercado debe ser realizada *“con la consecuencia posible de que el origen de los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito”*.

El “lavado” típico no se agota con la puesta en circulación en el mercado del activo proveniente de un delito; la clave de la definición legal del acto de “lavar” activos de origen ilícito radica en que estos actos negociales enunciados estén orientados a darle a esos mismos activos una apariencia lícita, a disimular su origen delictivo, a impedir (o a dificultar) que estos actos de disposición vinculen al lavador del delito precedente y su producido. Se trata de operaciones complejas que están clara y decididamente orientadas a disfrazar el origen de los capitales que se ponen en circulación en el mercado.

<sup>9</sup> Cámara Federal de Mar del Plata, 22 de Agosto de 2024, “Legajo de Apelación (en autos, G.M.R. por infracción art.303 del C.P.)”.

Por ello, el mero disfrute del producto del delito, el consumo o la sola adquisición de bienes con fondos de origen ilícito no representa en nuestro ordenamiento jurídico una forma de lavado.

Volviendo al interesante fallo que hemos citado precedentemente, se agrega sobre el particular que *“el autor necesita desplegar eventos o estrategias para que esos bienes ilícitos ingresen al tráfico lícito, aunque necesita también ocultar su génesis delictiva. Entonces el tema no se sacia tan sólo con introducirlos al circuito lícito, sino hacerlo como si fueran de origen lícito, o dicho de modo contrario ocultando su procedencia ilícita”*.

*Si bien no se reclama que el autor haya logrado el objetivo de “confundir” sobre la naturaleza y origen de los bienes o activos involucrados, es necesario que todas las acciones aquí previstas, para ser consideradas típicas en términos de blanqueo de dinero, deben tener aptitud e idoneidad suficiente como para engañar sobre su origen, o dar una falsa apariencia de legitimidad.”<sup>10</sup>*

#### **IV.D.- ¿Es legalmente posible que la evasión de tributos actúe como delito precedente del lavado de activos del Art.303 del C.P.?**

Teniendo en cuenta todo lo antedicho, responderemos a la pregunta que engloba este trabajo científico.

Y la respuesta es No y por razones de orden legal, ceñidas estrictamente a la tipificación que el delito que nos ocupa presenta en nuestro país.

A despecho de cualquier argumento economicista, criminológico o simplemente fenomenológico, y basados en estrictas razones legales; si nos atenemos a la definición legal del lavado de activos y de la evasión tributaria que ha adoptado nuestro país y a los principios que informan el ordenamiento jurídico tributario estamos dogmáticamente impedidos de considerar a este ilícito como precedente o base del delito de lavado de activos del art. 303.

Veremos además que esta no es sólo la opinión aislada o menor de los autores, sino que, ha sido receptada incluso por los más altos tribunales penales de la especialidad.

En concreto, siguiendo la línea de pensamiento que venimos desarrollando, aún cuando se reunieran los restantes requisitos típicos (puesta en circulación en el mercado y disimulación del origen del activo con la posible consecuencia de que adquiera apariencia de licitud), *la evasión de tributos no podría actuar como precedente del lavado de activos porque no presenta el primer requisito enunciado*.

El impuesto omitido de ingresar al fisco (sea con fraude o no) siempre proviene de una actividad lícita. De otro modo no habría obligación tributaria y sin obligación tributaria como objeto y presupuesto, no hay evasión de tributos.

Sólo una actividad lícita puede generar el deber de tributar sobre su producido. El hecho generador del impuesto (hecho imponible) debe ser inexorablemente lícita porque si no lo fuese, no genera obligación de tributar<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Cámara Federal de Mar del Plata, Fallo citado.

<sup>11</sup> Ver, entre otros, el contundente precedente judicial en la causa “Fariña, Jorge Leonardo s/recurso de casación”,

Hay múltiples y categóricas razones que apoyan esta postura, habremos de reseñar algunas de ellas reconocidas por relevantes fallos dictados en el particular.

Así se ha sostenido “...resultaría un contrasentido sostener que, en el caso subexamine, el hecho imponible previsto por la ley habría acaecido con motivo de una acción contraria a la ley. Esto implicaría afirmar que el Estado reclama tributos sobre actividades ilícitas y que la misma realización de estas conductas transgresoras del derecho constituye un hecho imponible...”<sup>12</sup>.

Otra reflexión doctrinaria expresa: “... el provecho de actos ilícitos no puede constituir fuente de imposición .... Por lo demás una tesis gravatoria vulneraría los principios éticos del propio Estado, el cual, por la vía impositiva, se asociaría al éxito del delito”<sup>13</sup>.

El hecho imponible debe constituir un acto lícito no antijurídico. No habiendo renta lícita, no hay generador, obligación tributaria ni obligado, por ende, tampoco es posible que haya evasión en un sentido penal.

Siendo que, según la tesis abrumadoramente mayoritaria -que compartimos-, la obligación tributaria no puede originarse de una actividad delictiva, el impuesto no ingresado al fisco en forma dolosa (evasión del tributo) sólo puede ser generado por una actividad lícita. Por otra parte, aun cuando se sostuviera una tesis contraria relativa a la tributación de ingresos originados en actividades ilícitas, la circunstancia que el bien o ingreso haya sido generado por dicho tipo de actividad ya de por sí está justificando la aplicación del delito de lavado posterior por cumplimiento del primero de los requisitos típicos reseñados<sup>14</sup>; con lo que la discusión carece de virtualidad práctica alguna al final de cuentas.

En síntesis, y para lo que nos interesa en este caso como materia de debate, siempre en los casos de evasión de tributos vamos a encontrarnos frente a un monto dinerario no ingresado al fisco que proviene de una actividad lícita pero que se mantiene oculto a los fines tributarios (Dinero “Negro”).

Esto, a la luz de lo explicado, excluye el primer requisito típico del art. 303 que exige que el bien o activo “lavado” provenga o sea causado por la comisión de un delito (Dinero “Sucio”).

Sabemos que contra ésta aseveración algún sector de la doctrina podrá aducir que el “dinero sucio” se convierte en “dinero negro” al consumarse la evasión de tributos, lo

---

dictado por la Sala III de la Excma. CFPP el día 06/09/2019. Allí, el vocal preopinante Dr. Carlos A. Mahiques expresa textualmente (según párrafo de fojas 28 de la sentencia): “Únicamente la actividad lícita y desarrollada por el obligado tributario está gravada por los impuestos que recauda el Estado, y sólo ésta puede entonces generar obligación de pago de esos impuestos en su caso, el delito de evasión de su pago. Sabido es que los fondos provenientes del delito no pueden ser gravados tributariamente porque ello implicaría, entre otras cosas, su legitimación por parte del Estado; por lo tanto ante la comprobación de ilicitud de los fondos que se pretenden gravar mediante la utilización de una presunción legal, debería caer esa presunción y en su caso, el delito de evasión que se apoya en ésta...”.

A estas consideraciones que impiden la gravabilidad de las rentas o ingresos generados en actividades delictivas cabe agregar dos más, a saber: (i) serio y grave vicio en el título de adquisición de la propiedad del bien obtenido con motivo o en ocasión de un delito, lo que impide al delincuente ser considerado legítimo propietario o dueño de dicho bien; y (ii) serios reparos a la luz del “principio de inocencia”, atento a la vulneración que se produciría del mismo ante la “obligación” de declarar esa renta o ganancia proveniente de un delito.

12 confr. Sala “B” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Reg. N° 379/96.

13 Vicente Oscar Díaz, “Criminalización de obligaciones tributarias”, págs. 127 y 128, Ed. Depalma 1999.

14 Bajo la asunción, claro está, de que se cumplan las otras exigencias típicas antes mencionadas.

cual permitiría afirmar a partir de ese momento que el activo fue originado por un delito.

Sin embargo, este argumento también es recusable no sólo por razones de orden dogmático sino por la fuerza misma de las cosas.

Ocurre que en esta hipótesis el impuesto a la postre evadido ya había ingresado al patrimonio del deudor fiscal antes de cometerse el delito y proviene de una actividad lícita, porque de otro modo no estaría sujeta a tributación. El dinero, los bienes, al activo fueron incorporados al patrimonio del sujeto por virtud de un hecho anterior no constitutivo de delito.

La naturaleza jurídica del impuesto, entendido como exacción legal a la propiedad del contribuyente confirma esta postura. No se puede detraer lo que no existe al momento de la detracción impositiva.

La posibilidad de que el delito de evasión de impuestos actúe como delito base del lavado de activos del art.303, debe ser abordada por razones constitucionales (arts. 18 y 19 de la C.N.) desde la interpretación literal y gramatical de esta última figura, es decir, de máxima taxatividad penal, la que se impone a cualquier otra interpretación basada en razones político criminales, de derecho comparado o de supuestos cumplimientos de compromisos internacionales.

Siendo que la incoherencia o imprevisión del legislador no se suponen y que, en materia penal la analogía *in malam partem* está prohibida, la inclusión dentro del ámbito de aplicación de un tipo penal de una situación o conducta que, sobre la base del texto legal el legislador decidió excluir, resulta inconstitucional<sup>15</sup>.

En un derecho penal discontinuo, de *ultima ratio*, no existen lagunas que puedan ser salvadas con interpretaciones forzadas del tipo, ni salvando las limitaciones infranqueables que el texto legal impone.

Debemos considerar además que, según la doctrina y jurisprudencia mayoritaria, el delito de evasión se consuma al vencimiento de la obligación de pago (criterio que compartimos) y, ésta es posterior a la configuración del hecho imponible por ende, jamás podría afirmarse que el activo "lavado" está originado en el delito; por el contrario, *el activo ya existía antes de la comisión del ilícito y proviene de un acto lícito*.

El impuesto no ingresado no procede del delito. No es originado por el delito de evasión sino por una actividad lícita por la que no se tributó total o parcialmente<sup>16</sup>. La cuota tributaria a la postre no ingresada o evadida es el resultado de aplicar a la base imponible un tipo de gravamen determinado y proviene de la misma actividad que dio lugar a dicha base.

15 Es doctrina de la Corte que la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no se suponen, por lo cual las leyes deben interpretarse conforme el sentido propio de las palabras, computando que los términos utilizados no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los preceptos (Fallos 306-721, 307-518 200-165). Además, la primera fuente de interpretación de la ley en su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir de ésta, pues la exégesis de la norma debe practicarse sin violencia de su texto o de su espíritu (Fallos, 307-298).

16 A modo ejemplificativo, el art. 18, inc. "f", de la ley 11.683 viene a corroborar esta aserción. En efecto, al leer dicho plexo legal, resulta indubitable que primero está el incremento patrimonial y, luego, el tributo que, a consecuencia del mismo, surge como imperativo legal. Es decir, el incremento patrimonial no justificado resulta o sirve de causa jurídica de la obligación tributaria que es derivación directa del mismo.

En conclusión, el incumplimiento fraudulento de la obligación (deuda) que emerge del hecho imponible da lugar a un delito, pero no es su fruto.

En apoyo de esta postura, un sector de la más alta doctrina y jurisprudencia española ha remarcado este insalvable problema de imputación.

En diversas publicaciones y fallos se ha planteado la cuestión si la cuota tributaria no ingresada por el evasor constituye un activo generado por el delito de defraudación a la hacienda pública (art.305 C.P.E.), es decir, si el delito contemplado por esta figura es idóneo para actuar como presupuesto del Blanqueo de Capitales previsto en el art.301 del Código de Fondo del Reino de España.

El voto particular (en disidencia) del fallo conocido como Ballena Blanca" (05/12/2012) dictado por el Tribunal Supremo Español<sup>17</sup>, formulado por el Juez SR. D. Antonio del Moral García, contiene diversos pasajes que a nuestro entender iluminan este debate con argumentos de difícil refutación técnica, a saber:

***"a) Inidoneidad del delito de defraudación tributaria en su modalidad de elusión del pago de tributos para erigirse en presupuesto del delito de blanqueo de capitales.***

*El art. 301 CP castiga determinadas conductas referidas a bienes que tengan su origen en una actividad delictiva.*

*Suprimida a partir de 2004 la necesidad de que el delito previo fuese grave, cualquier actividad delictiva puede dar lugar al delito de lavado de capitales, siempre y cuando se trate de delitos que originen bienes (o "capitales" en un sentido lato, si queremos reservar un espacio por reducido que sea al todavía vigente delito de receptación). Origen en ese contexto significa gramaticalmente causa, procedencia, principio, fuente. Los bienes objeto de "lavado" han de provenir de un delito, han de tener en una actividad delictiva su causa. De ahí que pueda hablarse de bienes o dinero "sucio" que se "lava" en la terminología que impera en muchos países; y que refleja mejor la realidad criminológica que el término "blanqueo" que evoca el dinero "negro" u opaco. Aunque simplificadora, es expresiva la diferenciación entre dinero "sucio" (proviene de un delito) y dinero "negro" (se mantiene oculto). El dinero "sucio" aspira a ser limpiado, incluso a convertirse en dinero "blanco".*

*Conseguir que el dinero "sucio" tribute sin despertar sospechas, es la máxima expresión de que el blanqueador ha alcanzado su objetivo.*

*Esa idea madre aparece en diversos pasajes del art. 301. En el apartado primero se insiste al describir el ánimo que en determinadas conductas ha de mover al autor: "encubrir su origen ilícito "Originar", "provenir", "proceder"...: son todos vocablos que evocan la aparición de algo que no estaba, y que se vincula causalmente al delito previo. Si el delito los origina, si han de proceder o provenir de una actividad delictiva, deben ser bienes que antes no se tenían y después se tienen. El art. 301 habla de bienes y lo hace en su sentido más material. El objeto no son bienes o derechos o expectativas, sino bienes (o propiedad de bienes: art. 301.2). Solo pueden servir de presupuesto del delito de blanqueo de capitales por tanto los delitos*

<sup>17</sup> Resolución del Tribunal Supremo Español N° 974/2012, del 5 de diciembre, (STS 8701/2012), también conocida como asunto "Ballena Blanca".



idóneos para "generar" bienes o ganancias en sentido material. Una "no pérdida" es diferente a una ganancia. Ganancia y ahorro son realidades diferentes. Quien ahorra, no está ganando, no está obteniendo ningún bien; sencillamente lo está manteniendo.

A las preguntas *¿de dónde proviene ese dinero? ¿cuál es el origen de esos bienes?*, nadie responde diciendo "su origen está en que no los gasté aunque tuve ocasión para ello"; o "en deudas vencidas pendientes de abonar".

La respuesta natural se remontará más allá: una herencia, fruto del trabajo o de una actividad empresarial.

En el campo de los delitos patrimoniales, serán delitos aptos para servir de base al delito de blanqueo los que clásicamente se bautizaban como delitos de enriquecimiento. En otros ámbitos criminales, aquellas infracciones que pueden incrementar el patrimonio..."

El delito de defraudación tributaria en su modalidad de elusión del pago de tributos (a la que puede reconducirse el indebido disfrute de beneficios fiscales cuando finalmente deriva en una indebida disminución de la cuota pagada) no produce bienes. No puede haber bienes provenientes de ese delito que puedan ser "blanqueados". Sí cabría en el caso de la obtención de devoluciones indebidas, singularmente cuando son "devoluciones" ficticias, es decir, apariencia de devoluciones (lo que posiblemente tiene encaje más que en los tipos de art. 305, en la estafa común, cuestión que ahora no interesa). En su aspecto nuclear la conducta del art. 305 es omisiva -eludir, dejar de pagar- aunque tenga que ir rodeada de un cierto artificio (defraudar). Se construye sobre una deuda previa, la deuda tributaria, que ya ha nacido y cuyo pago se omite. El patrimonio del deudor no sufre alteración alguna. Antes y después del delito tributario está compuesto por los mismos bienes que ni se han incrementado ni han disminuido por esa omisión. La deuda tributaria que ya nació, subsiste después del delito. Lo único que sucede es que tras la realización de la conducta castigada en el art. 305 el autor -y en eso consiste el delito- oculta esa deuda y pretende hacer creer que no existe o que es inferior. Pero no obtiene ningún "bien". Sencillamente consigue la apariencia de que no debe lo que sigue debiendo y, por tanto, la posibilidad de consolidar el impago que es su objetivo. El patrimonio desde el punto de vista económico sigue siendo el mismo. Jurídicamente también: existía una deuda que permanece."

En la doctrina española se ha sostenido: "...los rendimientos del trabajo o del capital no transmutan su origen legal por el hecho de no ser declarados y eludir el impuesto; la cuota tributaria defraudada no pierde su origen para pasar a proceder de un delito fiscal y por ello no puede ser objeto de blanqueo"<sup>18</sup>.

Por su parte, Daniel Gonzales Uriel, en una muy recomendable obra titulada "Relaciones entre el delito de blanqueo de dinero y el delito de defraudación tributaria" (Thompson Reuters, Aranzadi, pág. 211), hace foco también en que la cuota tributaria precede al delito en el patrimonio del deudor y señala: "Consideramos que la cuota tributaria no puede ser entendida como objeto material del delito de blanqueo de dinero. En primer término, dicha cuota tiene su origen ni procede de una actividad delictiva, no es una ganancia derivada de ella, sino que se trata de un ahorro que puede tener múltiples causas legítimas -rendimientos del trabajo, del capital, adquisiciones a título lucrativo, sin perjuicio de que el agente no

18 MANJON-CABEZA OLMEDA A., "Ganancias criminales y ganancias no declaradas (El desbordamiento del delito fiscal y del blanqueo)", Libro homenaje al Profesor Luis Rodríguez Ramos, Valencia, Tirant lo Blanch, págs. 633-637.

*lleve a cabo el abono correspondiente a la Hacienda Pública*<sup>19</sup>.

Volviendo a nuestra legislación, podría eventualmente suponerse que la mención a los delitos de la Ley 24.769 que realiza el art.6 de la Ley 25.246 constituye un argumento de paso para considerar que el delito de evasión tributaria puede actuar como delito precedente del art. 303 del C.P. Sin embargo, este razonamiento tampoco resulta de recibo sobre la base de los principios constitucionales que deben respetarse a la hora de realizar el juicio de subsunción de la conducta.

En primer término, porque el art.303 del C.P. no ha sido concebido como una Ley Penal en Blanco, es decir como una Norma Penal Básica que deba ser completada por otra norma de igual o inferior jerarquía. La tipicidad se completa con el texto del tipo penal sin remisiones a otros textos legales o reglamentarios.

En segundo lugar, porque la literalidad del artículo 6 de la Ley 25.246 muestra a las claras que dicha disposición no pretende en absoluto completar al art 303 del C.P., sino que solo establece una directriz al órgano administrativo encargado de investigar este tipo de operaciones para, eventualmente, realizar las pertinentes denuncias penales o colaborar con la justicia<sup>20</sup>.

Queda claro entonces que la norma en cuestión apunta a establecer un orden de preferencia en las actividades de prevención de la U.I.F. enumerando a los delitos del art. 279 de la Ley 27.430 en ese colectivo, es decir que se encuentra dirigida al a la órbita administrativa no a complementar el tipo penal.

Por el contrario, considerarlo como norma complementaria del tipo penal del delito de lavado, en lugar de ampliar el ámbito de aplicación de dicha figura penal, lo restringiría a los delitos mencionados al texto del art. 6, cuando existe consenso que cualquier delito que origine un activo, es decir, que genere una ganancia ilícita -en definitiva, un delito adquisitivo-, puede ser delito base del lavado posterior (en la medida que se verifiquen los restantes requisitos típicos).

Esto llevado al plano de la interpretación del art. 303 podría significar (en el mejor de los

19 Cabe poner de resalto que estas posiciones doctrinarias se mantienen a pesar de que de la Ley 10 del año 2010 del 28 de abril sobre prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo, en su artículo 1 señala: “Objeto, definiciones y ámbito de aplicación.

1. La presente Ley tiene por objeto la protección de la integridad del sistema financiero y de otros sectores de actividad económica mediante el establecimiento de obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo... 2. A los efectos de la presente Ley, se considerarán blanqueo de capitales las siguientes actividades:

d)... A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública.”

Si bien los órganos de justicia españoles son proclives a considerar que esta previsión legal cierra la discusión acerca de la posibilidad que la cuota fiscal defraudada pueda ser objeto material del blanqueo de capitales en un sentido afirmativo –tal como ocurre con el voto mayoritario del caso denominado “Ballena Blanca” (STS)-; no obstante, sin mucho esfuerzo puede advertirse del texto legal y de su preámbulo revela que se trata de una norma dirigida a la órbita administrativa (preventiva) sin pretender completar la norma penal del art. 301 del C.P.E., cuya técnica legislativa evidencia que se trata de un tipo penal cerrado tal como ocurre con la figura del art. 303 del C.P.

20 Ver en este sentido el citado artículo 6º mencionado. Así, dicho artículo dispone textualmente en la parte pertinente: “ARTICULO 6º — La Unidad de Información Financiera (UIF) será la encargada del análisis, el tratamiento y la transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir:

1. El delito de lavado de activos previsto en el artículo 303 del Código Penal, preferentemente provenientes de la comisión de:

...k) Delitos del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430 o la que en un futuro la reemplace...”.

casos) un recurso hemenéutico para establecer que ilícitos podrían actuar como precedentes del lavado de activos.

Finalmente, aun cuando tomásemos como fuente interpretativa al mencionado art. 6 eso no conduciría en modo alguno a sostener que por esa razón la evasión de tributos (arts. 1 y 2 del R.P.T.) esté abarcada por el art. 303 del C.P.

En todo caso, hay figuras del R.P.T. que sí generan activos, que originan ganancias ilícitas, en las que su comisión incorpora bienes al patrimonio del agente. Tal el caso del art.3 del R.P.T. “aprovechamiento indebido de subsidios” que, por su naturaleza, genera un desplazamiento patrimonial al beneficiario basado en el error del Estado.

Afirmar que sólo por estar mencionado el Régimen Penal Tributario en el inciso “K” del art. 6 de la Ley 25.246, TODOS los delitos de dicho régimen pueden ser delitos precedentes del Lavado de Activos constituye un error interpretativo.

Esto equivaldría a sostener que todos los delitos del Código Penal y sus leyes accesorias pueden actuar como presupuestos del delito de lavado de activos tal como ha sido definido en nuestro sistema penal generen activos o no (Ej. Homicidio en riña, Lesión culposa, Delito de tenencia para consumo de estupefacientes, entre muchos otros casos palmarios de inidoneidad para actuar como delito base).

## V. Conclusiones.

En virtud de las consideraciones precedentemente expuestas consideramos que, desde el prisma del principio constitucional de *legalidad o taxatividad (nullum crime, nulla poena sin praevia lege poenali)*, la definición del delito de lavado de activos adoptada en nuestro Código Penal impide considerar al delito de evasión tributaria como precedente o base del lavado de activos porque en ese caso no se cumple la primer exigencia típica del art. 303 del C.P., es decir, que los bienes provengan o se originen en una actividad delictiva precedente.

La parte del patrimonio del deudor fiscal que éste adeude al fisco como consecuencia de la aplicación de las leyes de imposición tiene un origen legítimo no delictivo (porque de otro modo no estaría gravada) y proviene de su trabajo, del rendimiento de su capital o de cualquier otra causa legal.

Por ende, aunque el incumplimiento con fraude de la obligación fiscal emergente sea tratado penalmente como delito, no puede preceder al lavado de activos porque sencillamente la evasión fiscal no genera bien alguno<sup>21</sup> y en consecuencia resulta inidónea para ser objeto material del lavado de activos en un sentido estrictamente penal.

Otra derivación lógica de este razonamiento radica en que los bienes o activos no declarados no podrían ser colocados en el mercado legal porque es allí donde se encuentran desde un principio, aunque ocultos al fisco.

Para concluir añadimos que la referencia que hemos hecho al Bien Jurídico tutelado por

---

21 Sino que, como fuera dicho, produce un “ahorro” en el sujeto pasivo con motivo del importe dejado de abonar al Fisco. Resulta en el ocultamiento en forma fraudulenta de un pasivo para con el organismo recaudador, mas no en la incorporación de un bien que no tuviera dicho sujeto ya con anterioridad en su activo.

la figura de lavado de activos teniendo en miras sus fuentes internacionales y los fines político criminales buscados por el art. 303 del C.P., impide a su vez, a la luz del principio constitucional de *lesividad* u *ofensividad* (art. 19 C.N.) co-penar o añadir a la evasión tributaria la pena del lavado de activos sólo porque el autor de la evasión haya dispuesto de su patrimonio, reforzándose de este modo la tutela de la Hacienda Pública fuera del ámbito de protección establecido por el legislador.

---