DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y LAVADO DE ACTIVOS

TAX FRAUD AND MONEY LAUNDERING

Alfredo Alpaca Pérez[1]

RESUMEN: La defraudación tributaria no puede tener la condición de «delito previo» del lavado de activos. En efecto, pese a la aparente admisión, en el ámbito internacional (en el que rige generalmente una perspectiva pragmática y consecuencialista), de la defraudación tributaria como delito previo del lavado de activos, considero que, desde una perspectiva interpretativa y político-criminal, ello no podría ser así en el ámbito nacional. De cualquier manera, aunque el mencionado delito de defraudación tributaria no pueda ser considerado como delito previo, otros hechos punibles del Derecho penal tributario peruano como la omisión de entrega de tributos percibidos o retenidos y la defraudación tributaria agravada consistente en la obtención fraudulenta de ventajas tributarias, sí podrían tener la calidad de «delitos previos».

ABSTRACT: The tax fraud cannot be considered as «predicate crime» for the money laundering. Indeed, despite the apparent admission, at the international level (where a pragmatic and consequentialist perspective generally prevails), of the tax fraud as a predicate crime for money laundering, I consider that, from a perspective on interpretation and criminal policy, this could not be so at the national level. In any case, although the aforementioned crime of tax fraud cannot

1 Doctor en Derecho Penal por la Universidad de León (España). Profesor Ayudante Doctor en la Universidad de Extremadura (España) y Profesor TPA de Derecho Penal en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Contacto: aalpaca@pucp.edu.pe.
Agradezco las gentiles y agudas observaciones de Deisy Barrientos Pérez y de José Luis Serrano González de Murillo, las que me han ayudado a mejorar este trabajo.

Abreviaturas: ADPCP: Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales (España); ADPE: Anuario de Derecho Penal Económico y de la Empresa (Perú); AP: Acuerdo Plenario; art./arts.: artículo/artículos; AAVV: Autores Varios; Coord./Coords.: Coordinador/ Coordinadores; CP: Código Penal; CPC: Cuadernos de Política Criminal (España); CT: Código Tributario; DL: Decreto Legislativo; DP: Derecho Penal; Ed./Eds.: Editor/ Editores; EJB: Enciclopedia Jurídica Básica; EPC: Estudios Penales y Criminológicos (España); Exp.: Expediente; FJ: Fundamento jurídico; GPP: Gaceta Penal & Procesal Penal (Perú); LL: Revista La Ley (España); LO: Ley Orgánica; LPT: Ley Penal Tributaria; num/nums.: numeral/numerales; PE: Parte Especial; PG: Parte General; REDS: Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (España); RDP: Revista de Derecho Penal (Argentina); RECPC: Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología (España); RGDP: Revista General de Derecho Penal (España); RN: Recurso de Nulidad; SPC: Sentencia Plenaria Casatoria; STS: Sentencia del Tribunal Supremo Español; t.: tomo; TP: Título Preliminar, v.: volumen.

* Nota del Editor: Este artículo fue recibido el 12 de marzo de 2021, y aceptado el 20 de mayo de 2021.

be considered as a predicate crime, other punishable acts of Peruvian criminal tax law such as the omission to deliver collected or withheld taxes and tax fraud with aggravation consisting of fraudulently obtaining tax benefits, could have the quality of «predicate crimes».

PALABRAS CLAVE: Defraudación tributaria, Lavado de activos, Concurso de delitos, Delito previo, Cuota defraudada.

KEYWORDS: Tax fraud, Money Laundering, Joinder of Criminal Offenses, Predicate Crime, Defrauded Amount.

CONTENIDO: 1. Consideraciones preliminares. **2.** Los «modelos» existentes. 3. Dos recientes posiciones. **4.** El «modelo» correcto: el modelo del único delito. **5.** Conclusiones.

1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES.

¿Cuál es el problema que debe resolver el intérprete en el marco del estudio de la relación entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos?[2] El problema, enunciado a manera de pregunta, sería: ¿puede ser considerada la cuota defraudada o el ahorro injusto (el monto del tributo dejado de pagar de manera fraudulenta) *objeto material idóneo* de las conductas constitutivas del delito de lavado de activos? La posible respuesta a tal interrogante tiene mucho que ver con que se considere o no que esa cuota defraudada constituye una «ganancia ilegal» (según los términos del art. 10 del DL 1106) o, dicho de otra manera, con que se defienda o critique la idea de que esa cuota defraudada tiene un *origen ilícito*.

Para facilitar la discusión, propongo tener en mente, como ejemplo, un escenario hipotético no improbable: un sujeto obtiene una determinada renta en el marco de su actividad profesional o comercial lícita (por lo tanto, la obtención de esa renta es completamente lícita)[3]. Por la obtención de esa renta, aquel sujeto evidencia un aumento de su capacidad contributiva y, por lo tanto, debe sufragar un determinado tributo, el que, sin embargo, deja de pagar de manera fraudulenta, cometiendo así el delito de defraudación tributaria. Posteriormente, utiliza parte de esa renta para comprar un inmueble. Dicho esto, emergen dos posibilidades: considerar, por un lado, que esa cuota defraudada *sí tiene un origen ilícito* (la cuota defraudada tiene su «origen» en la defraudación tributaria[4]), por lo que, si utiliza

2 Algunas consideraciones sobre la imposibilidad de entender al delito de defraudación tributaria como delito previo del delito de lavado de activos ya las presenté anteriormente en Alpaca Pérez, 2015, 633 ss.; 2018, 341 ss.

3 Nótese que se está haciendo referencia a una cantidad de dinero obtenida de manera lícita, por ejemplo, por la compraventa de un bien mueble o por la obtención de dinero como contraprestación por la realización de un servicio profesional. Debe quedar claro, por tanto, que el escenario propuesto no tiene nada que ver con aquel en el que se comete un delito, se obtiene una determinada cantidad de dinero como resultado de su realización y ese dinero, al representar un incremento patrimonial, deba ser sometido a tributación. Sobre esta discusión, ampliamente, Alpaca Pérez, 2015, 679 ss.

4 Este planteamiento fue asumido por la jurisprudencia española en el caso «Ballena

el dinero que correspondía al tributo no pagado de manera fraudulenta para comprar el inmueble, esta adquisición sería susceptible de ser calificada como un acto típico de lavado de activos; o, por otro lado, que esa cuota defraudada *no tiene un origen ilícito* (pues, como se ha señalado, el monto dejado de pagar constituye una parte de una renta obtenida de manera absolutamente lícita)[5].

El objeto de este trabajo consiste en ofrecer argumentos para sustentar y defender la segunda posibilidad: la cuota defraudada no constituye una ganancia ilegal, por lo tanto, el delito de defraudación tributaria no puede ser delito previo del delito de lavado de activos. Conforme a esto, se presenta en el trabajo la siguiente estructura. Primero (*infra* 2), me encargaré de desarrollar la clasificación, propuesta en un trabajo anterior (Alpaca Pérez, 2018, 341 ss.), de los «modelos» existentes en la doctrina y que están referidos al tratamiento de la relación entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos: el modelo del concurso de delitos, el modelo del concurso de leyes y el modelo del único delito. Segundo (*infra* 3), analizaré de manera crítica dos planteamientos en la doctrina nacional, en los que se postula la posibilidad de entender al delito de defraudación tributaria como delito previo del delito de lavado de activos. Tercero (*infra* 4), intentaré desarrollar la que considero que es la posición correcta: el denominado «modelo del único delito».

2. LOS «MODELOS» EXISTENTES.

Como se ha dicho, las posibilidades de considerar o no a la cuota defraudada como un bien con origen ilícito han sido objeto de desarrollo en la literatura penal. Conforme a esto, es posible reconocer la existencia de una serie de «modelos» referidos al tratamiento existente entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos.

En primer lugar, el denominado «modelo del concurso de delitos» reconoce la posibilidad de que el delito de defraudación tributaria pueda ser considerado como delito previo del delito de lavado de activos[6]. Esta perspectiva reconoce que el monto dejado de pagar con la realización del delito de defraudación tributaria constituye un «ahorro injusto» que adquiere relevancia penal. Para el así llamado
«modelo del concurso de delitos», carece de importancia que la cuota defraudada se encuentre en todo momento en la esfera patrimonial del defraudador. Por lo tanto, ante la crítica consistente en que el defraudador no obtiene nada del delito (pues el dinero que integra la cuota defraudada se encontraba en todo momento en su patrimonio o, dicho de otra manera, la realización de la defraudación tributaria no origina nada que no existiera ya antes en el haber del defraudador

Blanca» (STS 974/2012, de 5 de diciembre). Al respecto, con múltiples referencias, Quintero Olivares, 2018, 32 ss.

5 Esta es la orientación que, desde el año 2013, sigue la jurisprudencia española (STS 858/2013, de 19 de noviembre de 2013; STS 265/2015, de 29 de abril) con una clara dirección distinta a lo señalado anteriormente en el caso «Ballena Blanca». También, con múltiples referencias, Quintero Olivares, 2018, 33 ss.

6 Esta posición ha sido defendida en España, entre otros, por Blanco Cordero, 2011a, 2 ss.; 2011b, 175 ss.

[Blanco Cordero, 2011a, 16]), este modelo propone que el delito de defraudación tributaria «genera efectivamente un ahorro de gastos (la deuda tributaria), pero traduce dicho ahorro en una cantidad de dinero, esto es, otorga relevancia penal a los gastos ahorrados, en este caso al importe del tributo defraudado (...) Esta cuantía es el bien derivado del delito y, por lo tanto, es idónea para ser objeto material del delito de lavado. Que se encuentre ya en poder del defraudador no tiene ninguna importancia a efectos del lavado de activos» (Blanco Cordero, 2011b, 177). Desde esta perspectiva, entonces, se entiende que hay un bien *derivado* del delito de defraudación tributaria y, por ello, se trata de un bien idóneo sobre el que puede recaer una posterior conducta típica del delito de lavado de activos[7].

En segundo lugar, el «modelo del concurso de leyes», por su parte, niega que el delito de defraudación tributaria pueda ser considerado delito previo del delito de lavado de activos[8]. Pero lo hace no por considerar que el hecho posterior a la defraudación no pueda integrarse en los contornos típicos del delito de lavado de activos, sino porque, en realidad, castigar por ambos delitos supondría un indeseable *bis in idem* que habría que evitar[9]. Por tanto, se admite la existencia de un concurso aparente de leyes (entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos) que se resolvería mediante la aplicación del principio de consunción[10]. Así, dentro de los contornos del delito de lavado de activos se produciría solo una subsunción formal de hechos que no deberían ser penalmente relevantes (por lo menos no de manera autónoma), pues, desde una perspectiva material, constituyen acciones (posesión, utilización, transformación o transferencia) estrechamente vinculadas al delito de defraudación tributaria y, en ese sentido, serían absorbidas como acciones posteriores copenadas con el mencionado delito tributario[11]. Por lo tanto, el delito de lavado de activos, que concurre solo en apariencia, sería un hecho posterior copenado[12].

7 Blanco Cordero, 2011a, 22. Una orientación cercana la propone, también en la doctrina española, Serrano González de Murillo, 2013, 83, quien señala que «(...) dado que el origen (relevante a efectos penales) de los bienes defraudados no se sitúa en la actividad económica lícita previa, sino en la ganancia o ahorro fiscal obtenidos mediante defraudación, nada se opone a considerar a tal ganancia como *producto* de un delito» (cursiva en el original).

8 En España esta posición es defendida, entre otros, por Bacigalupo Zapater, 2012, 13 ss.

9 Señala que el recurso al principio de consunción, en el marco del concurso aparente de leyes, busca evitar el efecto del *ne bis in idem*, Serrano González de Murillo, 2013, 70.

10 Sobre este principio, por todos, Cuello Contreras, 2009, 682 ss.

11 Al respecto, Bacigalupo Zapater, 2012, 25 ss., señala: «(...) la posesión, utilización, transformación o transferencia de las sumas correspondientes a tributos no satisfechos a la Hacienda Pública, en tanto son también acciones *necesarias* para el aprovechamiento, utilización o aseguramiento de lo obtenido por el delito fiscal, no solo están absorbidas como *acciones posteriores copenadas* con el delito fiscal. Son también característicos hechos acompañantes del delito fiscal y ello determina su no punibilidad, aunque comporten la realización (formal) de un nuevo tipo penal necesario para el *aseguramiento*, el *aprovechamiento* o la *utilización* de lo obtenido mediante la comisión del primer delito» (cursiva en el original).

12 Es necesario señalar que el art. 8 del CP español establece que «Los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos

Finalmente, el «modelo del único delito» establece que no puede haber concurso de delitos ni concurso aparente de leyes entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos pues aquel nunca podrá ser entendido como delito previo de este: en la medida que la defraudación tributaria *no origina bien alguno*, no existe un objeto material idóneo sobre el que posteriormente se pueda proyectar una conducta típica del delito de lavado de activos[13]. La cuota defraudada o el ahorro injusto, entonces, no pueden entenderse como una ganancia ilegal o como la manifestación de un incremento del acervo patrimonial del defraudador pues, en realidad, esa cuota defraudada se encontraba en todo momento en poder de aquel: el dinero que integra la cuota defraudada estuvo todo el tiempo (desde que obtuvo la renta de manera lícita hasta que consumó el delito de defraudación tributaria) en su patrimonio o, dicho de otra manera, la realización de la defraudación tributaria no origina nada que no existiera antes en el haber del defraudador. Si a eso se agrega que esa cuota defraudada es parte de un patrimonio obtenido de manera lícita, entonces este origen lícito no puede convertirse espontáneamente en ilícito solo por el hecho de incumplir de manera fraudulenta con el pago delcorrespondiente tributo[14].

Como puede observarse, el modelo del concurso de leyes y el modelo del único delito llegan al mismo resultado: aplicación exclusiva del delito de defraudación tributaria. El procedimiento que propone el modelo del concurso de leyes es, sin embargo, discutible: este parece admitir que la cuota defraudada es un objeto material idóneo para el delito de lavado de activos, cuestión que el modelo del único delito niega desde el inicio[15]. Si la cuota defraudada no puede ser de ninguna

en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas: (...) 3. El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquel». En el CP peruano, aunque no existe un precepto similar (solamente se regulan los concursos ideal y real, en los arts. 48 y 50 del CP, respectivamente), no es desconocida la solución del concurso aparente de leyes mediante los principios reconocidos en la doctrina penal para ello (especialidad, subsidiariedad, consunción). Al respecto, por todos, García Cavero, 2019, 857 ss.

13 Similar, en la doctrina española, Quintero Olivares, 2018, 32.

14 Un buen ejemplo del recurso al aquí llamado «modelo del único delito» puede encontrarse en la jurisprudencia española, concretamente, en un voto particular (Magistrado D. Antonio García del Moral) de la STS 974/2012, de 05 de diciembre, en la que se brindan tres razones por las que el delito fiscal no puede ser delito previo de blanqueo de capitales:

«1. El delito fiscal, en la modalidad de omisión del pago de tributos, no produce bienes ni genera un aumento en el patrimonio de su autor. 2. El dinero derivado del impago del tributo no accede al patrimonio del autor por un circuito ilícito en ningún momento.

3. Es prácticamente imposible individualizar la cuota defraudada o blanqueada en el patrimonio del autor por la fungibilidad del dinero».

15 Así, aunque Bacigalupo Zapater, 2012, 37, explica correctamente que del delito de defraudación fiscal no proceden bienes, la solución del concurso aparente de leyes que finalmente propone, desde mi punto de vista, no se corresponde con tal punto de partida, pues no impide que se pueda afirmar (como hacen los representantes del aquí

denominado «modelo del concurso de delitos») que el delito de defraudación tributaria genera una ganancia ilícita. En todo caso, entiendo que Bacigalupo Zapater, 2012, 37, considera que del propio texto legal no es posible deducir que la cuota defraudada es

manera considerada como un objeto material idóneo del delito de lavado de activos (pues la cuota defraudada no es una «ganancia ilegal»), entonces, no sería necesario plantearse la posibilidad de recurrir al «rodeo» del concurso aparente de leyes (que ha de ser solucionado mediante la aplicación del principio de consunción) para evitar el castigo que supondría la aplicación del delito de lavado de activos [16]. Por lo tanto, el modelo del concurso de leyes es innecesario. Por su parte, el modelo del concurso de delitos tiene un punto de partida medianamente compatible con el modelo de concurso de leyes, pero absolutamente opuesto al modelo del único delito. En efecto, el modelo del concurso de delitos comparte con el modelo de concurso de leyes la posibilidad de admitir que la cuota defraudada es un objeto material idóneo del delito de lavado de activos: mientras el primero lo reconoce expresamente, el segundo no lo niega. La propuesta del denominado «modelo del único delito» se opone a ambas: si es que la cuota tributaria defraudada, desde el inicio, no puede ser de ninguna manera considerada como un objeto material idóneo del delito de lavado de activos (pues no es propiamente una «ganancia ilegal»), entonces ya ni siquiera sería necesario plantearse la posibilidad de acudir, respectivamente, a un concurso real o a un concurso aparente de leyes. El problema del mencionado «modelo del concurso de delitos», concretamente, radica en que

un bien originado en el delito fiscal, ya que esto infringiría el principio de legalidad (se produciría una contradicción a la prohibición de la extensión analógica del tipo). Esta es una idea con la que estoy absolutamente de acuerdo. Sin embargo, pienso que si se sigue este camino, así como no sería posible admitir el aquí denominado «modelo del concurso de delitos» tampoco sería correcto aceptar el «modelo del concurso de leyes», ya que, si desde el principio se entiende que la cuota defraudada no es un bien idóneo para el delito de lavado de activos, no cabría posibilidad alguna de señalar que los actos posteriores a la defraudación tributaria se subsumen formalmente en el delito de lavado de activos (situación que, precisamente, lleva a Bacigalupo Zapater a reconocer un concurso aparente de leyes que debe ser resuelto mediante la aplicación del principio de consunción). Por lo demás, aunque Bacigalupo Zapater no admita de manera correcta que la cuota defraudada se deriva del delito fiscal, realiza posteriormente (Bacigalupo Zapater, 2012, 51) una afirmación que, si no entiendo mal, no casa bien con aquella idea: «*No* es imposible que concurran el delito fiscal (artículo 305 CP) y el de blanqueo de dinero (artículo 301 CP). Pero, lo que no es posible es condenar a una persona por ambos delitos cuando ella es quien, a la vez, realiza alguna de las acciones del artículo 301 CP sobre el dinero correspondiente a la cuota de un impuesto que omitió declarar a la Hacienda Pública» (cursiva en el original). Pienso que si desde el inicio se admite que del delito de defraudación tributaria no se origina ningún bien que pueda ser objeto material idóneo del delito de lavado de activos, entonces no resultaría certero afirmar que no es imposible la concurrencia entre los mencionados delitos (dicho de otra manera: su concurrencia –si se entiende «concurrencia» como «concurso»– es imposible).

16 Por lo tanto, vale la pena decir que las acciones posteriores a la defraudación tributaria, no porque estén estrechamente ligadas a esta deben entenderse como formalmente subsumibles en el delito de lavado de activos (esta sería la argumentación del aquí denominado «modelo del concurso de leyes»): en realidad, ni siquiera habría motivos para que deba producirse esa subsunción formal, pues la cuota defraudada que se mantiene en el acervo patrimonial del defraudador, haya sido depositada en una cuenta bancaria personal o haya sido utilizada para comprar un

bien inmueble, **no deja de tener en ningún momento un origen lícito**.

no está en capacidad de sostener la idea de que la cuota defraudada o el ahorro injusto se *origina* en el delito de defraudación tributaria. El modelo del concurso de delitos es, por tanto, inconveniente.

3. DOS RECIENTES POSICIONES.

La no admisión del «modelo del concurso de delitos» ni del «modelo del concurso de leyes» se fundamenta, entonces, en la misma razón: *la cuota defraudada no puede ser considerada como objeto material idóneo sobre el que recaen las conductas típicas del delito de lavado de activos*. Tengo la convicción de que, con la realización del delito de defraudación tributaria, el defraudador no genera nada que no estuviera ya en su patrimonio (que puede tener, como ya se dijo, un origen absolutamente lícito), por lo que no podría considerarse que el monto dejado de pagar (la cuota defraudada o el ahorro injusto) tiene su origen en una actividad delictiva[17]. Sin embargo, en la doctrina nacional existen importantes planteamientos que proponen una dirección contraria.

El primer planteamiento que quisiera comentar es el desarrollado por Caro Coria. Este autor defiende la posibilidad de entender al delito de defraudación tributaria como delito fuente del delito de lavado de activos (Caro Coria, 2015, 150 ss.). En ese sentido, el referido autor apela en primer lugar a la regulación vigente para señalar que los frecuentes argumentos esgrimidos en contra de tal posibilidad son contrarios al sentido de esa regulación: según expone Caro Coria, el art. 10 del DL 1106 contempla de manera expresa y genérica, en el catálogo de los denominados
«delitos fuente», a los «delitos tributarios» (Caro Coria, 2015, 153).

Seguidamente, Caro Coria considera que es posible entender a la cuota defraudada como objeto material del delito de lavado de activos si es que se recurre a la teoría de la imputación objetiva (Caro Coria, 2015, 154). Así, el citado autor señala: «(...) el asunto de la idoneidad o suficiencia del objeto material de la conducta debe enfrentarse desde la perspectiva de la imputación objetiva. Definir si el patrimonio que deriva de la mezcla de activos de doble fuente, legal e ilegal, o si el bien adquirido de buena fe son activos en el sentido del tipo de lavado, es determinar la condición de idoneidad del objeto material y, por esa vía, definir el grado de desvaloración o no de la conducta que se ejerce sobre dicho objeto. En otras palabras, la capacidad del objeto material para la comisión del delito de lavado de activos incide directamente en la peligrosidad de la conducta para lesionar el bien jurídico desde una perspectiva *ex ante*. Si la peligrosidad *ex ante* de la conducta de lavado depende o deriva, al menos en parte, de la condición del objeto material que, en el caso del blanqueo, es un bien derivado de un delito previo y por ende contaminado o manchado por su origen, entonces el objeto no puede ser sino un objeto peligroso, es decir un objeto respecto del cual cabe predicar su peligrosidad también desde una perspectiva *ex ante*» (Caro Coria, 2015, 155)[18].

17 En la misma dirección, en la doctrina española, Díaz y García Conlledo, 2014, 208 ss.

18 En otro lugar, Caro Coria, 2012, 213, profundiza el planteamiento señalando lo siguiente: «La peligrosidad del objeto, o de la "cosa" como solía denominarse en la literatura antigua, no es una categoría nueva en el Derecho penal si tomamos en cuenta la existencia de múltiples tipos de la parte especial que fundan la antijuridicidad material, entre otros

Esto conduce a Caro Coria a sostener que «(...) la cuota tributaria tiene origen delictivo, deriva de la comisión de un delito, sencillamente porque es el resultado material, el tributo dejado de pagar en todo o en parte al Estado, debido al incremento del riesgo que conllevó la conducta fraudulenta. Desde esta perspectiva carece de relevancia toda argumentación naturalística en el sentido de que el autor *no gana nada* o *no recibe nada*, argumentos que no alcanzan a ver que la imputación del origen ilícito no es una tarea descriptiva sino valorativa o normativa. Por ese mismo motivo no se discute que los delitos de apropiación ilícita, peculado, alzamiento de bienes o administración desleal, son delitos fuente del blanqueo de capitales pese a que en tales casos el autor tampoco *recibe nada*» (Caro Coria, 2015, 155-156)[19].

Existen tres asuntos de la propuesta ofrecida por Caro Coria que quisiera comentar. El primero tiene que ver con las inconvenientes consecuencias que se desprenden de su planteamiento. Si no he entendido mal, Caro Coria afirma que una conducta es *ex ante* peligrosa para un determinado bien jurídico si es que ella recae sobre un bien que ya es también *ex ante* peligroso para afectar ese bien jurídico. En el caso concreto, salvo mejor entendimiento, parece ser que el referido autor, al aludir a ese bien jurídico, está haciendo referencia al bien jurídico protegido por el delito de lavado de activos[20]. Si esto es así, el planteamiento de Caro Coria sería entonces el que sigue: una conducta típica de lavado de activos es *ex ante* peligrosa para el bien jurídico protegido por ese delito pues aquella conducta se proyecta sobre un objeto material idóneo (portador de una peligrosidad objetiva *ex ante*) para afectar ese mismo bien jurídico, es decir, el protegido por el delito de lavado de activos[21]. Pues bien, si solo se atendiera a la afirmación antes señalada, parecería

elementos, con la descripción de una situación o circunstancia en la que un objeto o un bien, de lícito o ilícito comercio, aparece también, para usar la misma expresión que en el lavado de activos, "contaminado" o "manchado" por: 1) una condición intrínseca al objeto, 2) por la propia conducta típica, 3) por su conexión con un hecho del pasado, o 4) por su vinculación a una conducta futura».

19 Cursivas en el original.

20 El planteamiento del citado autor queda más claro en Caro Coria, 2012, 215, donde señala: «(...) no están permitidas las conductas de conversión, transferencia, ocultamiento o tenencia, únicamente si el origen delictivo es idóneo, desde una perspectiva general *ex ante*, para insertarse en el tráfico legal o lícito de bienes. En segundo lugar, y como complemento necesario para dicha determinación, deberá atenderse al sistema de reglas previas o coetáneas a la norma penal para el tratamiento de tales objetos, las que se erigen como *ratio cognoscendi* de los niveles de riesgo permitido (...)». Por otro lado, aquí no puedo entrar en el complejo debate sobre el bien jurídico protegido en el delito de lavado de activos. Al respecto, con múltiples referencias, García Cavero, 2015, 63 ss.

21 Caro Coria, 2012, 214, alude como ejemplos del escenario en el que un objeto es intrínsecamente peligroso los siguientes: el tráfico ilegal de residuos o desechos tóxicos o peligrosos (art. 307 CP), el delito de manipulación de armas químicas (art. 279-A del CP) o la conducta de posesión de drogas tóxicas (art. 296 del CP). Señala Caro Coria seguidamente que «en estos casos la peligrosidad del objeto es inherente al bien independientemente del tipo de conducta que pueda recaer sobre el mismo». Sin embargo, Caro Coria considera que el delito de lavado de activos no se incardina

en este escenario, sino en otra categoría: aquella en la que un objeto o un bien aparece

no haber ningún problema: el delito de lavado de activos supone la incorporación de un bien de origen delictivo en el tráfico jurídico-económico para así disimular ese origen y, por lo tanto, la peligrosidad *ex ante* de la conducta típica de lavado se determinaría en gran medida por la idoneidad objetiva *ex ante* que posee ese bien para afectar el bien jurídico protegido (según el autor aquí reseñado, el bien jurídico protegido en el delito de lavado de activos)[22]. Las dudas emergen, sin embargo, cuando se traslada esa argumentación al propio escenario problemático que resulta de interés para Caro Coria (el de la relación entre la defraudación tributaria y el lavado de activos), así como cuando se toma en consideración, en el marco de ese escenario, la existencia de otras formas de comportamiento típicas de lavado de activos distintas a la incorporación (art. 1 del DL 1106), como, por ejemplo, las de «poseer» o «mantener en el poder» (art. 2 del DL 1106), también contempladas en la regulación peruana.

Caro Coria parece afirmar que la realización de la defraudación tributaria (impago del tributo de manera fraudulenta) ha supuesto el incremento de un riesgo que sigue dos direcciones distintas: el riesgo concretado en la afectación del bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria (precisamente, el citado autor señala que el ahorro injusto es el «resultado típico» de la defraudación tributaria)[23] y el riesgo para el bien jurídico protegido en el delito de lavado de

«contaminado» o «manchado» por «su conexión con un hecho del pasado». Al respecto, señala que los delitos de receptación (art. 194 del CP) y de lavado de activos representan este segundo escenario: «aquí la peligrosidad se profundiza o se proyecta en nuevos cursos peligrosos o lesivos, a través de las conductas típicas que recaen sobre el objeto».

22 Así, por ejemplo, una ganancia emanada de la comisión de una falta, al no ser un bien de «origen ilícito» (o, con mayor precisión: de «origen delictivo»), no podría ser un objeto idóneo sobre el que podría recaer una de las conductas típicas de delito de lavado. Por lo tanto, se podría reconocer aquí un supuesto de una tentativa inidónea (por absoluta impropiedad en el objeto). También, Caro Coria, 2012, 214.

23 Con esta idea Caro Coria parece plegarse a la idea de que el delito de defraudación tributaria es un delito de resultado. Al respecto, Alpaca Pérez, 2015, 237 ss. De hecho, Caro Coria señala que el ahorro injusto es producto del delito (y, por lo tanto, tiene origen delictivo) porque es, en sus propias palabras, el «resultado material» del delito de defraudación tributaria, esto es, el tributo que se «deja de pagar en todo o en parte». En mi opinión, parece necesario introducir algunas variables al planteamiento ofrecido por Caro Coria: que el defraudador no pague un tributo no quiere decir que el monto que ha dejado de pagar siga permaneciendo en su acervo patrimonial (esta es la única forma de alegar que el ahorro injusto es una «ganancia»). En realidad, el defraudador podría haber gastado ese monto justo después de haber realizado el hecho imponible tributario, de tal manera que, vencido el plazo para el pago del tributo y, por tanto, consumado el delito, el defraudador podría poseer una situación patrimonial inferior a la que tenía antes de la realización del hecho imponible. En definitiva, no necesariamente cuando se deja de pagar un tributo total o parcialmente hay un ahorro injusto, como parece sugerir Caro Coria. Si esto fuera así, se tendría que condicionar el concurso de delitos (defraudación tributaria y lavado de activos) al hecho de que el defraudador haya mantenido en todo momento, en su acervo patrimonial, el monto

dejado de pagar (el ahorro injusto o la cuota tributaria defraudada). En el cuerpo del texto tengo como punto de partida ese escenario hipotético, pero llego a la conclusión de que tampoco es viable sostener la

activos, riesgo que se deriva de la consideración del ahorro injusto como objeto material idóneo de este último delito (de tal manera que *cualquier* conducta ulterior realizada sobre aquel ahorro injusto será objetivamente peligrosa *ex ante* para el bien jurídico protegido por el delito de lavado de activos). Dicho de otra manera –y concentrando la atención en lo que aquí interesa–, Caro Coria, parece sugerir que, en realidad, con la falta de pago del tributo de manera fraudulenta se produce ya un riesgo para el bien jurídico protegido por el delito de lavado de activos[24]. Si así fuere, entonces, tal falta de pago del tributo de manera fraudulenta, conforme a la argumentación propuesta por Caro Coria y en atención a las antes mencionadas conductas típicas reunidas en el art. 2 del DL 1106, supondría la realización del delito de defraudación tributaria y del delito de lavado de activos en concurso ideal (art. 48 del CP), si es que el defraudador mantuviera el ahorro injusto en su acervo patrimonial. Esto es así pues el no pago fraudulento del tributo constituiría al mismo tiempo una conducta típica consistente en «poseer» o en «mantener en el poder» (art. 2 del DL 1106) el ahorro injusto[25]. Dicho de otra manera: si el ahorro injusto, como objeto peligroso para el bien jurídico protegido por el delito de lavado de activos, se «genera» por la realización de la defraudación tributaria, pero al mismo tiempo nunca ha salido del acervo patrimonial del defraudador, esta mera posesión no solo permitiría afirmar la consumación del mencionado delito tributario[26], sino que también consumaría el delito de lavado de activos al haberse realizado de manera simultánea la mencionada conducta típica de

posibilidad de un concurso de delitos.

24 No otra cosa se puede colegir cuando Caro Coria señala que la conducta de lavado de activos es peligrosa *ex ante* para el bien jurídico (protegido por el delito de lavado de activos) cuando tal conducta se relaciona con un objeto material idóneo («un bien derivado de un delito previo y por ende *contaminado* o *manchado* por su origen») para la comisión de ese delito (lavado de activos). Solo si se entiende que el delito de defraudación tributaria se comete cuando ya se ha dejado de pagar de manera fraudulenta el tributo, y ese ahorro injusto se ha mantenido en todo momento en el patrimonio del defraudador, ya solo con esa afirmación (la presencia de un ahorro injusto susceptible de ser lavado) se estaría en presencia de un objeto idóneo (peligroso *ex ante* para el bien jurídico del delito de lavado de activos) sobre el que posteriormente recae la conducta típica de lavado de activos.

25 Con respecto a las conductas típicas de «poseer» o «mantener en el poder» como propia de las modalidades del art. 2 (actos de ocultamiento y tenencia) del DL 1106, García Cavero, 2015, 89 ss. Resalta ya los problemas que podría suponer la incorporación de esas conductas típicas en el art. 2 del DL 1106, Oré Sosa, 2018, 117.

26 Esta es, como puede preverse, solo una posibilidad. Es absolutamente imaginable el escenario en el que un sujeto realiza el hecho imponible de un tributo y ve incrementada su renta, por ejemplo, por la venta de un inmueble. El monto que correspondió a la venta es transferido de inmediato, de tal manera que, al momento de hacer la declaración tributaria pertinente, aquel sujeto omite la información referida al monto real de la venta. Si ocurren sucesivamente la declaración, la liquidación del tributo por parte de la administración tributaria (en el caso de que sea un tributo liquidable por la administración) y la finalización del plazo del pago, el delito de defraudación tributaria se habría consumado. Dicho de otra manera: para la consumación del delito de defraudación tributaria no es necesario, en el caso propuesto, que el dinero obtenido por la venta de la casa se encuentre en el acervo patrimonial del defraudador.

«poseer» o de «mantener en el poder». Esta conclusión, a la que se puede llegar si se sigue el planteamiento de Caro Coria, es inconveniente pues no solo conlleva la posibilidad de la imposición de una pena mayor que la que correspondería si se admitieran los aquí llamados «modelo del concurso de leyes» o «modelo del único delito»[27], sino que también excluye directamente y de manera injustificada la posibilidad de que el defraudador recurra a la institución de la regularización tributaria como causa objetiva de exclusión de la punibilidad[28].

Hasta ahora se había reconocido la posibilidad de un concurso real entre los delitos de defraudación tributaria y de lavado de activos. Así, por ejemplo, la literatura penal española, teniendo en cuenta la regulación vigente sobre la materia[29] (en la

27 En efecto, conforme señala el art. 48 del CP, el concurso ideal de delitos, edificado sobre el principio de aspiración o exasperación, permite una represión penal hasta el máximo de la pena más grave, con la posibilidad de incrementar la sanción hasta en una cuarta parte (sin que exceda de un máximo de treinta y cinco años). Al respecto, por todos, García Cavero, 2019, 870 ss. La consecuencia que implica el concurso ideal de delitos es mucho más gravosa que la que permiten tanto el modelo del concurso de leyes como el modelo del único delito si es que estos fueran aplicados: la represión penal únicamente por el delito de defraudación tributaria (que establece un marco penal cuyo máximo es de ocho años) o, de ser el caso, de defraudación tributaria agravada (que prevé un marco penal máximo de doce años).

28 Sobre esto, Alpaca Pérez, 2018, 374 ss. En efecto, Caro Coria, 2015, 170 s., distingue dos escenarios en el marco de la regularización tributaria. El primer escenario sería aquel en el que el autor del delito de defraudación tributaria regulariza el pago de la deuda tributaria. En este caso, «quedará exento de responsabilidad penal, produciéndose la descontaminación de los bienes que conforman la cuota tributaria. Al no existir objeto material, dichos bienes no podrán ser objeto de lavado de activos». El segundo escenario, según Caro Coria, corresponde a aquel en el que el defraudador realiza la regularización tributaria después de haber realizado los actos típicos del delito de lavado de activos. En este caso «el agente no podrá ser perseguido por delito tributario, pero podría ser sancionado por lavado de activos, lo que contradice el incentivo previsto para el pago voluntario». Caro Coria parece no estar de acuerdo con este segundo escenario (pues sugiere estar conforme con la idea de que el delito de lavado de activos no se le podría imputar al defraudador si es que este se acoge a la regularización tributaria). Sin embargo, si se sigue fielmente su planteamiento, ese segundo escenario, en realidad, sería el único posible: si todo delito de defraudación tributaria acarrea la posterior comisión de un delito de lavado de activos (en su modalidad de «poseer» o «mantener en el poder»), entonces no será posible que la regularización tributaria sea utilizada por el defraudador para descontaminar sus bienes, pues entre ambos delitos (defraudación tributaria y lavado de activos) no habrá un espacio temporal en cuyos márgenes se lleve a cabo la regularización tributaria. En síntesis: toda regularización tributaria será necesariamente posterior al acto de lavado de activos, lo que lleva necesariamente al segundo escenario reconocido por Caro Coria (escenario con el que él no está de acuerdo). Por cierto, hasta donde alcanzo a ver, en la legislación penal peruana vigente no existe disposición alguna que impida la persecución por lavado de activos a aquel que haya regularizado su situación tributaria.

29 En España, mediante la reforma propugnada por la LO 5/2010, de 22 de junio, se incluyeron en el art. 301 del CP no solo a la figura del autoblanqueo, sino también a

que no solo se admite el autoblanqueo, sino que se han considerado como típicas a las conductas de «poseer» y «utilizar»)[30], advirtió el posible escenario en el que todo autor de un delito de defraudación tributaria puede cometer también y de manera inexorable un delito de lavado de activos, pues difícilmente podría eludir *ipso facto* la condición de poseer o utilizar la cuota defraudada por él mismo[31]. Junto a la defraudación tributaria, entonces, se produciría casi de manera simultánea e ineludible la comisión de un delito de lavado de activos. En el caso español, sin embargo, tal posibilidad se ha cerrado de manera interpretativa, al haberse establecido que, cuando es el mismo defraudador el que realiza las conductas típicas del delito de lavado de activos, concretamente, las conductas de posesión o utilización, si es que estas corresponden solo al aprovechamiento de la riqueza obtenida (y no se realizan con la finalidad de ocultar el impago fraudulento del tributo), entonces aquellas conductas tendrán que considerarse actos copenados del delito de defraudación tributaria[32]. Por tanto, conforme a la doctrina y la jurisprudencia española más reciente, solo las conductas de posesión o utilización que sean realizadas con la finalidad de encubrir el origen ilícito de los bienes

las conductas típicas referidas a la posesión y a la utilización de los bienes de origen delictivo. Con esta inclusión, ahora sería posible que los autores o partícipes de cualquier delito patrimonial o socioeconómico, al entrar en posesión o disfrutar de algún modo de los bienes originados por el delito precedente, cometan inmediatamente el delito de blanqueo de capitales. Al respecto, por todos, Del Carpio Delgado, 2011, 2 ss.; Abel Souto, 2012, 29 ss.

30 Por ejemplo, Abel Souto, 2012, 35, señala: «Si a la sanción del autoblanqueo se le añade el castigo de la posesión y el uso cometería un nuevo delito el que tiene un cuadro o joya que ha robado y el que usa el coche por él sustraído». También, Serrano González de Murillo, 2014, 234, señala que la modalidad típica de posesión de los bienes generados por la actividad delictiva propia refleja una infracción al principio de lesividad.

31 Abel Souto, 2012, 36, señala que, en virtud de la actual regulación, las conductas de posesión y utilización podrían ser castigadas «de manera objetiva», esto es, sin atender a que concurra en su realización la finalidad de «ocultación, encubrimiento o auxilio». Por eso, siguiendo al citado autor, la legislación española vigente permitiría castigar al delincuente originador del bien por realizar conductas de posesión o utilización con el solo conocimiento del origen ilícito del referido bien (lo que es evidente en el caso del autoblanqueo, pues quien blanquea el bien originado del propio delito previo sabe muy bien el carácter ilícito de su procedencia).

32 En el ámbito de la jurisprudencia española, cabe destacar la STS 265/2015, de 29 de abril, que negó la posibilidad de considerar como acto típico de blanqueo de capitales a la utilización correspondiente a la cuota impagada en un delito fiscal si es que tal utilización es realizada sin finalidad alguna de ocultar o pretender obtener un título jurídico aparentemente legal sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa. Como señala Quintero Olivares, 2018, 34, lo destacable de la mencionada sentencia radica en señalar que «*no es posible calificar de blanqueo conductas que son, simplemente, actos ordinarios de administración y uso del propio patrimonio, en modo alguno guiados por deseo de ocultar*» (cursiva en el original). Vale mencionar, además, que esa STS, siguiendo lo dispuesto en la STS 1080/2010, de 20 de octubre, reconocía la relación de consunción (como mecanismo para solucionar el concurso aparente de leyes) entre el delito de

fraude fiscal y el blanqueo de capitales.

podrían ser conductas típicas del delito de lavado de activos[33]. Si se trasladan estas reflexiones a la regulación peruana, será posible observar que la búsqueda de un elemento subjetivo como el antes mencionado (la finalidad de ocultar el impago fraudulento del tributo o, en términos más generales, el origen ilícito del bien) es una tarea destinada al fracaso, pues art. 2 del DL 1106, que recoge las conductas típicas de «poseer» o «mantener en el poder», en virtud de su última reforma (realizada por el DL 1249), ha dejado de ser caracterizado como una modalidad de lavado de activos propia de un delito de tendencia interna trascendente[34], para convertirse en un delito de «aislamiento» y que, en definitiva, se constituye como un delito de enriquecimiento ilícito de particulares o de posesión injustificada de bienes (Del Carpio Delgado, 2017, 28).

Si se tiene en cuenta que la jurisprudencia peruana ha admitido el autolavado[35] y no ha propuesto criterio interpretativo alguno para definir los contornos de la conductas de «poseer» o «mantener en el poder» y así poder afirmar con seguridad cuándo esas conductas son genuinamente típicas, entonces el planteamiento ofrecido por Caro Coria va más allá de las posibilidades concursales hasta ahora reconocidas: no se trataría de un concurso real o de un concurso aparente, sino directamente de un concurso ideal de delitos[36]. Así, conforme a lo propuesto por

33 Quintero Olivares, 2018, 34, señala correctamente que, del planteamiento expuesto, se extrae la idea de que solo cabría concurso de delitos «cuando el autor *hubiese actuado con el propósito de ocultar que no había pagado sus tributos y lo haya hecho después de la consumación del delito fiscal*» (cursiva en el original). Ese planteamiento parece centrar la discusión solo en dos posibilidades: concurso real de delitos o concurso aparente de leyes, siendo un criterio subjetivo el elemento definitivo para decidir los casos concretos. Lo criticable de ese planteamiento, como puede preverse, es que sigue reconociendo de manera tácita que puede haber un concurso entre los mencionados delitos, algo que, desde el inicio (conforme a los lineamientos del aquí defendido «modelo del único delito»), debería negarse (del delito de defraudación tributaria no se origina un bien susceptible de ser
«lavado»).

34 Sobre este elemento, García Cavero, 2015, 134 ss.; Del Carpio Delgado, 2017, 24. La misma situación es posible reconocer en España, donde el motivo de la inclusión de las conductas de posesión o utilización mediante la LO 5/2010 consistió en tipificar esas conductas sin que importe la finalidad (de ocultación, encubrimiento o auxilio) que guía al blanqueador, sino solo el conocimiento del origen ilícito. Al respecto, Abel Souto, 2012, 36-37.

35 Al respecto, por todos, el AP 3-2010/116, en cuyo FJ 14 se señala: «(...) Incluso la fórmula empleada por el legislador peruano no excluye de la condición potencial de autor a los implicados, autores o partícipes del delito que generó el capital ilícito que es objeto de posteriores operaciones de lavado de activos». También, ya después de la entrada en vigor del DL 1106, la ejecutoria suprema recaída en el RN 2791-2017-Nacional, de 17 de octubre de 2018, en el que se admite la figura del autolavado incluso en los hechos producidos antes de la entrada en vigor del DL 1106.

36 Tomando como referencia la situación española, vale la pena mencionar aquí que las conductas típicas de posesión y utilización, cuando son realizadas por el propio delincuente originador del bien sobre el que se proyectan aquellas conductas, parecen tener distintas consecuencias pese a la original pretensión de limitar la reacción penal en casos de autoblanqueo mediante las conductas de «poseer» o «utilizar» (y evitar un *bis*

el citado autor, si un individuo realiza actividades absolutamente lícitas (emanadas de su ejercicio profesional, como se había señalado en el escenario hipotético no improbable relatado líneas arriba), obtiene renta de ellas, deja de pagar de manera fraudulenta el tributo al que estaba obligado y mantiene en todo momento el monto que corresponde a ese tributo en su acervo patrimonial, entonces esa cuota defraudada, sin más, tendría origen delictivo (pues es el «resultado material» del delito) y, por lo tanto, aquel individuo realizaría no solo un delito de defraudación tributaria (al omitir fraudulentamente el pago del tributo), sino también un delito de lavado de activos al «poseer» o «mantener en el poder» el ahorro injusto. La sola consumación del delito de defraudación tributaria supondría entonces la concurrencia de la conducta típica de «poseer» o «mantener en el poder» el ahorro injusto, con lo que se consuma al mismo momento el delito de lavado de activos. La identificación de dos conductas (impago fraudulento del tributo que «genera» un ahorro injusto y el mantenimiento en el poder del ahorro injusto) es sutil, pero suficiente como para considerar que la segunda conducta es continuadora de la primera, asegurándola. Esta relación de continuidad es, precisamente, la que permite calificar este escenario como propio de un concurso ideal[37]. Por lo expuesto, el escenario que se desprende del planteamiento de Caro Coria (por el que cada vez que una persona deja de pagar un tributo de manera fraudulenta realiza no solo el delito de defraudación tributaria sino también el delito de lavado de activos en concurso ideal, permitiendo que esa persona sea castigada penalmente con mayor gravedad –que si solo se acudiera al castigo por el delito de defraudación tributaria o de defraudación tributaria agravada– y excluyéndola, además, de la posibilidad de recurrir a la regularización tributaria), es inconveniente[38].

El segundo asunto tiene que ver con el hecho de que el planteamiento de Caro Coria, bien visto, no dice nada sobre el asunto problemático: si al ahorro injusto se le puede atribuir o no un origen delictivo. En efecto, como se ha dicho, de lo enunciado por el citado autor se deduce que cuando un individuo deja de pagar un tributo de manera fraudulenta, eleva un riesgo, presumiblemente, para el bien jurídico protegido por el delito de lavado de activos. Esta afirmación se concentra

in idem). Así, si bien es conocido el criterio interpretativo que dice que solo se castigará además por blanqueo cuando no haya sido posible castigar solo por el delito previo, Abel Souto, 2012, 35, señala que este argumento «solo sirve para la posesión, al formar parte de la consumación de estos delitos, pero no para la utilización de bienes, que provocaría un concurso real de delitos».

37 Jakobs, 1997, 1103, señala, al respecto, lo siguiente: «(…) siempre que las condiciones aseguren el resultado del ataque a un bien, el comportamiento aseguratorio está vinculado típicamente con el comportamiento previo de ataque no sólo conforme al plan, sino también conforme a la ejecución, como se pone de manifiesto en el hecho de que el comportamiento aseguratorio queda desplazado, en concurso de leyes (…). Por eso, el comportamiento aseguratorio cabe entenderlo como continuación de la actividad que comenzó con el ataque precedente (…) Y por eso, las acciones que concurren idealmente con el comportamiento aseguratorio se encuentran en unidad de hecho también con el comienzo de la actividad, es decir, con el ataque precedente».

38 Visto desde una perspectiva político-criminal, una comprensión como esta supondría una banalización de la criminalización por lavado de activos: este se convertiría en un mero mecanismo de recaudación fiscal. Sobre esto, *infra* 4.

más en afirmar algo sobre lo que poca duda cabe (que el bien sobre el que recae la conducta típica de lavado de activos ha de poseer idoneidad) que en solucionar el problema referido al origen delictivo o no de la cuota defraudada o el ahorro injusto. Sucede entonces que, en realidad, Caro Coria no resuelve ese problema, sino que emplea un «rodeo» para pasar de puntillas frente a él, dando la impresión, eso sí, de haberlo solucionado: él dice que si la peligrosidad *ex ante* de la conducta de lavado de activos depende de la idoneidad del bien sobre el que esa conducta recae (Caro Coria, 2012, 213) y si la idoneidad de ese bien depende de que se haya originado de un delito previo (Caro Coria, 2012, 214), entonces el ahorro injusto es un bien idóneo para el delito de lavado de activos solo por el hecho (que el citado autor resalta en su punto de partida) de que el delito de defraudación tributaria, conforme al art. 10 del DL 1106, es delito previo del lavado del delito de lavado de activos (asunto sobre el que precisamente hay que discutir). Incluso el planteamiento de un autor con una orientación afín, como Blanco Cordero en la doctrina española, quien propone una interpretación de carácter causal para establecer el origen delictivo del ahorro injusto, respondía por lo menos el asunto problemático en sentido afirmativo (esto es, que el delito de defraudación tributaria *origina* un bien sobre el que puede recaer una conducta típica del delito de lavado de activos)[39] y no se limitaba a presumir esa posibilidad, como parece hacer Caro Coria[40]. La propuesta de este último, presuntamente superadora de

39 Blanco Cordero, 2011a, 22, afirma la necesidad de que entre el bien y la actividad delictiva haya una conexión causal. Por tanto, aplicando la teoría de las condiciones, señala que «un bien procede de una actividad delictiva previa cuando, suprimiendo mentalmente tal actividad delictiva previa, el bien desaparecería en su concreta configuración». Seguidamente, Blanco Cordero sostiene que «existe también conexión causal y, por lo tanto, contaminación, cuando suprimiendo mentalmente la actividad delictiva el bien no se encuentra en el patrimonio de un sujeto. Los detractores señalan que la relación causal con la actividad delictiva precisa que el autor obtenga algo que no tenía antes del delito y que este produzca un incremento del patrimonio material de sus autores o partícipes. Es evidente que aplicando las teorías causales válidas en la ciencia jurídico-penal (sin recurrir a causalidades hipotéticas), el delito fiscal supone un incremento del patrimonio del defraudador, como hemos indicado ya, con bienes que de otro modo no estarían en el mismo». Con esta fundamentación, Blanco Cordero propone que el delito de defraudación tributaria sea «delito previo» del delito de lavado de activos: si el defraudador hubiera pagado el respectivo tributo, la cuota defraudada no estaría en su patrimonio, o, dicho de otra manera, si se suprimiera mentalmente el hecho de no pagar fraudulentamente el tributo, la cuota defraudada no se encontraría en la esfera patrimonial del defraudador (sino, al parecer, en poder de la Administración Tributaria). La idea fundamental es, entonces, que el mantenimiento en el patrimonio del defraudador de una determinada cantidad de dinero que no debería poseer supone un incremento patrimonial y, en ese sentido, sobre tal incremento (representado en la cuota defraudada) se pueden proyectar las conductas típicas del delito de lavado de activos.

40 Digo que este autor «presume» porque, en realidad, el art. 10 del DL 1106 alude a los «delitos tributarios», por lo que es absolutamente posible argumentar a favor de que solo algunos de esos delitos (y no la defraudación tributaria) sean delitos previos del delito de lavado de activos. Caro Coria parece presumir que todos los delitos tributarios pueden tener la condición de delitos previos.

una perspectiva puramente causal, en realidad, no dice nada sobre si el ahorro injusto posee o no un origen ilícito.

El último asunto tiene que ver con el recurso a la denominada «teoría de la imputación objetiva» para determinar la peligrosidad del objeto del delito, esto es, del objeto sobre el que recaen los actos típicos propios del delito de lavado de activos. Como se ha dicho, Caro Coria se empeña en emplear a la teoría de la imputación objetiva para fundamentar su planteamiento, en el que propone entender a la cuota tributaria como objeto material del delito de lavado de activos (Caro Coria, 2015, 154). Sobre este asunto concreto ya se había pronunciado críticamente García Cavero, quien, frente al planteamiento propuesto por Caro Coria, señaló que «no debe olvidarse que la teoría de la imputación objetiva ha sido formulada para imputar sucesos a personas, no para atribuir cualidades a los objetos, resultando siempre problemático trasladar a un ámbito concreto un instrumental conceptual desarrollado en un contexto distinto» (García Cavero, 2015, 112)[41]. Caro Coria ha intentado responder a esta crítica señalando que esta parece pasar por alto que «en la dogmática penal actual existe un relativo consenso en torno a que la concreción de prácticamente todos los elementos del tipo, entre ellos el objeto material, obedece a criterios normativos» (Caro Coria, 2018, 417, n. 51). Seguidamente, Caro Coria señala que García Cavero, pese a criticarle el recurso a la imputación objetiva, termina sosteniendo que «toda duda interpretativa sobre un elemento típico debe responderse desde el fin de protección de la norma que contiene el elemento en cuestión» (García Cavero, 2015, 112), lo que, a su vez, conduce a Caro Coria a sostener que, en última instancia, al emplear García Cavero el fin de protección de la norma, está recurriendo también a la imputación objetiva[42].

El diálogo entre Caro Coria y García Cavero permite destacar aquí una cuestión importante: el genuino alcance de la así llamada «teoría de la imputación objetiva». Sobre esto, adelanto aquí que el planteamiento y la réplica de Caro Coria a García Cavero tienen, a mi modo de ver, una idea acertada y otra que, en mi opinión, no lo es: la primera radica en la necesidad de acudir a consideraciones normativas para interpretar los tipos penales; la segunda, en vincular esa consideración normativa con la teoría de la imputación objetiva.

Propongo comenzar por el final, esto es, por la idea que, a mi juicio, carece de certeza. Creo que la imputación objetiva no tiene nada que ver con el recurso a consideraciones normativas para interpretar los elementos del tipo[43]. De hecho,

41 Los problemas señalados por García Cavero se manifiestan, en su opinión, cuando los defensores del planteamiento que se critica (traslado de un instrumental conceptual de un ámbito a otro distinto) terminan «incorporando ciertos correctivos que le restan finalmente uniformidad a sus propuestas de solución».

42 En efecto, Caro Coria, 2018, 417, n. 51, respondiendo a la crítica planteada por García Cavero, señala que «(...) como se recuerda, la propia noción de fin de protección de la norma no corresponde sino al viejo criterio de imputación objetiva esbozado por Roxin desde los años 60 para establecer si la conducta productora de un riesgo jurídicamente desaprobado se ha realizado en un resultado penalmente trascendente».

43 En realidad, la referencia a criterios teleológicos para restringir el alcance del tipo no era

una mirada al desarrollo de la ciencia jurídico-penal revela que las consideraciones normativas para la interpretación de los elementos de tipo aparecieron mucho antes que la propia teoría de la imputación objetiva[44]. Incluso, si se consulta una definición canónica de la teoría de la imputación objetiva[45], será posible reconocer con claridad que la imputación es de algo (un resultado) a una persona[46], no de una cualidad a un objeto (de «imputación del origen ilícito» habla Caro Coria). En realidad, la consideración de un objeto como peligroso proviene de una interpretación en la que, sin duda alguna, entra en juego la referencia al bien jurídico[47]. En definitiva, así como no podría pasar por «imputación objetiva» algo que, en sentido estricto, no lo es (más bien, no sería más que una interpretación que permite desentrañar el sentido y significado de los tipos), tampoco podría pasar por «imputación objetiva» (centrada, conforme a su comprensión más acertada, en la imputación de un resultado a la conducta de un agente) algo así como una «imputación del origen ilícito»[48].

algo nuevo cuando apareció la teoría de la imputación objetiva. Así, Kaufmann, Armin, 1985, 808. También, en esa línea, Torío López, 1986, 383, quien señaló: «(...) la *nueva* teoría de la imputación objetiva es menos una construcción *nueva* que la manifestación de un método menos nuevo, es decir, del método teleológico valorativo en el campo particular de los delitos de resultado» (cursiva en el original).

44 No puede negarse, en todo caso, que hay una relación filosófica entre los elementos normativos del tipo en general y la teoría de la imputación objetiva en particular. El «descubridor» de los elementos normativos del tipo, M. E. Mayer, defendía una perspectiva neokantiana, de la que también se nutrieron otros como Honig (que adaptó la teoría de la imputación objetiva para completar la teoría causal de la acción) y, en última instancia, Roxin (creador de la teoría de la imputación objetiva del resultado). Al respecto, por todos, Kaufmann, Armin, 1985, 808.

45 Al respecto, por todos, Cuello Contreras, 2002, 599, quien señala: «Para seleccionar, de entre los muchos resultados que una acción puede causar, aquellos que, realmente, están desaprobados por el Derecho, surge la doctrina de la *imputación objetiva*, que, en línea con lo que ya había iniciado la teoría de la adecuación, sólo imputa penalmente el resultado causado que, además, ha tenido su origen en un peligro previo, desaprobado por el Derecho, del que aquel resultado es concreta realización. La causalidad, así, sin dejar de tener validez conforme a la teoría de la equivalencia, y conservando su naturaleza empírica, experimenta una corrección normativa con el nuevo escalón de la imputación» (cursiva en el original).

46 Esta afirmación requiere una aclaración, sobre todo si se toma en cuenta la propia evolución de la teoría de la imputación objetiva: mientras Honig, 1930, 179, n. 2, señalaba que se produce la imputación del resultado a la persona, Roxin, 1989, 245, alude más bien a que se trata de la imputación al tipo penal. Considero, siguiendo a Schünemann, 1999, que lo más adecuado sería referirse a la imputación del resultado a la acción de una persona (pues la acción es el «elemento irrenunciable» entre la persona y el resultado).

47 Así, Torío López, 1986, 384 s., reconocía como escenarios que, pese a ser comprendidos como propios de la imputación objetiva, existen incluso desde antes de la formulación de esta, a los siguientes: en el ámbito de las falsedades, no sería típica una falsedad que no supusiera un perjuicio para nadie; asimismo, la ausencia de un injusto se verifica no solo cuando el hecho es inocuo, sino cuando se produce un daño insignificante o desdeñable (principio de insignificancia).

48 Caro Coria, 2015, 155, señala que, desde su perspectiva, «(...) carece de relevancia toda

Por otro lado, con respecto a la idea que sí me parece acertada, sí que es verdad, como señala Caro Coria, que es necesario acudir a consideraciones normativas para desentrañar el alcance de los elementos del tipo, incluido el objeto material del delito[49]. Concretamente, el delito de lavado de activos es un ámbito necesitado de interpretación, sobre todo cuando, como se ha manifestado en alguna oportunidad anterior con mayor amplitud, el mencionado delito se caracteriza por tener unos contornos típicos demasiado amplios e imprecisos (Alpaca Pérez, 2018, 341 ss.). En la medida que una interpretación literal de los tipos del delito de lavado de activos podría resultar arbitraria, se impone la necesidad de acudir a la interpretación teleológica y a la interpretación restrictiva para suprimir escenarios indeseables que se revelan como contrarios a los principios que inspiran el ejercicio del poder punitivo del Estado. Por ejemplo, planteamientos que proponen que la conducta típica consistente en «mantener en el poder» solo podría aplicarse a determinada clase de delitos previos[50]; que el autolavado no es aplicable cuando el autor del delito previo realiza ulteriormente las conductas de
«mantener en el poder» o «utilizar»[51]; que conductas aparentemente subsumibles

argumentación naturalística en el sentido de que el autor *no gana nada* o *no recibe nada*, argumentos que no alcanzan a ver que la imputación del origen ilícito no es una tarea descriptiva sino valorativa o normativa» (cursiva en el original). Si con este planteamiento Caro Coria quiere decir que el «origen ilícito» es un elemento normativo, estaría absolutamente de acuerdo con él. Sin embargo, si pretende trasladar el juicio de imputación objetiva al ámbito de la calificación de un bien como originado o no en un delito, me alejaría de su propuesta. Hablar aquí de «imputación objetiva», a mi juicio, no es acertado.

49 En general, sobre la interpretación en el Derecho penal, por todos, Corcoy Bidasolo, 2010, 143 ss.

50 Haciendo referencia al caso español, critica que las conductas típicas de posesión y utilización de bienes se apliquen a toda clase de delitos previos (de los que se generen ganancias) y no solo a los delitos de narcotráfico o a los propios de la delincuencia organizada, Serrano González de Murillo, 2013, 72.

51 En Perú, el DL 1106 ha ampliado expresamente el círculo de posibles responsables por el delito de lavado de activos, de tal manera que incluye no solo los autores del delito precedente, sino también a los partícipes. Con ello, la legislación vigente admite el autolavado de activos. La jurisprudencia peruana ha señalado que incluso la regulación legal anterior a la actualmente vigente admitía ya ese escenario concreto. Al respecto, por todos, la ejecutoria suprema recaída en el RN 2791-2017-Nacional, de 17 de octubre de 2018, en el que se admite la figura del autolavado incluso en los hechos producidos antes de la entrada en vigor del DL 1106. En mi opinión, debería discutirse si es posible admitir el autoblanqueo, principalmente, en el art. 2. del DL 1106. Esto es así pues, si el delito de lavado de activos necesita que el agente tenga conocimiento del origen ilícito, esto resultaría redundante en el supuesto en el que el lavador y el autor del delito fuente sean la misma persona (es imposible que quien ha cometido un delito previo no conozca el origen delictivo de los bienes, pues es él mismo quien los ha generado). Por ello, la exigencia del conocimiento del origen ilícito solo tendría sentido cuando se lavan bienes ajenos. Mediante esta interpretación se produciría una limitación de la tipicidad (quedarían excluidas del autolavado, por ejemplo, las conductas típicas referidas a «mantener en el poder» o «utilizar» el bien). Al respecto, por todos, en la doctrina española, Serrano González de Murillo, 2013, 74. También, siguiendo la línea señalada,

en la modalidad típica de «utilización» pueden ser excluidas mediante la aplicación del principio de insignificancia[52] o que los llamados «delitos fuente» solo podrían ser «delitos graves» (más allá de si «generan ganancias»)[53], son tributarios de una interpretación restrictiva o teleológica de los preceptos pertinentes del DL 1106. Este proceder interpretativo (absolutamente necesario), a mi modo de ver, es una cosa absolutamente distinta de la teoría de la imputación objetiva[54].

Blanco Cordero, 2011a, 44, propone la desaparición de la conducta típica de «poseer» el bien de origen delictivo o, en todo caso, de excluir del ámbito del autolavado la realización de esa conducta típica, para así evitar un *bis in idem*. Por otro lado, Abel Souto, 2012, 35, propone una interpretación del delito de blanqueo de capitales en el sentido de que solo sea posible castigar al autor o partícipe en el hecho precedente por el delito de blanqueo de capitales cuando no sea posible castigarlos por el correspondiente delito previo. En España, antes de la reforma del CP por medio de la LO 5/2010, de 22 de junio (que admitió expresamente el autoblanqueo con carácter general), la jurisprudencia ya admitía la posibilidad de autoblanqueo (aunque había una línea jurisprudencial que lo negaba). Luego, con el Acuerdo No Jurisdiccional de 18 de julio de 2006, se admitió de manera indirecta el autoblanqueo al aceptar la posibilidad de un concurso real entre el delito anterior y el blanqueo de capitales. Se debe señalar, siguiendo a Abel Souto, 2012, 34, que la inclusión expresa del autoblanqueo y de las conductas típicas de posesión y utilización en la regulación española ha conducido a «un resultado insatisfactorio».

52 Al respecto, con mayores referencias, por todos, Abel Souto, 2012, 35.

53 En la doctrina peruana, García Cavero, 2015, 102, sostiene que la regulación vigente no exige nada sobre la entidad del delito, por lo que «cualquier figura delictiva que genere ganancias podrá ser considerada un delito previo». De otra opinión, Caro Coria, 2012, 204 s., quien pese a reconocer la necesidad de que el delito previo sea un delito grave, no ofrece criterios para determinar esa gravedad. La cuestión referida a la gravedad fue uno de los asuntos que se abordaron en la célebre SPC 1-2017. Precisamente, el asunto relativo a la gravedad de la actividad delictiva previa, sobre el que la Casación 92-2017-Arequipa se había pronunciado (a favor de exigir que el delito previo sea un delito grave), fue resuelto en la SPC 1-2017, en el sentido de que no se podría exigir algo (la gravedad de la actividad delictiva previa) que la ley no recoge. Sobre este asunto, por todos, Oré Sosa, 2018, 132 ss.

54 Cuando García Cavero, 2015, 112, señala que se debe recurrir a la noción del «fin de protección de la norma», hace referencia a un elemento correctivo en la definición canónica de la teoría de la imputación objetiva. Que haga referencia a él, sin embargo, no quiere decir, como propone Caro Coria, que se está refiriendo a la denominada «teoría de la imputación objetiva» (en los términos formulados por Roxin), sino que, hasta donde alcanzo a entender, García Cavero no hace más que proponer (bajo la denominación

«fin de protección de la norma») más consideraciones interpretativas para entender de la mejor manera el sentido de los tipos del delito de lavado de activos, es decir, alude a un criterio interpretativo para establecer el sentido y el significado de los elementos de los tipos del delito. Así, señala García Cavero, 2015, 112 s.: «A nuestro entender, la solución a la cuestión del alcance del origen delictivo debe partir de la premisa de que toda duda interpretativa sobre un elemento típico debe responderse desde el fin de protección de la norma que contiene el elemento en cuestión. Si en ciertos casos problemáticos no se tiene claridad sobre el alcance semántico de un término legal, debe acudirse a la razón de ser del dispositivo como llave maestra para encontrar la

solución. En ese sentido, resultan plenamente atendibles las propuestas doctrinales que apuntan

La segunda posición que quiero comentar es la de Mendoza Llamacponcca. Este autor defiende la posibilidad de entender al delito de defraudación tributaria como delito fuente del delito de lavado de activos (Mendoza Llamacponcca, 2017, 346 ss.). Así, Mendoza Llamacponcca ofrece una argumentación nuclear para fundamentar, desde su punto de vista, la viabilidad de la consideración del delito de defraudación tributaria como delito previo del delito de lavado de activos: la distinción entre delitos que producen enriquecimiento con la entrada de los bienes al patrimonio (delitos previos caracterizados por producir rendimientos económicos capaces de ingresar en la esfera de dominio patrimonial del propio autor o de terceros) y delitos que suponen un incumplimiento del «deber de disposición patrimonial», que son aquellos delitos que, según sostiene el autor señalado, son «delitos económicamente rentables que se efectúan sobre activos lícitos ya previamente incluidos (con antelación a la comisión delictiva) en la propia esfera lícita de dominio patrimonial» (Mendoza Llamacponcca, 2017, 378). Mendoza Llamacponcca agrega, en ese sentido que «La represión en estos últimos casos se fundamenta en el incumplimiento –mediante diferenciadas modalidades de conducta típica– del deber de disposición patrimonial al que el autor se encuentra jurídico penalmente obligado» (Mendoza Llamacponcca, 2017, 378).

En esta última categoría, Mendoza Llamacponcca incluye, como ejemplos, a los delitos de apropiación ilícita (art. 190 del CP), peculado (art. 387 del CP), malversación de fondos (art. 389 del CP), rehusamiento a la entrega de bienes (art. 391 del CP) y administración fraudulenta del patrimonio de la persona jurídica (art. 198, inc. 8 del CP). Al respecto, agrega el mencionado autor: «En todos estos casos, los bienes, activos o ganancias tienen un origen lícito y, antes de la comisión delictiva, se encontraban legalmente incorporados (bajo diferentes títulos o poderes de dominio) al interior de la esfera de dominio patrimonial del agente» (Mendoza Llamacponcca, 2017, 379), para luego concluir señalando que
«en la medida que pueda identificarse razonablemente al objeto material (dinero, bienes, efectos o ganancias) –a fin de resolver la controversia probatoria de dicha identificación como de su razonabilidad– es, según nuestro criterio, indiscutible que en todos estos supuestos delictivos nos encontramos frente a delitos previos que pueden dar base al delito de lavado de activos» (Mendoza Llamacponcca, 2017,

a determinar el alcance del origen ilícito en el delito de lavado de activos a través de su fin de protección». En esa línea, cuando García Cavero señala seguidamente que ha de tomarse en cuenta, como fin de protección del delito de lavado de activos, el propósito de impedir la consolidación de la criminalidad organizada, no hace más que plantear un criterio interpretativo de carácter teleológico (aunque en última instancia el citado autor considera que ese no puede ser el fin de protección en la regulación nacional, en la que «la tipificación del delito de lavado de activos no se limita a los delitos cometidos por organizaciones criminales»). Por lo demás, García Cavero debe tener muy claro que el criterio del ámbito de protección de la norma se refiere solo a los casos en los que los resultados que se imputan a la conducta del agente son aquellos que se encuentran en el ámbito de la norma, esto es, aquellos que esta quería evitar (lo que, como señala acertadamente Schünemann, 1999, 221, supone llevar a cabo una

«interpretación teleológica» de la norma, «cuyo resultado no puede estar incluido ya en el concepto de imputación»).

379)[55].

La categoría de delitos que suponen «un incumplimiento del deber de disposición patrimonial» es desarrollada con mayor amplitud por Mendoza Llamacponcca, de cara a la inclusión del delito de defraudación tributaria en ella: «En esta segunda tipología de delitos fuente el cambio de estatus jurídico penal del objeto material (esto es, la transformación de un bien "de origen legal" a otro (...) "maculado" por el delito) tiene por fundamento el incumplimiento de los deberes de disposición patrimonial al que se está jurídico penalmente obligado, en condición de *depositario, comisionista, administrador o custodio* del patrimonio (privado o público). Las conductas típicas que expresan el incumplimiento de los deberes jurídico penales referidos, son los actos de "apropiación" (art. 190), de "apropiarse o utilizar" (art. 387), "dar una aplicación definitiva diferente" (art. 389), "rehusarse a entregar" (art. 391), "usar en provecho propio" (art. 198, inc. 8), y el de "alzarse" (art. 257, inc. 1 del CP español)» (Mendoza Llamacponcca, 2017, 337). Inmediatamente, el referido autor señala: «el que los bienes se encuentren ya en posesión del autor (u otro título de dominio o administración) antes de la comisión del delito precedente, y que tengan origen lícito, no impide que puedan dar lugar al lavado de activos. En estos supuestos la contaminación delictuosa de los bienes se producirá por efecto de la comisión del delito precedente. El estatus de "licitud" de los bienes o del título de dominio sobre los mismos se perderá (produciéndose la contaminación delictiva), cuando estos se convierten en "efectos" de alguno de los citados delitos (de apropiación ilícita, peculado, malversación de fondos, rehusamiento a la entrega de bienes, administración fraudulenta o alzamiento de bienes). Nada impide que los activos, en la medida que sean debidamente identificados y su cuantía pueda ser razonablemente determinada, constituyan bienes idóneos o susceptibles de dar base al delito de lavado. Los actos de conversión, transferencia, ocultamiento, tenencia o transporte de dichos bienes, para evitar la identificación de su origen delictivo, cumplirán la tipicidad objetiva de este delito» (Mendoza Llamacponcca, 2017, 381).

Específicamente sobre el delito de defraudación tributaria, Mendoza Llamacponcca señala que aquel «se singulariza por la realización de actos fraudulentos que se efectúan sobre activos de origen legal (en efecto, como reconoce la opinión que contradecimos, con fuente en actividades económicas, mercantiles u otras), que se encuentran ya en la propia esfera de dominio patrimonial del defraudador fiscal, antes de la realización delictiva de este tipo penal tributario. En el delito

55 Seguidamente el citado autor señala que «El carácter legal de los bienes, sobre los cuales se efectúan, después, los actos típicos (del delito previo), constituye un elemento común reconocido en la estructura legal de todos los tipos penales citados. El hecho que los activos o bienes sean entregados en "depósito, comisión, administración u otro título semejante" (art. 190), sean confiados al funcionario o servidor público en "percepción, administración o custodia" (art. 387), en "administración" (art. 389) o "depositados o puestos bajo su custodia o administración" (art. 391), entraña un reconocimiento implícito, pero evidente, de que se da el traslado legal de un título de dominio lícito sobre los bienes. Por ello, la legalidad de los bienes se pone de manifiesto mediante la transferencia lícita, al autor, del ejercicio de alguno de los poderes reales o títulos de dominio referidos».

de defraudación tributaria se reprimen las maniobras fraudulentas (del obligado tributario o por terceros, bajo su dominio) efectuadas en incumplimiento del deber de realizar un desprendimiento patrimonial concreto: la no entrega fraudulenta (total o parcial) de la cuota tributaria defraudada que le corresponde al órgano recaudador del tributo» (Mendoza Llamacponcca, 2017, 381). Finalmente, el citado autor sostiene que el delito de defraudación tributaria puede ser considerado como un delito previo al delito de lavado de activos, por lo que lo equipara a los antes mencionados delitos de apropiación ilícita, peculado, malversación de fondos, rehusamiento a la entrega de bienes, administración fraudulenta y alzamiento de bienes. Con esto, parece proponer algo así como una «igualdad estructural» entre todos los delitos mencionados. Al respecto, señala (sobre el delito de defraudación tributaria): «Su estructura legal permite constatar que se trata de un delito, como los otros referidos, en el que sus intervinientes efectúan comportamientos (maniobras fraudulentas) dirigidos a evitar ilegalmente el desprendimiento patrimonial de aquellos bienes que ya se encuentran, con antelación al delito fiscal, dentro de su esfera de dominio patrimonial (la cuota tributaria) en perjuicio de su legítimo propietario (la administración tributaria). Por lo tanto, según sostenemos no existe inconveniente dogmático para considerar que la defraudación tributaria, al igual que los otros tipos delictivos citados (que presentan la misma estructura típica), constituye un delito con aptitud para configurarse en actividad criminal previa al delito de lavado de activos» (Mendoza Llamacponcca, 2017, 382).

Creo que es posible comentar dos asuntos del planteamiento ofrecido por Mendoza Llamacponcca. Primero, quisiera referirme a la supuesta «igualdad estructural» entre los delitos patrimoniales o contra la administración pública con el delito de defraudación tributaria. Al respecto, considero inapropiada la equiparación propuesta por el referido autor entre los delitos patrimoniales (en este caso, la apropiación ilícita) o los delitos contra la administración pública que supongan la obtención ilícita de ganancias (como el peculado) con el delito de defraudación tributaria, bajo la idea de que todas estas figuras delictivas tienen una misma estructura: el incumplimiento de un *deber de disposición patrimonial al que el autor se encuentra jurídico-penalmente obligado* (incumplimiento que permitiría el cambio de estatus del bien: de uno legal a uno maculado)[56]. Aunque el análisis de la existencia de un deber como ese para el delito de defraudación tributaria será realizado en el segundo punto, aquí vale la pena adelantar unas consideraciones tomando en cuenta las consecuencias de la afirmación de tal deber. Mendoza Llamacponcca no observa inconveniente alguno en el hecho de que los bienes que ya se encuentran en la «esfera lícita de dominio patrimonial» del autor antes de la comisión del delito precedente puedan ser objetos materiales del delito de lavado de activos (Mendoza Llamacponcca, 2017, 380-381). Esto sucedería tanto en los delitos de apropiación ilícita o peculado (reconocidos expresamente por el art. 10 del DL 1106 como delitos fuente) como –según sostiene el autor– en el

56 Mendoza Llamacponcca, 2017, 380, donde señala que en estos dos delitos «los bienes, antes de su contaminación delictiva, se caracterizan según lo previsto en los citados tipos penales, por dos elementos comunes. En primer lugar, la licitud del título que origina los activos. Y, en segundo, que los bienes se encuentran, con antelación a la realización del delito previo, **dentro de la esfera lícita de dominio patrimonial de sus autores**»

(resaltado mío).

delito de defraudación tributaria. Y es que Mendoza Llamacponcca destaca esto con claridad pues, si uno de los argumentos de los defensores del denominado «modelo del concurso de leyes» es que con la comisión del delito de defraudación tributaria «el autor no obtiene nada que no tuviera ya antes», lo mismo sería posible sostener en los delitos de apropiación ilícita y peculado (pues, según Mendoza Llamacponcca, en estos delitos el sujeto ya tiene los bienes en su «esfera lícita de dominio patrimonial»), los que, como antes se dijo, indudablemente constituyen delitos fuente del delito de lavado de activos. Sin embargo, emergen algunas inquietudes: ¿un bien cuya gestión recae sobre un funcionario o a cuya administración se dedica un sujeto privado designado o contratado para ello puede considerarse como integrante de su «esfera lícita de dominio patrimonial»? ¿Acaso sobre un bien al que tiene acceso un funcionario por su condición de tal es posible decir que está en su «esfera lícita de dominio patrimonial»? ¿Acaso sobre un bien que se encuentra bajo la administración, custodia o resguardo de un depositario se puede decir que se encuentra dentro de su «esfera lícita de dominio patrimonial»? Intuitivamente, no parecería difícil decidir una respuesta. Sin embargo, antes de expresarla, aparece, en el marco de las inquietudes mencionadas, un asunto previo que considero difícilmente rebatible: la relación jurídica existente entre un funcionario y el bien que regenta por razón de su cargo o entre un administrador y el bien sobre el que tiene la obligación de devolver es absolutamente distinta a la existente entre el obligado tributario y la cuota tributaria que, una vez liquidada (por el obligado tributario o por la propia administración), debe ser pagada. Y esto es así pues, para decirlo de manera simple y directa –sin ánimo de exhaustividad o profundización–, la cuota tributaria es la deducción de una parte de un todo, siendo este todo, patrimonio del obligado tributario. Pienso que es evidente que no se puede decir lo mismo sobre el bien que regenta un funcionario ni sobre el que resguarda un administrador, ya que, en estos casos, los bienes que el agente se apropia fueron en todo momento de «otro» (por esta razón la comisión de un delito de peculado o de apropiación ilícita suponen tanto una afectación del patrimonio del Estado[57] como del patrimonio individual[58], respectivamente).

Pienso que es necesario determinar qué significa esa «esfera lícita de dominio patrimonial» –utilizando el término que emplea el propio Mendoza Llamacponcca que, por cierto, no parece ser un término común en el Derecho penal ni en el Derecho civil– para entender los alcances de la postura del autor al que aquí se hace referencia. Pues bien, hasta donde alcanzo a entender, esa «esfera lícita de dominio patrimonial» podría ser entendida de dos maneras. La primera forma de entenderla consistiría en señalar que con ella se alude al hecho de que un individuo puede decidir libremente (como propietario) sobre un bien[59]. Si se

57 Al respecto, Abanto Vásquez, 2003, 333, quien señala que en el delito de peculado es el «*patrimonio de la Administración Pública*, pero un patrimonio con características especiales que lo hacen diferente de aquél del particular, un *patrimonio público entendido de manera funcionarial*» (cursiva del autor).

58 Por todos, Muñoz Conde, 2015, 384 ss.

59 Esto en la medida que, en Derecho civil, la referencia a una «esfera patrimonial» o a una «esfera jurídica» (referencia que se aproxima a la utilizada por Mendoza Llamacponcca) alude al patrimonio (y a asuntos conexos: funciones y tipos de patrimonio, la diferencia entre bienes y cosas, las clases de bienes, los frutos, gastos,

deterioros y mejoras sobre

admite esta comprensión del término «esfera lícita de dominio patrimonial», ni en el caso del funcionario que tiene acceso a un bien (dinero destinado a la financiación de una obra pública, por ejemplo), ni en el caso del administrador en la misma condición (que administra, con la obligación de devolver, un bien mueble, por ejemplo) se puede decir que los respectivos bienes se encuentran en su «esfera lícita de dominio patrimonial», pues el hecho de que por algún motivo estén bajo su dominio, no supone afirmar que puedan disponer libremente (como propietarios) de tales bienes. Precisamente por esto (porque el dinero –en el caso del funcionario– y el bien mueble –en el caso del administrador– no eran bienes sobre los que los agentes podían disponer libremente al momento de la comisión del delito fuente) y porque su actuación representa el incumplimiento de ciertos deberes (en el caso del funcionario el de una correcta administración de los bienes, en el caso del administrador, el de la devolución del bien), es que tales bienes *sí pueden considerarse como originados en un delito*, pues expresan la generación de una ganancia ilícita sobre la que posteriormente pueden proyectarse las conductas típicas del delito de lavado de activos.

Ahora bien, aunque esa «esfera lícita de dominio patrimonial» a la que alude Mendoza Llamacponcca solo hiciera referencia a la mera custodia de un bien a la que está obligado un individuo (un administrador o un funcionario, según los ejemplos planteados)[60], tampoco habría posibilidad de equiparar los delitos de apropiación ilícita o peculado con el de defraudación tributaria. Esto es así pues en este último delito la cuota tributaria que debe pagar el obligado tributario se deduce de su propio patrimonio (la relación entre un sujeto y su patrimonio es mucho más compleja y cualitativamente más significativa que la que existe entre un sujeto y un bien que solamente tiene en custodia), por lo que el resultado de la realización exitosa de maniobras fraudulentas para no pagar esa cuota tributaria no haría sino reflejar que el defraudador sigue teniendo objetivamente el mismo patrimonio que tenía antes del incumplimiento de su obligación tributaria de pago[61] (lo que no es posible sugerir de los delitos de apropiación ilícita o peculado, en los que sin duda alguna sí es verificable la generación de una riqueza ilícita).

los bienes). Independientemente de que aquí no entre en detalles sobre las teorías existentes sobre el patrimonio en Derecho civil, sobre las funciones del patrimonio y sobre la perspectiva jurídico-penal del concepto de patrimonio, creo que lo dicho es bastante claro para explicar esta primera comprensión. Al respecto, Gómez Calle, 1995, 4806 ss.

60 Hasta donde entiendo, cuando Mendoza Llamacponcca alude a una «esfera (lícita) de dominio patrimonial» en los delitos de apropiación indebida o peculado, se está refiriendo a la custodia que realiza un individuo (el obligado a devolver y el funcionario, respectivamente) sobre un bien que constituye un elemento del patrimonio de otra persona (la persona natural o jurídica que ha entregado el bien y el Estado, respectivamente).

61 Con claridad, señala Choclán Montalvo, 2016, 297, sobre la ganancia que constituye objeto de la acción del delito de lavado de activos: «la ganancia no equivale a evitar, por medio del comportamiento punible, una pérdida patrimonial debida, conservando el *statu quo* patrimonial, sino que requiere dinámicamente una transformación del patrimonio incrementando su activo. En suma, el delito ha de ser la fuente o el origen del ingreso, no la causa de la evitación del gasto».

Con todo, además de este argumento, considero que hay otra razón por la cual esta segunda comprensión de la «esfera lícita de dominio patrimonial» tampoco es correcta para plantear una equiparación entre los delitos de apropiación ilícita (o de peculado) y de defraudación tributaria. Hasta donde alcanzo a ver, Mendoza Llamacponcca concentra su atención en algo que tal vez no tendría tanta importancia: la custodia del bien (o, dicho de otra manera, la relación meramente fáctica entre el individuo y el bien) se presenta como elemento que constituye el núcleo de la «igualdad estructural» que propone. Y digo que no tiene tanta importancia pues es absolutamente imaginable que un individuo, en el estadio temporal que va desde la realización del hecho imponible (momento en que nace la obligación tributaria) hasta la declaración correspondiente (para la liquidación de la cuota tributaria que debe ser pagada por el deudor tributario), se haya desprendido de todo o de gran parte de su patrimonio, de modo que, al momento de sufragar su obligación tributaria de pago no cuente con el respaldo económico suficiente para hacerlo, esto es, no tenga nada bajo su custodia (cuestión que es impensable tanto en la apropiación ilícita como en el peculado, donde la relación fáctica entre el individuo y el bien es un indicio mínimo a tener en cuenta para la concreción del tipo respectivo[62]).

Si un funcionario puede disponer de una determinada cantidad de dinero para la compra de útiles de escritorio para el despacho que dirige, y en lugar de ello destina tal dinero para comprarse un automóvil, sí que «obtiene» algo que antes no tenía. Si el administrador, en lugar de devolver un bien que tenía bajo su custodia, lo vende, comprando un bien inmueble con el dinero obtenido, sí que «obtiene» algo que antes no tenía. Si una persona vende un bien inmueble por una determinada cantidad de dinero, debiendo al cabo de un tiempo declarar esa venta ante la administración tributaria para pagar el correspondiente impuesto, pero sin embargo, omite hacerlo de manera fraudulenta, mantiene lo que antes tenía (su patrimonio individual, en el que ya se había integrado la cantidad total recibida por la venta del bien inmueble)[63], esto es, no genera nada que no estuviera objetivamente ya en su patrimonio o, dicho de manera más clara: con la falta de pago fraudulenta «no obtiene nada que antes ya no tuviera». Y esto es así porque el monto recibido por la venta del bien inmueble (actividad absolutamente conforme a ley) era parte del patrimonio del sujeto[64]. La situación es tan elocuente

62 Por ejemplo, en el delito de peculado, la verificación de una relación fáctica entre el individuo y el bien es lo que permite hablar de un poder de disposición del funcionario sobre el bien. Al respecto, Abanto Vásquez, 2003, 341-342: «La conducta del funcionario peculador no puede entenderse sino como la de una apropiación *sui generis*, puesto que él no sustrae los bienes, ellos ya estaban en su poder de disposición en función de su cargo: el sujeto simplemente no administra los bienes destinándolos a la función pública para la que estaban destinados, sino dispone de ellos como su formaran parte de su propio patrimonio».

63 Inclusive, como antes se dijo, podría no tenerlo, al gastar el obligado tributario el dinero inmediatamente después de haberlo obtenido lícitamente, por lo que, al momento de declarar y liquidar su obligación tributaria, que es cuando debe sufragar el tributo, no tenga el dinero para hacerlo.

64 Lo cual significa, en términos civiles, que en la medida que el patrimonio es el conjunto de derechos y bienes (con mayor precisión: bienes patrimoniales), la adquisición de un

e inequívoca que parece no merecer mayores explicaciones. En definitiva, si queda demostrado que el delito de peculado y el de apropiación ilícita se diferencian del delito de defraudación tributaria en que en este último sí se puede hablar (desde antes de la comisión del propio delito) de un bien integrado en el patrimonio del individuo, y en los primeros no (pues antes de la comisión de estos el bien del que se apropia el sujeto activo es de «otro»), entonces el primer elemento de la sostenida «igualdad estructural» defendida por Mendoza Llamacponcca debe ser descartado[65].

Con respecto al segundo punto, relacionado a si el delito de defraudación tributaria supone el incumplimiento de un deber jurídico-penal de disposición patrimonial, es posible señalar que, de lo expuesto por Mendoza Llamacponcca se colige que, en su opinión, en el delito de defraudación tributaria se produce un incumplimiento de un deber jurídico-penal de realizar una disposición o desprendimiento patrimonial[66]. De esta manera, el delito de defraudación tributaria, al igual que otras figuras delictivas como la apropiación ilícita o el peculado (sobre los que, como se ha dicho, no hay duda en su condición de delitos fuente del delito de lavado de activos), se caracterizaría por el incumplimiento del referido deber jurídico-penal de realizar una disposición patrimonial. Esta característica es la que lleva a Mendoza Llamacponcca a plantear una categoría (junto a la de los delitos que se caracterizan por producir rendimientos económicos «capaces de ingresar a la esfera de dominio patrimonial del propio autor o de terceros») en la que quedan abarcadas una serie de figuras delictivas que poseen una misma estructura (recuérdese aquí la «igualdad estructural» antes señalada) y que por ello podrían ser entendidas como delitos previos al delito de lavado de activos. Pues bien, al respecto debo decir que, desde mi punto de vista, es bastante dudoso afirmar la posibilidad de contener, dentro de una misma categoría, definida por el incumplimiento de un supuesto «deber jurídico-penal de realizar una disposición patrimonial», a figuras delictivas tan dispares como la apropiación ilícita, el peculado y la defraudación tributaria. En ese sentido, pienso que tal categoría (la del «deber jurídico-penal de realizar una disposición patrimonial») resulta imprecisa tanto por exceso como por defecto. Por exceso, pues expresa más de lo que es: no hay una «obligación jurídico-penal» subyacente a tipos penales tan dispares como los de apropiación ilícita, peculado o defraudación tributaria. Por defecto, pues expresa menos de lo que es: concentrar la atención en la infracción de un deber (supuestamente jurídico-penal –que no lo es–) supone atender a un

bien (sobre el que se tiene un derecho real –en este caso, de propiedad–) supone el «incremento» del patrimonio individual. Al respecto, Gómez Calle, 1995, 4807. El mismo hecho significa, en términos tributarios, una manifestación de riqueza que, conforme al principio de capacidad contributiva, debe ser gravado. Por todos, Alarcón García, 2005, 74 ss.

65 Comenta críticamente también el planteamiento de Mendoza Llamacponcca en un sentido parecido, Oré Sosa, 2018, 137.

66 Como antes se señaló, Mendoza Llamacponcca, 2017, 380, considera que el fundamento del «cambio de estatus jurídico penal del objeto material» en la segunda tipología del delito por él propuesta radica en el «incumplimiento de los deberes de disposición patrimonial **al que se está jurídico penalmente obligado**» (resaltado mío).

elemento que, si bien puede tener alguna trascendencia[67], es insuficiente para entender completamente los alcances del injusto de cada una de las mencionadas figuras delictivas. Desarrollo ahora cada una de estas ideas.

Primero, no hay una obligación «jurídico-penal» de disposición patrimonial que recaiga sobre el autor en la apropiación ilícita ni en el peculado: no solo porque, como ya se ha visto, los sujetos activos de estos delitos no disponen nada que sea «suyo», esto es, que se encuentre en su patrimonio (en su «esfera lícita de dominio patrimonial», entendiendo esta desde la perspectiva de la institución de la propiedad y sus manifestaciones), sino porque –y este es el motivo principal– la obligación que posee el sujeto activo en la apropiación ilícita es en virtud de un título jurídico que le obliga a devolver (lo que no tiene nada que ver con afirmar que se trate de un supuesto «deber jurídico-penal»)[68], así como, en el peculado, el sujeto activo tiene un deber específico para con los bienes que le han sido encomendados (deber que tampoco tiene una naturaleza jurídico-penal)[69]. Lo mismo sucede en el caso del delito de defraudación tributaria: la obligación de declarar o de pagar los tributos constituyen obligaciones jurídico-tributarias, y en absoluto obligaciones de carácter jurídico-penal (Alpaca Pérez, 2015, 214-232; 575 ss.). Se tratan de obligaciones extrapenales cuya mera infracción no puede garantizar la relevancia jurídico-penal del hecho (¿acaso en el Derecho penal tributario nacional es punible el solo incumplimiento del deber de declarar ante la administración tributaria o de pagar el tributo correspondiente?)

Segundo, tratar de argumentar la existencia de un deber jurídico-penal existente en delitos tan disímiles como la apropiación ilícita, el peculado o la defraudación tributaria, no solo supone concentrar la atención en un elemento que no lo merece (la infracción de deberes extrapenales, como puede intuirse, no es lo que confiere contenido material a un delito[70]), sino que también implica oscurecer las características propias de cada uno de esos delitos, sus respectivas exigencias típicas y –principalmente, para lo que aquí interesa– la forma cómo cada uno de ellos permitiría afirmar que un bien se *deriva* de su propia comisión. Sobre esto último, por lo hasta ahora dicho, solo sobre delitos como la apropiación ilícita o

67 En una contribución anterior señalé que para determinar la autoría por el delito de defraudación tributaria era necesaria la verificación tanto de la infracción de un deber como de la realización de una conducta fraudulenta (que evoca la dinámica propia de los delitos de dominio). Por esto, la infracción de un deber extrapenal para afirmar la autoría de un delito de defraudación tributaria, si bien es necesaria, no es suficiente (pues el tipo exige la realización del elemento defraudatorio). Al respecto, Alpaca Pérez, 2015, 604 ss., donde señalé que el delito de defraudación tributaria es un delito especial de infracción de deber con elementos de dominio.

68 Al respecto, por todos, Quintero Olivares, 2011, 691 ss.

69 Con una exposición más amplia y más referencias, Abanto Vásquez, 2003, 330 ss.

70 A menos, claro está, que se defienda la idea de que existe con carácter general un deber subyacente en todos los delitos (dicho de otra manera: que todos los delitos son delitos de infracción de deber), lo que, hasta donde entiendo, supone ir en contra del principio de legalidad y de las exigencias materiales que supone la exigencia de dominio o determinación del hecho implícita en los tipos. Al respecto, Luzón Peña, 2016, 157.

el peculado se puede decir que se *generan* bienes[71]. Pero esto no se puede admitir en el delito de defraudación tributaria, en donde no puede haber ningún bien *derivado* que sea objeto material idóneo del delito de lavado de activos.

Por lo expuesto, se puede decir que el que un bien se encuentre o no en poder de un individuo (antes de la comisión del delito fuente) no parece ser determinante para afirmar que tal bien es objeto material idóneo para el lavado de activos (en la apropiación ilícita es claro que el bien se encontraba en poder del sujeto activo del delito antes de que este se apropie de él, por ejemplo, y en ningún momento se ha dudado aquí de su condición de delito fuente). Asimismo, el asunto decisivo tampoco tendría que ver con que una conducta represente la infracción de un deber (extrapenal) para que, a partir de ello, se considere que un concreto bien cambia de estatus (de lícito a maculado), siendo este cambio lo que permite que tal bien sea idóneo para ser considerado como un objeto de la acción del delito de lavado de activos. El problema, a mi modo de ver, se resuelve si se concentra la atención *solo* en la propia estructura del delito de defraudación tributaria (sin plantear «igualdades estructurales» con otros delitos). Si se analizan los delitos de apropiación ilícita y de peculado se logrará apreciar lo siguiente: la realización de las respectivas conductas típicas permite sin dudas un incremento patrimonial del sujeto activo (mediante la apropiación del bien que debía custodiar o que como funcionario debía resguardar o invertir de una determinada manera). Que hay en ambos casos una riqueza que el autor *adquiere* a partir de la comisión de alguno de esos delitos, es algo que por su claridad no merece mayor explicación. Y esto es precisamente lo que no sucede en el delito de defraudación tributaria.

¿Puede realmente entenderse a la cuota defraudada (monto que se deja de pagar o ahorro injusto) como un bien *derivado* del delito? Si esta derivación se entiende en clave estrictamente patrimonial –que es la admitida expresamente en el art. 10 del DL 1106, que alude a una «ganancia ilegal»–, es claro que en la defraudación tributaria no será posible afirmarla: el ahorro injusto o la cuota defraudada, esto es, lo que el evasor deja de pagar (en todo o en parte) es precisamente un «ahorro» porque *ya existía* en el patrimonio de aquel. Por esto, no pagar un tributo de manera fraudulenta no supone de ninguna manera un incremento patrimonial para el defraudador. Si el art. 10 del DL 1106 establece un catálogo de delitos fuente, caracterizados porque su comisión permite la generación de una ganancia ilegal, y si el delito de defraudación tributaria, por su propia estructura, no puede causar, originar o derivar un incremento patrimonial (una riqueza que el autor *adquiere* a partir de la comisión de un delito), entonces afirmar que este último delito constituye un delito fuente del delito de lavado de activos supondría una infracción a la prohibición de analogía y, por lo tanto, al principio de legalidad (art. III del TP del CP)[72].

71 Curiosamente, el delito de peculado es reconocido como un delito especial impropio porque existe el delito de apropiación ilícita (tipo común correlativo). Esa relación es bastante expresiva de la estructura de cada una de estas categorías delictivas y de los elementos que tienen en común.

72 En esa línea, en la doctrina española, por todos, Quintero Olivares, 2018, 32.

4. EL «MODELO» CORRECTO: EL MODELO DEL ÚNICO DELITO.

Conforme a lo expuesto, entonces, el único modelo admisible es el aquí denominado
«modelo del único delito». Recurrir a este supone aclarar nuevamente el escenario hipotético antes reseñado: uno en el que un sujeto, a partir de una actividad lícita, adquiere una renta y, pese a realizar el correspondiente supuesto de hecho de un tributo que da origen al nacimiento de una obligación tributaria, omite pagar ese tributo de manera fraudulenta. Si esa cuota defraudada es introducida al tráfico jurídico-económico, a través de una inversión o de ingresos en diversas cuentas bancarias, estas conductas no podrán ser entendidas como típicas del delito de lavado de activos, pues, como se ha dicho, no hay objeto material idóneo para afirmar la concurrencia de este delito. La cuota defraudada *no es producto* del delito, así como tampoco puede entenderse al ahorro injusto como una «ganancia», pues el acervo patrimonial del sujeto obligado, antes o después de la defraudación, objetivamente ha sido uno y el mismo. Por lo tanto, si el art. 10 del DL 1106 exige que el bien sobre el que se proyecta la conducta típica de lavado de activos tenga su *origen* en un delito, y la cuota defraudada no puede ser considerada como *originada* por la defraudación tributaria (de este delito no se genera nada), entonces considerar que la defraudación tributaria puede ser delito previo del delito de lavado de activos supone, como antes se ha dicho, una infracción a la prohibición de analogía y, por lo tanto, al principio de legalidad.

Conforme al modelo del único delito y a la luz del Derecho penal tributario peruano, para resolver la problemática que genera el escenario hipotético no improbable descrito al inicio sería suficiente la aplicación del delito de defraudación tributaria (art. 1 de la LPT) o de la forma agravada de defraudación tributaria por utilización de una o más personas naturales o jurídicas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero deudor tributario (art. 5-D de la LPT)[73]. Vale la pena señalar, en todo caso, que el modelo del único delito, si bien no permite considerar a la defraudación tributaria como delito previo del delito de lavado de activos, no afecta la posibilidad de que otras figuras delictivas del Derecho penal tributario peruano puedan ostentar tal condición. En efecto, considero que es posible proponer una «admisibilidad limitada» de los delitos tributarios como delitos previos del delito de lavado de activos. Esto es así pues, si bien el delito de defraudación tributaria no posee la condición de «delito fuente» o «delito precedente», existen otras figuras delictivas que sí podrían tener esa condición: el delito de omisión de entrega de tributos percibidos o retenidos (art. 2.b de la LPT) y el delito de defraudación tributaria agravada consistente en la obtención fraudulenta de ventajas tributarias (art. 4.a de la LPT). En efecto, tanto el que retiene cantidades a cuenta de un impuesto (un agente de retención o percepción) que posteriormente deja de ingresar, como el que obtiene devoluciones indebidas o el que obtiene una subvención de manera fraudulenta, consigue una *ganancia objetiva*, esto es, una ganancia perfectamente cuantificable, identificable y susceptible de ser convenientemente «lavada» a través de la realización de alguno de los actos típicos del delito de lavado de activos. Tanto el delito del art. 2.b como el del art. 4.a de la LPT representan la obtención de una riqueza ilegal a partir de la comisión de un delito.

73 Sobre estas figuras delictivas, ampliamente, Alpaca Pérez, 2015, 199 ss. y 311 ss.

Habiendo reconocido esto, propongo regresar la mirada al delito de defraudación tributaria. La admisión del delito de defraudación tributaria como delito previo al de lavado de activos era claramente verificable en el art. 6 de la derogada Ley 27765, que reconocía expresamente aquella figura delictiva dentro del catálogo de hechos punibles que podían entenderse como «delitos fuente» del delito de lavado de activos. Este panorama, con la entrada en vigencia del DL 1106, en 2012, parecería haberse mantenido e incluso ampliado, pues el tenor literal genérico del art. 10 del mencionado instrumento legal abarca de manera amplia a los
«delitos tributarios» como posibles delitos precedentes. Visto así, esta aseveración se constituiría posiblemente como el argumento más simple y convincente a favor de la admisión del delito de defraudación tributaria como delito precedente del delito de lavado de activos[74]. Esta amplia admisión, sin embargo, ha de ser limitada de manera interpretativa: solo aquellos delitos tributarios que impliquen la *generación ilícita* de una determinada cantidad de dinero (una riqueza ilegal) podrían constituirse en delitos previos del delito de lavado de activos. En ese sentido, a partir de lo establecido expresamente en el mencionado art. 10 del DL 1106, y si los argumentos que aquí se han expuesto son convincentes, solo se podrán entender como delitos previos del delito de lavado de activos a los ya mencionados delitos de omisión de entrega de tributos percibidos o retenidos (art. 2.b de la LPT) y de defraudación tributaria agravada consistente en la obtención fraudulenta de ventajas tributarias (art. 4.a de la LPT), pues de la configuración típica de estas figuras delictivas se puede extraer la existencia de una determinada cantidad de dinero (la cuota defraudada, el dinero retenido o percibido y no entregado a la administración tributaria o la ventaja económica indebidamente obtenida, respectivamente) susceptible de ser lavada. El delito de defraudación tributaria, en la medida que *no genera una ganancia ilegal*, no origina un objeto material idóneo para las conductas típicas del delito de lavado de activos y, por tanto, no puede considerarse como un «delito previo».

Finalmente, es posible concluir estas reflexiones haciendo referencia a un último planteamiento. Se ha señalado aquí que el delito de defraudación tributaria no puede ser delito previo del delito de lavado de activos, pues del primero no es posible verificar un objeto material idóneo al que se proyecten las conductas típicas del segundo. Sin embargo, más allá de esta razón fundamental, de carácter estructural, hay una razón político-criminal fundamental que aquí solo quisiera enunciar, pues un desarrollo más amplio será llevado a cabo en otro lugar. Esta razón político-criminal establece lo siguiente: si es que se considera al delito de defraudación tributaria como delito previo del delito de lavado de activos, entonces se produciría una trivialización del fundamento político-criminal de este, pues el lavado de activos se convertiría en un mero mecanismo de recaudación fiscal y dejaría de lado su genuino fundamento político-criminal, consistente en expresar un modo de lucha contra la ocultación de bienes con origen en actividades delictivas[75]. Considero que tomarse en serio ese genuino fundamento político-

74 Ya se ha visto que así lo entiende Caro Coria, 2015, 153. En sentido parecido, sobre la regulación española, Serrano González de Murillo, 2013, 78.

75 La idea de que el lavado de activos (o blanqueo de capitales) no ha sido pensado para combatir el fraude fiscal está difundida en la doctrina española. Por todos, Quintero Olivares, 2018, 32. Al respecto, Serrano González de Murillo, 2013, 84, considera que el

criminal del delito de lavado de activos supone necesariamente entender que, pese a que la disposición pertinente alude de manera amplia a los «delitos tributarios» como delitos previos del delito de lavado de activos, resulta necesario, como paso siguiente, llevar a cabo una selección escrupulosa para así determinar qué figuras delictivas incardinadas en esa referencia amplia pueden alcanzar la condición de auténticos «delitos previos» del delito de lavado de activos. Conforme a una perspectiva interpretativa y político-criminal, entonces, el delito de defraudación tributaria (art. 1 de la LPT) no podría adquirir esa condición. Las opiniones que defienden la posibilidad de considerar al delito de defraudación tributaria como delito previo del delito de lavado de activos no hacen más que reflejar una cuestión que, a mi juicio, es difícil negar: que el delito de lavado de activos, desde la perspectiva de la regulación vigente y de interpretaciones amplias, se presenta como una figura que representa «uno de los mayores *riesgos para el Estado de Derecho, la seguridad jurídica, la proporcionalidad y el principio non bis in idem*» (Quintero Olivares, 2018, 27)[76].

5. CONCLUSIONES.

Entre el denominado «modelo del concurso de delitos» y el «modelo de concurso de leyes», a la luz de la regulación peruana, considero al primero como inconveniente y al segundo como innecesario. Por un lado, no parece admisible argumentar a favor de la posibilidad de un concurso de delitos entre el delito de defraudación tributaria (como delito previo) y el delito de lavado de activos pues, conforme a lo expuesto, el delito de defraudación tributaria no origina ningún bien que de manera idónea sea susceptible de ser objeto de actos posteriores de lavado de activos. Dicho de manera breve: la cuota defraudada o el ahorro injusto no se origina en el delito de defraudación tributaria.

Por otro lado, el modelo del concurso de leyes supone aceptar que un hecho posterior a la defraudación tributaria ingresa, aunque sea de manera «formal», dentro de los contornos típicos del delito de lavado de activos. Al respecto, se puede señalar que este procedimiento es innecesario, pues no cabe hablar de una subsunción formal del hecho posterior (a la defraudación tributaria) en el delito de lavado de activos, ya que, si desde el principio se admite que los hechos se subsumen por completo en el delito de defraudación tributaria (o en el delito de defraudación tributaria agravada), decae rotundamente la posibilidad de pensar en un concurso aparente de leyes (cuya vía de solución sería el principio de consunción).

El aquí defendido «modelo del único delito» comparte con el modelo del concurso

«(...) argumento de la desnaturalización del blanqueo parece atendible y puede contribuir a fundamentar la exclusión del delito fiscal, pero no por sí solo, ante lo inequívoco del tenor literal».

76 Cursiva en el original. El citado autor agrega, seguidamente, algo absolutamente aplicable a la realidad peruana: «Cualquier calificación acusatoria va acompañada, como si de un postre natural se tratase, de la *imputación de blanqueo*, que es utilizada como cajón de sastre en el que se puede incluir cualquier clase de relación con un bien procedente de delito o con la persona que lo tiene» (cursiva en el original).

de leyes la idea de que los actos de disposición (por ejemplo: de ocultamiento, de trasmisión o de inversión) de la cuota defraudada no generan una responsabilidad penal adicional a la que correspondería por la comisión del delito de defraudación tributaria (en su forma básica, contemplada en el art. 1 de la LPT, o en una de sus formas agravadas, como la recogida en el num. 1 del art. 5-D de la LPT). Sin embargo, el modelo aquí propuesto se distancia del otro mencionado en el hecho de que permite negar de manera rotunda que de la defraudación tributaria se origine una ganancia ilícita. El denominado «modelo del concurso de leyes», al concentrarse en la resolución del concurso aparente, pierde de vista un asunto previo fundamental: que la cuota defraudada o el ahorro injusto no constituye objeto material idóneo del delito de lavado de activos. En todo caso, vale la pena mencionar que tanto el denominado «modelo del concurso de leyes» como el
«modelo del único delito» comparten una ventaja: garantizan que la institución de la regularización tributaria permita la exclusión de la sanción penal por la propia defraudación como por los actos posteriores[77].

Si en los arts. 1, 2 y 3 del DL 1106 se tipifican las conductas (de lavado de activos) que se proyectan sobre «bienes originados» en otros delitos (los contemplados en el art. 10 del DL 1106) y si la defraudación tributaria, conforme a lo desarrollado previamente, no origina bienes (pues el defraudador «no obtiene nada que antes no tuviese»), entonces esta figura delictiva no puede ser entendida como delito previo del delito de lavado de activos. Proceder de manera distinta supondría la infracción de la prohibición de analogía, esto es, del principio de legalidad (art. III del TP del CP). Pero otros delitos (como la apropiación ilícita, el robo o el peculado), que sí pueden ser reconocidos como hechos punibles que generan una «ganancia ilegal», sí que podrían ser sin duda alguna considerados como delitos previos del delito de lavado de activos. La equiparación de la defraudación tributaria a esos delitos sobre la base de una supuesta «igualdad estructural» entre todos ellos (a partir de la idea de que tanto en la apropiación ilícita como en la defraudación tributaria «el autor no obtiene nada que no tuviera antes») no constituye, en mi opinión, una postura sostenible.

Soy consciente de que a la argumentación aquí expuesta se le podría objetar lo siguiente: conforme a ella, solo se podría hablar de lavado de activos cuando se produce la incorporación de bienes de procedencia ilícita (o, con mayor precisión, «procedencia delictiva») al tráfico jurídico-económico. Por lo tanto –continuaría la objeción–, una cuota defraudada, si bien no se origina en ningún delito (pues el defraudador ya tenía esa cantidad de dinero en su patrimonio antes de incumplir su obligación tributaria de pago de manera fraudulenta o incluso podría no tenerla –por haberla gastado en cualquier otra cosa– al momento de realizar la correspondiente declaración ante la administración tributaria), podría ser integrada en el tráfico jurídico-económico sin que ello tenga consecuencias jurídico-penales, generándose así una indeseable impunidad.

Lo acabado de señalar, sin embargo, no me parece una crítica sostenible: si bien

77 Con esto se solucionan las inquietudes que pudieran emerger de la omisión expresa

al delito de lavado de activos en el art. 189 del CT. Sobre este asunto, al detalle, Alpaca Pérez, 2018, 374 ss.

las conductas de, por ejemplo, ocultamiento, utilización o aprovechamiento de la cuota defraudada no serían reprimidas penalmente de manera independiente por el delito de lavado de activos, sí que podrían desencadenar una llamada a las instituciones del decomiso (arts. 102 y 103 del CP) o de la pérdida de dominio (DL 1104), sobre las que habría que concentrar la atención por sus potencialidades para evitar que el delincuente (en este caso, el defraudador tributario) se beneficie del ahorro injusto[78]. Aquí se podría plantear una nueva objeción: el decomiso y la pérdida de dominio constituyen instituciones que se refieren a bienes *obtenidos* de delitos, por lo que, si de la defraudación tributaria no se generan bienes, entonces tampoco aquellas instituciones podrían aplicarse. Sin embargo, pienso que esta última objeción puede responderse haciendo referencia al art. 3 del Reglamento del DL 1104, en el que se propone expresamente una «equivalencia funcional» entre la cuota defraudada y los efectos del delito[79]. Si a esto se le agrega el hecho de que el art. 2 del citado reglamento permite que tal equivalencia funcional sea aplicable a las instituciones del decomiso y de la pérdida de dominio[80], entonces la criticada impunidad no existe, ya que se cuenta con las herramientas político-criminales necesarias para impedir que el defraudador tributario pueda utilizar o aprovechar los montos de dinero dejados de pagar de manera fraudulenta a la administración tributaria.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abanto Vásquez, M. (2003). *Los delitos contra la administración pública en el Código penal peruano*. Palestra.

Abel Souto, M. (2012). «Blanqueo, innovaciones tecnológicas, amnistía fiscal de 2012 y reforma penal», en: RECPC 14-14, 1-45.

Alarcón García, G. (2005). «Sistema fiscal y principios tributarios», en: Martín Dégano, I./Menéndez García, G./Vaquera García, A. (Coords.), *Estudios de Derecho financiero y tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, t. I. Lex Nova, 55-91.

78 Sobre estas instituciones, Caro Coria, 2012, 202 ss.

79 El art. 3 del Reglamento del DL 1104 señala: «Para fines de la aplicación del Decreto Legislativo N° 1104 y del presente Reglamento, se entenderá también por "Efectos" a los bienes o activos que se obtienen como producto directo de la actividad delictiva, incluyendo las mercancías materia del delito de contrabando y defraudación tributaria». Con esto se produce una «equivalencia funcional» entre el «efecto» y la cuota defraudada. En buena cuenta, el art. 3 del Reglamento del DL 1104 reconoce expresamente que la cuota defraudada no es lo mismo que un efecto, pero que, de cara a la aplicación del decomiso y la pérdida de dominio, es considerada como tal.

80 El art. 2 del Reglamento del DL 1104 dice: «El presente Reglamento es de observancia obligatoria para todos los sujetos y entidades mencionados en el Decreto Legislativo N° 1104 y los intervinientes en el proceso de pérdida de dominio, incautación y decomiso de bienes, conforme a los alcances del referido Decreto legislativo y a las normas ordinarias o especiales sobre la materia; así como para aquellos involucrados en la administración y disposición de bienes incautados, decomisados y declarados en

pérdida de dominio».

Alpaca Pérez, A. (2018). «¿Puede el delito de defraudación tributaria constituirse en delito previo al delito de lavado de activos?», en. AAVV, *El delito de lavado de activos*. Gaceta Jurídica, 341-384.

Alpaca Pérez, A. (2015). *Delitos tributarios y aduaneros*. Ubi Lex Asesores.

Bacigalupo Zapater, E. (2012). *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*. Civitas.

Blanco Cordero, I. (2011a). «El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanco de capitales», en: RECPC 13-01, 2-46.

Blanco Cordero, I. (2011b). «Los tributos defraudados como objeto material del delito de lavado de activos. El delito tributario como delito previo del delito de lavado de activos», en: GPP 19, 160-183.

Caro Coria, D. C. (2018). «La imputación objetiva en los casos de contaminación/descontaminación del objeto material en el blanqueo de capitales», en: ADPE 4, 407-431.

Caro Coria, D. C. (2015). «Lavado de activos provenientes del delito tributario», en: Ambos, K./Caro Coria, D. C./Malarino, E. (Coords.), *Lavado de activos y compliance*. Jurista Editores, 143-191.

Caro Coria, D. C. (2012). «Sobre el tipo básico de lavado de activos», en: ADPE 2, 193-223.

Choclán Montalvo, J. A. (2016). *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, 2.ª ed. Wolters Kluwer – Bosch.

Corcoy Bidasolo, Mirentxu (2010). «La interpretación en Derecho penal. *Favor libertatis* versus *favor securitatis*. *In dubio pro reo* versus *in dubio contra reo*», en: Luzón Peña, D. M. (Dir.), *Libro Homenaje a Santiago Mir Puig. Por su doctorado* honoris causa *en la Universidad de Alcalá*. La Ley - Wolters Kluwer, 143-174.

Cuello Contreras, J. (2009). *Derecho Penal Español*. PG. (citado como «DPE. PG.»), t. II. Dykinson.

Cuello Contreras, J. (2002). *Derecho Penal Español*. PG. (citado como «DPE. PG.»), t. I, 3.ª ed. Dykinson.

Del Carpio Delgado, J. (2017). «Breves comentarios sobre la reforma del 2016 del delito de lavado de activos», en: AP 32, 15-33.

Del Carpio Delgado, J. (2011). «La posesión y utilización como nuevas conductas en el delito de blanqueo de capitales», en: RGDP 15, 1-28.

Díaz y García Conlledo, M. (2014). «El delito fiscal como hecho previo al delito de blanqueo de capitales. Apuntes críticos sobre la situación en España», en:

RDP, 189-214.

García Cavero, P. (2019). DP. PG., 3.ª ed. Ideas.

García Cavero, P. (2015). *El delito de lavado de activos*, 2.ª ed. Jurista Editores.

Gómez Calle, E. (1995). «Patrimonio», en: Montoya Melgar, A. (Dir.), EJB, v. III. Comares, 4806-4808.

Honig, R. (1930). «Kausalität und objektive Zurechnung», en: Hegler, A. (Ed.), *Festgabe für Reinhard von Frank zum 70. Geburtstag, 16. August 1930*, t. I. J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 174-201.

Jakobs, G. (1997). DP. PG., 2.ª ed., traducción por Cuello Contreras, J./Serrano González de Murillo, J. L. Marcial Pons.

Kaufmann, A. (1985). «¿Atribución objetiva del hecho doloso?», traducción por Cuello Contreras, J., en: ADPCP, 807-826.

Luzón Peña, D. M. (2016). *Lecciones de Derecho penal*, 3.ª ed. Tirant lo Blanch.

Mendoza Llamacponcca, F. (2017). *El delito de lavado de activos. Aspectos sustantivos y procesales del tipo base como delito autónomo*. Instituto Pacífico.

Muñoz Conde, F. (2015). DP. PE., 20.ª ed. Tirant lo Blanch.

Oré Sosa, E. (2018). «La problemática del delito de lavado de activos», en. AAVV, *El delito de lavado de activos*. Gaceta Jurídica, 109-146.

Quintero Olivares, G. (2018). «El blanqueo del tributo impagado», en: REDS 13, 26-38.

Quintero Olivares, G. (2011). «De la apropiación indebida», en: Quintero Olivares, Gonzalo (Dir.), *Comentarios a la Parte Especial del Código Penal*, 9.ª ed. Aranzadi, 1035-1133.

Roxin, C. (1989), «Finalität und objektive Zurechnung», en: Dornseifer, G./Horn, E./Schilling, G./Schöne, W./Struensee, E./Zielinski, D. (Eds.), *Gedächtnisschrift für Armin Kaufmann*. Heymanns, 237-254.

Schünemann, B. (1999), «Über die objektive Zurechnung», en: GA, 207-229.

Serrano González de Murillo, J. L. (2014). «Ganancias obtenidas delictivamente y delito fiscal», en: Gimbernat Ordeig, E./Gracia Martín, L./Peñaranda Ramos, E./Rueda Martín, M. A./Suárez González, C./Urquizo Olaechea, J. (Coords.), *Dogmática del Derecho penal material y procesal y política criminal contemporáneas. Homenaje a Bernd Schünemann por su 70° aniversario*, t. II. Gaceta Jurídica, 223-243.

Serrano González de Murillo, J. L. (2013). «Delito fiscal y bienes con origen en actividad delictiva como objeto de blanqueo», en: CPC 111, 69-96.

Torío López, Á. (1986). «Fin de protección y ámbito de protección de la norma», en: EPC 10, 383-401.