

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO PENAL ECONÓMICO



TEMA DE INVESTIGACIÓN:
**“LA EVASIÓN DE IMPUESTOS COMO DELITO ANTECEDENTE AL DE
LAVADO DE DINERO Y ACTIVOS EN EL SALVADOR”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR AL TÍTULO DE
MAESTRA EN DERECHO PENAL ECONÓMICO

PRESENTADO POR:
ALESSANDRA MARÍA CANTIZANO VENTURA

DOCENTE ASESOR:
MSC. JUAN JOSÉ CASTRO GALDAMEZ

SAN SALVADOR, NOVIEMBRE DE 2021

AUTORIDADES UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Msc. Roger Armando Arias Alvarado

RECTOR

PhD. Raúl Ernesto Azcúnaga LÓPEZ

VICERRECTOR ACADÉMICO

Ing. Juan Rosa Quintanilla

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO

Ing. Francisco Antonio Alarcón Sandoval

SECRETARIO GENERAL

AUTORIDADES

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

Dra. Evelyn Beatriz Farfán Mata

DECANA

Dr. Edgardo Herrera Medrano Pacheco

VICEDECANO

Dr. José Miguel Vásquez López

DIRECTOR DE UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO

Dr. Gilberto Ramírez Melara (Presidente)

Msc. Hugo Dagoberto Pineda Argueta (Secretario)

Msc. Juan José Castro Galdámez (Vocal)

TRIBUNAL EVALUADOR

ÍNDICE

ÍNDICE	i
ABREVIATURAS.....	iv
INTRODUCCIÓN	v
CAPÍTULO I EL DELITO DE LAVADO DE DINERO Y ACTIVOS.....	1
1.1 Evolución histórica de la regulación internacional.	1
1.2 Concepto y definición legal.	9
1.3 El lavado de dinero y activos como proceso.....	12
1.4 Bien jurídico protegido.	15
1.5 Regulación nacional: conductas típicas	20
1.6 Objeto del delito.....	23
1.7 Sujeto Activo y Pasivo.	26
1.8 El dolo.....	28
1.9 Autonomía del delito.	30
CAPÍTULO II EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS.	33
2.1 Evolución histórica de la regulación nacional de los Delitos Contra la Hacienda Pública.....	34
2.2 Concepto: diferencia de evasión y elusión.	37
2.3 Bien jurídico protegido.....	39
2.4 Regulación nacional: conductas típicas.....	43
2.5 Objeto del delito.....	47
2.6 Sujeto activo y pasivo	49
2.7 El dolo	52
2.8 Etapa administrativa de la evasión.....	54

2.9 Excusa absolutoria y amnistía fiscal.....	57
2.10 Prescripción administrativa y de la acción penal.	61
CAPÍTULO III LOS DELITOS TRIBUTARIOS COMO ANTECEDENTES AL LAVADO DE DINERO Y ACTIVOS: REGULACIÓN IBEROAMERICANA	67
3.1 Las relaciones entre los delitos tributarios y el lavado de dinero y activos.	67
3.2 Argentina.	68
3.3 Colombia.	72
3.4 España.	76
3.5 Estados Unidos Mexicanos.	81
3.6 Panamá.	85
3.7 Perú.....	88
3.8 Uruguay.....	92
3.9 Principales hallazgos.....	95
CAPÍTULO IV: LA EVASIÓN DE IMPUESTOS COMO DELITO ANTECEDENTE AL LAVADO DE DINERO Y ACTIVOS: ASPECTOS PROBLEMÁTICOS.....	98
4.1 Aspectos problemáticos entre ambos delitos.	99
4.2 La factibilidad de que la cuota tributaria evadida sea objeto material de lavado de dinero y activos.	100
4.3 La posible vulneración a la prohibición de doble juzgamiento.	108
4.4 Excusa absolutoria y amnistías fiscales, posibilidad o no de posterior persecución penal por lavado de dinero y activos.	115
4.5 Problemas concursales, concurso de delitos o concurso de normas	119
4.6 Prescripción de la evasión de impuestos: extensión o no de la prescripción al delito de lavado	124
CONCLUSIONES.....	127

RECOMENDACIONES	130
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	132
Libros.....	132
Artículos Académicos	133
Sitios Web	135
Legislación Nacional.....	136
Legislación Extranjera	137
Argentina	137
Colombia.....	137
España.....	137
México	138
Panamá	138
Perú	138
Uruguay	138
Jurisprudencia	139
Nacional.....	139
Extranjera	141
Fuentes históricas	142

ABREVIATURAS

Art.	: Artículo
CICAD	: Comisión Interamericana Contra el Abuso de Drogas
Cn.	: Constitución
CP	: Código Penal
CPP	: Código Procesal Penal
CT	: Código Tributario
Ed.	: Edición
GAFI	: Grupo de Acción Financiera Internacional
Ibid.	: Misma obra, cita distinta.
Ibidem.	: Misma obra, misma cita.
Inc.	: Inciso
LDA	: Lavado de Dinero y Activos
LCLDA	: Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos
núm.	: Numeral o número
OEA	: Organización de Estados Americanos
ONU	: Organización de las Naciones Unidas
Óp. Cit.	: Obra citada
p.	: Página

INTRODUCCIÓN

Los delitos tributarios como la evasión de impuestos y el de lavado de dinero y activos no deberían de generar ningún debate, considerando que en ambos se criminalizan comportamientos diametralmente opuestos, en la medida en que en el primero de ellos se trata de ocultar bienes o ingresos de origen legal mientras que en el segundo la finalidad es poder mostrar bienes o activos de origen ilícito.

Sin embargo, la incorporación de los delitos tributarios como conductas previas al lavado no está exenta de discusión tanto a nivel doctrinario como jurisprudencial, sobre todo porque en muchos ilícitos tributarios se sancionan conductas omisivas lo que genera una serie de dificultades prácticas para dilucidar en qué momento se acaban estos y se da paso al de lavado de dinero y activos. Además, existen cuestionamientos relativos a la factibilidad de que la cuota tributaria evadida sea a su vez objeto de lavado, la posibilidad de sancionar al autor de ambas conductas sin vulnerar la prohibición de doble juzgamiento, la determinación de la existencia de un concurso de normas o delitos y la forma de abordar los casos en que se haya regularizado la situación tributaria o prescrito el delito de evasión antecedente.

De allí que se haya decidido realizar el presente trabajo de investigación denominado *“La evasión fiscal como delito antecedente al de lavado de dinero y activos”* a efectos de obtener el grado académico de maestra en derecho penal económico y a su vez dilucidar las interiores interrogantes, sobre la base del problema de investigación planteado que consiste en determinar “en qué ocasiones las conductas relativas al delito de la evasión de impuestos serán aplicadas a la figura del delito de lavado de dinero y activos”.

En ese sentido se desarrolla una investigación de tipo dogmática jurídica en la que analizan diferentes posturas doctrinarias, así como jurisprudencia y cuerpos normativos tanto nacionales como extranjeros. Siendo el enfoque investigativo de tipo cualitativo, en tanto se recolectan datos sin medición numérica, utilizándose los métodos sistemáticos,

comparativo y deductivo para partir de las generalidades de cada tipo penal bajo estudio, y analizar luego de luego sus particularidades, a su vez se compara la forma de tratamiento que se hace de ambas figuras delictivas a nivel iberoamericano, tanto en el plano normativo como en el doctrinario doctrinario, para finalmente abordar los aspectos problemáticos identificados y sentar posturas respecto de ellos.

El contenido de la investigación se presenta mediante cuatro capítulos, en estrecha relación con cada uno de los objetivos específicos planteados. En los capítulos I y II se hace un breve recorrido sobre los antecedentes históricos nacionales e internacionales de los delitos de lavado de dinero y activos y de evasión de impuestos, luego se realizan consideraciones sobre el concepto y definición legal de dichos tipos penales, para con posterioridad hacer un estudio detallado de cada uno de ellos, es decir determinar cuál es su bien jurídico protegido, las conductas típicas, el objeto sobre el que recaen, sus sujetos y el dolo que se requiere para su comisión. En el caso del lavado de dinero y activos además se hacen consideraciones sobre su autonomía y la accesoriedad del delito previo y en el de evasión de impuestos se analiza la etapa administrativa de dicho ilícito y lo relativo a su excusa absolutoria y posible prescripción.

Sentadas las bases sobre la forma de tipificación de ambos ilícitos, se procede, en el capítulo III, a hacer una reseña sobre la forma en cómo está regulado el lavado de dinero y activos en ocho países de Iberoamérica, detallando si los delitos fiscales han sido considerados conductas ilícitas precedentes al aquel y a partir de cuándo, además se verifica la existencia de jurisprudencia relativa a la relación entre ambos tipos penales, la autonomía del lavado de dinero y activos, la responsabilidad o no de las personas jurídicas y la forma de comprobación del ilícito.

A partir de lo anterior en el capítulo IV se analizan los principales aspectos problemáticos que señala la doctrina respecto a la evasión de impuestos y el lavado de dinero y activos, habida cuenta que ambos son delitos complejos. Para ello se hacen referencia a las diferentes teorías respecto a los aspectos antes reseñados, analizando cada una de ellas en estrecha vinculación con lo que estipula nuestra legislación y jurisprudencia con el

objeto de determinar qué criterio es el que se debe adoptar, tomando una postura en relación a cómo debe abordarse cada aspecto problemático, lo que da cumplimiento al objetivo general de la investigación.

Habiéndose desarrollado la estructura capitular se realizan las conclusiones mismas que van encaminadas a delimitar en qué casos es posible procesar por lavado de dinero y activos conductas que se originan de la evasión de impuestos, sin que ello genere vulneración a los principios y garantías reconocidas en nuestra Constitución. A partir de dichas conclusiones se plantean recomendaciones a las autoridades involucradas en la investigación y procesamiento de ambos ilícitos.

Finalmente se presentan las fuentes consultadas para el desarrollo de la investigación, es decir los libros, artículos especializados, legislación y jurisprudencia tanto a nivel nacional como extranjera, fuentes históricas y sitios web consultados.

CAPÍTULO I EL DELITO DE LAVADO DE DINERO Y ACTIVOS.

SUMARIO: 1.1 Evolución histórica de la regulación internacional. 1.2 Concepto: Aproximación terminológica y definición legal. 1.3. El lavado de dinero y activos como proceso. 1.4 Bien jurídico protegido. 1.5 Regulación nacional: conductas típicas. 1.6 Objeto del delito. 1.7 Sujeto Activo y Pasivo. 1.8 El dolo. 1.9. Autonomía y accesoriedad del delito previo.

RESUMEN:

En el presente capítulo se hace un análisis del delito de lavado de dinero y activos, partiendo del origen y regulación de dicha figura en el plano internacional, para ello se detallan las principales convenciones y tratados internacionales que incidieron en su regulación. También se realizan consideraciones doctrinarias sobre su concepto y las etapas del mismo, en relación con lo regulado la ley de la materia y la jurisprudencia nacional.

Luego se procede a hacer un estudio detallado del tipo abordándose la discusión relativa al bien jurídico protegido -aspecto que será de vital importancia para dilucidar algunas problemáticas que se plantearan más adelante-, además se analiza qué conductas típicas conllevan la comisión de dicho ilícito, junto con el objeto material sobre el cual deben recaer estas, seguidamente se hacen consideraciones sobre los sujetos activo y pasivo para proceder al análisis del aspecto subjetivo del tipo penal, es decir el dolo. Finalmente se realizan consideraciones sobre su autonomía y se sienta postura respecto a cómo debe ser considerado el delito previo a este.

1.1 Evolución histórica de la regulación internacional.

Se dice que el lavado de dinero y activos (LDA) es una práctica antigua que nació incluso antes de la creación del dinero y el sistema bancario, tomándose como época de

referencia de la Edad Media en razón de la prohibición de la usura y las diferentes prácticas de los prestamistas y mercaderes para evitar ser descubiertos¹.

Sin embargo, en el mundo jurídico dicho término comenzó a usarse hasta en 1920, a raíz de los casos de mafias norteamericanas que usaban redes de lavanderías para esconder la procedencia ilícita del dinero producto de actividades criminales, en particular del contrabando de bebidas alcohólicas prohibidas en aquellos tiempos. El caso más famoso de la época es el de Al Capone, controlador de la mafia de Chicago, quien asociado con Meyer Lansky introducía las ganancias de actividades ilícitas -como extorsión, tráfico de armas, alcohol y prostitución- a sus negocios de lavandería mediante pagos en efectivo, dificultando así que los servicios fiscales distinguieran cuál dólar provenía de actividades legales y cuál no, lo que permitió que el dinero producto de los delitos que cometían se escondiese hasta que le condenaron por evasión fiscal².

Pero, a pesar de ese caso tan famoso en Estados Unidos, la preocupación por perseguir al LDA como un delito propio surgió hasta los años 70s y 80s a raíz del incremento de consumo de drogas, verificándose que su prohibición no solo era ineficaz, sino que incluso podría intensificar el problema, por lo que debía combatirse dicho fenómeno de una nueva forma, es decir, no bastaba prohibir sino que había que “ir por el dinero, seguirle la pista o cortar la cabeza de la serpiente” para evitar el consumo, pero también disminuir el poder económico que adquirirían los traficantes, quienes de las ganancias obtenidas compraban armas y sobornaban a jueces, policías y gobiernos³.

Ahora bien, fue hasta 1984 que el Congreso Estadounidense aprobó la Ley para el Control del Lavado de Dinero, que entró en vigor en 1986 y castigó el realizar transacciones o transportar a través de las fronteras estadounidenses, recursos de procedencia ilícita a sabiendas de que la operación tenía cualquiera de las finalidades

¹ Bruno Tondini, *“Blanqueo de capitales y lavado de dinero: Su concepto, historia y aspectos operativos”*. Centro Argentino de Estudios Internacionales, Programa Derecho Internacional, (2009).3.

² Ibid., p.5

³ Mayda Goitte y Arnel Medina, *“Lavado de dinero. Sus inicios, instrumentos jurídicos internacionales y realidades en el mundo globalizado”*. Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico (2017)11-12.

siguientes: i) intentar o promover la realización de una actividad ilícita, o violaciones al marco fiscal estadounidense; ii) ocultar o disimular la naturaleza, ubicación, origen, titularidad o control de dichos fondos; o iii) evadir los reportes de tales transacciones”. Con posterioridad, se tipificó esta actividad como delito federal y se añadieron nuevas acciones a la ley penal, entre ellas el organizar transacciones destinadas a eludir los requisitos de declaración previstos en la Ley del Secreto Bancario, promulgada en 1970⁴.

A la vez que estos cambios ocurrían en Estados Unidos, a nivel internacional los países miembros de las Naciones Unidas luchaban por unificar sus políticas antidrogas, aunque el LDA como tal no era su preocupación central. Prado Saldarriaga⁵ señala que la inquietud por este fenómeno era secundaria y que en el documento denominado Estrategias y Políticas Internacionales de Fiscalización de Drogas de 1982 la Organización de las Naciones Unidas (ONU), al debatir las alternativas para la reducción del tráfico ilícito de drogas, se limitaba a sugerir como política complementaria el identificar transacciones financieras vinculadas a este ilícito y disponer que las sentencias garantizaran que los traficantes perdieran cualquier beneficio obtenido.

Fue hasta en 1986 -con la ley de LDA ya aprobada en Estados Unidos- que la Comisión de Estupeficientes de la ONU propuso en el Proyecto de Convención contra el Tráfico Ilícito de Estupeficientes y Sustancias Psicotrópicas que el LDA pasara a ser considerado como un tipo penal autónomo. En tal sentido, el art. 2 del proyecto precisó que las partes debían adoptar las medidas necesarias para definir como delitos graves en su legislación penal: “c) La adquisición, posesión, transferencia o blanqueo del producto derivado del tráfico ilícito o utilizado en ese tráfico”⁶. Se observa pues que dicho anteproyecto fue el primero en considerar al LDA como una herramienta eficaz a nivel mundial para controlar el tráfico de drogas, de ahí que la concepción del mismo este estrechamente vinculado a delitos relativos a la narcoactividad.

⁴ Ibid., p. 15.

⁵ Víctor Prado Saldarriaga, “La criminalización internacional del lavado de dinero: sus desarrollos regionales y nacionales”. *Universidad de Friburgo, Suiza* (2008) 3 https://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/temas/t_20080528_44.pdf .

⁶ Ibidem.

Con posterioridad, dicha idea se vio fortalecida con el “Plan Amplio y Multidisciplinario de Actividades Futuras en Materia de Fiscalización del Uso Indevido en Materia de Drogas”, aprobado en 1987 por la ONU, en el cual se sugirió a cada Estado que tipificara como delito la adquisición, posesión temporal, transferencia o blanqueo del producto o los instrumentos derivados del tráfico ilícito, definiendo un importante conjunto de medidas destinadas a la prevención y detección de los actos de LDA⁷.

A su vez se dieron sugerencias⁸ que se asimilaron en la “Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas”⁹, mejor conocida como la Convención de Viena en el año de 1988. La citada Convención refleja en su preámbulo que existe una verdadera preocupación de los Estados parte por el tema del LDA proveniente del tráfico ilícito de drogas, pues el primero de los delitos genera rendimientos financieros y fortunas que permiten a las organizaciones delictivas transnacionales invadir, contaminar y corromper las estructuras de la administración pública, las actividades comerciales y financieras lícitas y la sociedad a todos sus niveles. En ese sentido, los países suscribientes se obligaron a tipificar el delito de LDA cuando proviniese del tráfico de drogas (art. 3)¹⁰, estableciendo además mecanismos de

⁷ Víctor Prado Saldarriaga. Óp. Cit. p. 3

⁸Entre algunas de ellas cabe destacar: que las asociaciones bancarias, las sociedades de inversión y otras instituciones análogas elaboraran códigos de conducta mediante los cuales sus propios miembros se comprometieran a ayudar a las autoridades a detectar las gracias derivadas de las actividades del tráfico ilícito; que en las legislaciones nacionales se previeran multas o penas para o directivos de esas empresas que participasen en planes para ocultar información relativa a tales transacciones; investigaciones por los ministerios competentes en cada país sobre los niveles de ingreso de las personas de quienes se sospecha han servido de canales de suministro; y que se orientase a investigadores para que buscaran pruebas en diferentes registros fiscales, inmobiliarios, automotores y de empresas que revelasen un desequilibrio entre el ingreso declarado y un nivel de gastos ostentoso. Ibidem.

⁹ Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas (El Salvador, la Asamblea Legislativa, 1995)

¹⁰ El art. 3 señala que cada una de las Partes adoptará las medidas que sean necesarias para tipificar como delitos penales en su derecho interno, cuando se cometan intencionalmente: i) La conversión o la transferencia de bienes a sabiendas de que tales bienes proceden de alguno o algunos de los delitos tipificados de conformidad con el inciso a) del presente párrafo, o de un acto de participación en tal delito o delitos, con objeto de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a cualquier persona que participe en la comisión de tal delito o delitos a eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones; ii) La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la ubicación, el destino, el movimiento o la propiedad reales de bienes, o de derechos relativos a tales bienes, a sabiendas de que proceden de alguno o algunos de los delitos tipificados de conformidad con el inciso a) del presente párrafo o de un acto de participación en tal delito o delito.

asistencia judicial internacional para extraditar a personas que cometiesen delitos vinculados a drogas (art. 6.2) e incautar y decomisar los bienes provenientes de dicho ilícito (art. 5).

En 1988 surgió también la Declaración de Principios del Comité de Basilea también conocida como “Declaración de Basilea¹¹”, misma que tuvo por objetivo impedir que los bancos y otras instituciones financieras fueran utilizados para transferencias o depósitos de fondos de procedencia ilícita, a través de unas reglas de comportamiento, como la identificación de la clientela, la comprobación o averiguación de la conformidad de las transacciones a estándares éticos, la cooperación con autoridades judiciales, controles internos y adiestramiento del personal. Eso pues en muchas ocasiones eran las mismas instituciones bancarias las que podían sin intención servir de intermediarios para la transferencia de fondos de origen ilícito, con lo cual dicha declaración fomentó la vigilancia y la supervisión contra el uso del sistema de pagos para fines delictivos a fin de no quebrantar la confianza y seguridad del público en los bancos y, consecuentemente, su propia estabilidad.¹²

Lo anterior se pudo ver influenciado por la Enmienda Kerry, una ley Estadounidense que impuso al Departamento del Tesoro la obligación de negociar con otros países la implementación de medidas anti lavado; así como la atenuación del secreto bancario en sus regímenes internos de forma similar a como estaba regulado en dicho país, ello pues la ley para el control del LDA estadounidense, facilitó la obtención de información bancaria por parte de las autoridades, así como la intervención de cuentas, lo que a su vez generó que la banca se encontrase en desventaja con otras instituciones financieras situadas en localidades donde se protegía más la privacidad de sus clientes, como aquellas ubicadas en Singapur, Suiza y Bélgica.¹³

¹¹ Declaración de Principios del Comité De Basilea (Suiza, Comité para la Reglamentación Bancaria y las prácticas de vigilancia de Basilea, 1988).

¹² Cámara Internacional de Comercio A.C. CAMEDIC, “*El Lavado de Dinero y Fraudes*”. *Boletín Informativo del capítulo Mexicano de la Cámara Internacional de Comercio (2005)*.10.

¹³ Mayda Goitte y Arnel Medina Óp. Cit. p. 17.

Un año después, en 1989, los siete países más industrializados y miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, conocido como G-7 (Estados Unidos, Japón, Alemania, Francia, Reino Unido, Italia y Canadá), crean en Europa la guía y primer grupo de especialistas en el combate al lavado de dinero en el ámbito internacional, el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), conocido por sus siglas y nombre en inglés como FATF, *Financial Action Task Force*¹⁴. Este es un organismo intergubernamental cuyos objetivos consisten en establecer normas y promover la aplicación efectiva de las medidas legales, reglamentarias y operativas para combatir el LDA, el financiamiento al terrorismo y la proliferación de armas de destrucción masiva y otras amenazas relacionadas con la integridad del sistema financiero internacional¹⁵.

Este grupo elaboró recomendaciones sobre cómo mejorar la cooperación internacional en la lucha contra el LDA, y a principios de los 90s dio a conocer sus “Cuarenta Recomendaciones”, las cuales fueron aprobadas en 1991 y adoptadas por otros organismos internacionales, regionales y sus respectivos países¹⁶.

Con posterioridad en 1990 se firmó en Europa el Convenio del Consejo de Europa, sobre blanqueo, detección, embargo y confiscación de los productos de un delito mejor conocido como “Convenio de Estrasburgo”¹⁷, el cual es importante porque amplió los delitos bases o previos del LDA indicando que estos deben ser aquellos considerados graves por las legislaciones internas de los países, ampliando así el margen establecido en la Convención de Viena que estaba enfocado en el narcotráfico¹⁸.

¹⁴ Ibid., p.11.

¹⁵ Unidad de Información y Análisis Financiero UIAF, “Quiénes somos,” Unidad Administrativa Especial del Estado Colombiano, https://www.uiaf.gov.co/nuestra_entidad/quienes_somos (Consultada el 28 de febrero de 2021).

¹⁶ Estas recomendaciones han sido modificadas o interpretadas, de 1990-1995, debido al rápido avance de la actividad financiera. En el año 2001, debido a los atentados terroristas acaecidos el 11 de septiembre de ese año en EE. UU; y en 2004, en razón del movimiento transfronterizo de efectivo. Siendo en la actualidad 49 recomendaciones, 40 básicas y 9 especiales que establecen los modelos internacionales manejados por más de 180 países.

¹⁷ Convenio del Consejo de Europa, sobre blanqueo, detección, embargo y confiscación de los productos de un delito, Estrasburgo, 8 de noviembre de 1990.

¹⁸ Mayda Goitte. Óp. Cit. p. 29 – 30.

Dicho convenio, a pesar de ser firmado en principio por los ministros de Europa, quedó abierto para que otros países se incorporaran (art. 37)¹⁹. Además, obligó a las partes a penalizar todas las conductas vinculadas al LDA, sea cual fuera su naturaleza ilícita, dotando de autonomía al ilícito (art. 61) y previendo que los Estados pudiesen castigar el LDA culposos, es decir la legitimación de bienes de origen ilícito respecto de aquellos sujetos que deberían haber presumido que los bienes eran producto del ilícito (art. 6.3).

En el plano regional, en 1992, la Asamblea General de la Organización de Estados Americanos (OEA) encomendó a la Comisión Interamericana Contra el Abuso de Drogas (CICAD) la convocatoria de una comisión de expertos de países americanos para que indagaran sobre la influencia del LDA en la región e hicieran medidas para controlarlo. Ello dio lugar a la creación de un “Reglamento Modelo CICAD-OEA”²⁰, aprobado ese mismo año. Si bien dicho reglamento no es un Convenio Internacional vinculante, sirve para armonizar el tratamiento al LDA en la región.

Como aspectos relevantes que introdujo este reglamento se destaca la ampliación del LDA a toda clase de delitos graves y no solo aquellos vinculados a la narcoactividad (art. 2.1) y la persecución respecto de la misma persona por el LDA y por el delito del que procedan los bienes a legitimar (art. 2.7), sin que sea necesario que se sustancie una causa penal respecto de la actividad grave previa (art. 2.8).

En 1995, se creó el “Grupo Egmont”, un foro internacional técnico en donde las Unidades de Inteligencia Financiera (UIF) nacionales intercambian información para luchar contra las finanzas del crimen organizado transnacional²¹.

¹⁹ El art. 37 del Convenio prevé la posibilidad de que el Comité de ministros del Consejo de Europa, luego de celebrar consultas con las partes del Convenio, invite a cualquier Estado que no sea miembro del Consejo.

²⁰ Reglamento Modelo de la CICAD-OEA (Estados Unidos, Comisión Interamericana para El Control del Abuso de Drogas Reglamento Modelo Sobre Delitos de Lavado Relacionados con El Tráfico Ilícito De Drogas, y Otros Delitos Graves, 1999).

²¹ INFOLAFT, “Lo que debe saber del Grupo Egmont, a 20 años de su creación,” Grupo Egmont, <https://www.infolaft.com/lo-que-debe-saber-del-grupo-egmont-a-20-anos-de-su-creacion/> (Consultada el 28 de febrero de 2021).

El objetivo general del Grupo Egmont es servir de foro de debate y discusión en el que las UIF establezcan mecanismos de cooperación para luchar contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo a través de la reciprocidad en el intercambio de datos financieros y de la recomendación de modelos de regulación aplicable en cada uno de los Estados parte²². Para ser miembro del grupo, los diferentes Estados deben adoptar los estándares internacionales de mejores prácticas del GAFI con el fin de tener una participación homogénea, estandarizada y útil.

En 1997, los países de Centroamérica, conscientes que debían de propiciar una regulación uniforme sobre el LDA, firmaron el “Convenio Centroamericano para la Prevención y la Represión de los Delitos de Lavado de Dinero y de Activos, Relacionados con el Tráfico Ilícito de Drogas y Delitos Conexos²³” Convenio que fue ratificado en El Salvador hasta siete años después. Dicho Convenio tomó en cuenta lo establecido en la Convención de Viena de 1988 y el Reglamento Modelo OEA-CICAD, estableciendo los parámetros de qué debía entenderse como LDA (art. 2), aunque como su nombre lo indica, tenía un enfoque más vinculado a la narcoactividad, en este convenio se estipuló la procedencia del LDA para aquellos delitos conexos con este.

En el año 2000, como una evolución de la Convención de Viena, surge la Convención de las Naciones Unidas Contra la Delincuencia Organizada Transnacional mejor conocida como Convención de Palermo²⁴. En dicho cuerpo normativo también estipulan las conductas que deben ser consideradas a efectos de tipificar el LDA (art. 6), se establece como una excepción la posibilidad de no sancionar el auto lavado, siendo que cada Estado parte, en razón de sus principios fundamentales, puede disponer que los delitos tipificados en dicho artículo no se apliquen a quienes hayan cometido el delito determinante o delito previo (6.2), se pide a los estados que establezcan UIF (art. 7), que

²² Ibidem.

²³ Convenio Centroamericano para la Prevención y la Represión de Los Delitos De Lavado de Dinero y de Activos, Relacionados con el Tráfico Ilícito de Drogas y Delitos Conexos (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2004)

²⁴ Convención de las Naciones Unidas Contra la Delincuencia Organizada Transnacional (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2003)

se sancione a las personas jurídicas que cometen dicho delito -aunque no se establece si civil, penal o administrativamente (art. 10) y que decomisen los bienes (art. 12).

En el año 2003, la Asamblea General de la ONU adopta la Convención de las Naciones Unidas Contra la Corrupción denominada también “Convención de Mérida”²⁵, con el objeto de promover y fortalecer las medidas para prevenir y combatir de forma eficaz y eficiente la corrupción. Para estos fines se contemplan mecanismos para suscitar, facilitar y apoyar la cooperación internacional y la asistencia técnica en la prevención y la lucha contra la corrupción. Se establece todo un capítulo referido a la recuperación de activos (arts. 51 al 59), posibilitando que se decomisen bienes, aunque no exista una condena previa (art. 54.1.c)²⁶.

1.2 Concepto y definición legal.

Tal como se señaló previamente, el término LDA tiene su origen en los Estados Unidos, donde se conocía como “*Money laundering*” al LDA que hacían los mafiosos en pequeñas cadenas de lavanderías.

Pero, a nivel internacional no existe un único término para referirse a este fenómeno y tipo penal. Por ejemplo, en Italia se le llama “reciclado de dinero”, en Francia, Italia y Portugal “blanqueo de capitales”, en Bolivia “legitimación de ganancias ilícitas”, en Brasil “lavado de bienes, derechos y valores”, en Chile, Cuba, Guatemala y Honduras “lavado de dinero”, en Colombia, Perú y República Dominicana “lavado de activos”, en Uruguay “blanqueo de dinero” y en Venezuela “legitimación de capitales”, siendo que en principio los términos lavado, blanqueo o reciclaje pueden ser entendidos como sinónimos²⁷

²⁵ Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (El Salvador, Asamblea Legislativa, 2003).

²⁶ En similar sentido a la Convención de Mérida se cuenta con la Convención Interamericana contra la Corrupción la cual fue suscrita promovida por la Organización de los Estados Americanos OEA y ratificada por El Salvador en el año de 1999. Dicho tratado multilateral determina en su art. XV la posibilidad de identificar, rastrear, inmovilizar, confiscar y decomisar de bienes obtenidos o derivados de la comisión de los delitos contra la corrupción o del producto de dichos bienes.

²⁷ Daniel Fernández Bermejo, “En torno al concepto del blanqueo de capitales. Evolución normativa y análisis del fenómeno desde el Derecho penal”. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo 39, Núm. 1* (2016): 239.

Partiendo de ello, procederemos a definir al LDA, en el entendido que existen autores que señalan diferencias terminológicas entre este y el blanqueo de capitales, las cuales no abordaremos en el presente trabajo por no ser este el objeto del mismo y compartir la posición de la exposición de motivos del Código Penal Español de 1992 según la cual *“la aplicación de cualquiera de esos neologismos apuntan semánticamente a identificar todas aquellas conductas orientadas a la incorporación al tráfico económico legal de los bienes o dinero ilegalmente obtenidos”*²⁸

Blanco Cordero, quien se decanta por el término blanqueo, lo define como el *“proceso de ocultación de bienes de origen delictivo con el fin de dotarlos de una apariencia final de legitimidad”*²⁹. Dicho autor señala además que el blanqueo no es un hecho puntual en el que los bienes ilícitos pasan de forma instantánea a ser lícitos o legales, sino que es el blanqueo es un proceso constituido por una serie de actuaciones o fases que de manera progresiva permiten alcanzar el resultado esperado³⁰.

En similar sentido lo conceptualiza Vidales Rodríguez quien señala que es *“aquel proceso por el que se da apariencia de legalidad al dinero o bienes procedentes de la comisión de un delito”*³¹.

Gutiérrez Rodríguez señala que son *“aquellas operaciones tendentes a dar una apariencia de legalidad a las ganancias ilegales que se obtienen como consecuencia de la comisión de delitos. De esta forma, mediante las operaciones de blanqueo o lavado de capitales se introduce el dinero o los bienes procedentes del delito en la circulación legal y en el sistema económico”*³².

²⁸ Víctor Prado Saldarriaga, Óp. Cit., p. 1.

²⁹ Isidoro Blanco Cordero, *El delito de blanqueo de capitales*, (2ª Ed. España: Editorial Arazandi, 2002), 91.

³⁰ Ibidem.

³¹ Daniel Fernández Bermejo, Óp. Cit., p. 244.

³² Ibidem.

Prado Saldarriaga, por su parte, expone que el LDA supone: *“un conjunto de operaciones comerciales o financieras que procuran la incorporación al Producto Nacional Bruto de cada país, y de modo transitorio o permanente, de los recursos, bienes y servicios que se originan o están conexos con transacciones de macro o micro tráfico ilícito de drogas”*³³

A nivel nacional no tenemos una definición expresa sobre el LDA, pues nuestra ley especial que regula dicha materia³⁴ no lo define, sino que más bien describe en su art. 4 las conductas básicas que deben entenderse como LDA, utilizando los verbos rectores depositar, sancionar, retirar, transferir o convertir aquellos fondos, bienes o derechos que procedan directa o indirectamente de actividades ilícitas con el objeto de ocultar su origen. Además, el inciso 2 del art. 4 y el art. 5 detallan otras conductas que también deben considerarse como LDA.

El anteproyecto de la “Ley Especial para la Prevención, Control y Sanción del Lavado de Dinero y Activos”, a pesar de que en el art. 3 señala una serie de definiciones vinculadas con la temática, tampoco define el término LDA, sino que se limita a regular el tipo penal. De allí que sea necesario que mediante un análisis doctrinario y legal crear una definición propia o al menos determinar cuáles son los principales aspectos que conceptualizan al LDA en El Salvador.

En ese sentido podemos concluir que el LDA tiene dos aspectos definitorios: i) los bienes, dineros o ganancias sobre los que recae, pues estos proceden de ilícitos penales y, ii) el propósito de reintroducción de dichos bienes a la economía legal, con total apariencia de legalidad. De allí que sea posible afirmar que la ocultación y la reincorporación en la economía legal de los bienes lavados son los aspectos esenciales del LDA y pueda definirse al LDA como toda aquella actividad que pretenda el ocultamiento o reincorporación en la economía legal de aquellos bienes, activos, dineros o ganancias que procedan de actividades delictivas.

³³ Víctor Prado Saldarriaga, Óp. Cit., p. 1.

³⁴ Ley Contra el Lavado de Dinero y de Activos (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998).

1.3 El lavado de dinero y activos como proceso.

El LDA, como han señalado algunos autores en sus definiciones es además de un ilícito penal un proceso. Fabián Caparrós lo sintetiza en una frase al referirse que el LDA “es un proceso y no el resultado de un proceso”³⁵. Esto es así pues supone la incorporación o mutación de los bienes que directa o indirectamente provienen de delitos por otros con apariencia de licitud en el mercado. En ese sentido, con la sanción del LDA y el decomiso de los bienes de él se pretende alcanzar la máxima relativa a que el delito no debe resultar provechoso.

Aliaga Méndez también comparte que el LDA es un proceso y lo define como un “conjunto de operaciones que tratan de proporcionar una explicación creíble y fundada a un hipotético cuestionamiento por parte de las autoridades respecto del origen de un determinado activo”³⁶.

Ahora bien, cuando se habla de LDA no podemos entender dicho concepto como una sola actividad aislada y única, sino que es necesario comprender que el mismo está compuesto de diferentes actuaciones, mediante las cuales las personas u organizaciones que cometen ilícitos requieren en primer lugar alejar los fondos de toda asociación directa con el delito, luego de ello eliminar o disfrazar cualquier rastro y finalmente introducir el dinero o los activos con apariencia de legalidad –sin despertar sospechas– en la economía formal o regularizarlos ante la Hacienda Pública para poderlos utilizar.

Ahora bien, existen diferentes modelos o tesis que describen las fases del LDA. Pero, por ser El GAFI un grupo reconocido a nivel internacional dedicado a la lucha contra este ilícito, se retomará el modelo de etapas que dicho organismo planteó en su informe “Tipología del Blanqueo de Capitales” publicado en 1990, mismo que fue a su vez citado

³⁵ Francisco Jiménez García. “Blanqueo de Capitales y Derecho Internacional,” *Eunomía Revista en Cultura de Legalidad*, Núm. 10 (2016): 218.

³⁶ Daniel Fernández Bermejo, Óp. Cit., p. 244.

y utilizado por distintos autores que escriben sobre dicho ilícito y mediante el cual se resumen las etapas en: la colocación de los bienes (*placement*), el encubrimiento o ensombrecimiento (*layering*) y la integración en el mercado económico con la total apariencia de legalidad (*integration*)³⁷. Por ello procederemos a detallar brevemente en qué consiste cada una de ellas:

Primera etapa. Colocación o *placement*: consiste en deshacerse de forma material de importantes sumas de dinero sin que se oculte aún la identidad de los titulares. La idea de los delincuentes es evitar tener sumas importantes que puedan llamar la atención sobre su procedencia y a la vez puedan ser objeto de robo, hurto o embargo, así que deciden desplazar sumas dinerarias fuera del lugar de obtención a destinos más fáciles de ocultar ³⁸.

Los delincuentes incorporan el dinero de alguna forma al sistema económico ya sea mediante establecimientos financieros tradicionales mediante el fraccionamiento, la complicidad bancaria y el empleo abusivo de las excepciones a la obligación de identificar o comunicar a las entidades financieras; pero también mediante instituciones financieras no tradicionales a través de la mezcla de fondos lícitos e ilícitos, adquisición de bienes o contrabando de dinero en metálico.³⁹

Segunda etapa. Ensombrecimiento o *layering*: En esta etapa se trata de ocultar el origen de los productos ilícitos mediante la realización de numerosas transacciones financieras ya sea mediante la creación de un rastro documental falso para ocultar la verdadera fuente o localización de los fondos, la conversión del metálico en instrumentos financieros, la adquisición de bienes materiales con dinero en metálico y su posterior cambio o venta o las transferencias electrónicas de fondos⁴⁰.

³⁷ Federación Latinoamericana de Bancos, FELABAN, "Definición Conceptos Generales: Etapas Lavado de Activos," Comité Latinoamericano para la Prevención del Lavado de Activos y el Financiamiento del terrorismo, <https://www.felaban.net/coplaf/etapas> (Consultada el 30 de abril de 2021).

³⁸ Isidoro Blanco Cordero, Op. Cit. p. 64.

³⁹ Ibid. p. 65-68.

⁴⁰ Ibid. Cit., p. 69-71.

Tercera etapa. Integración o *integration*. Es la finalización del proceso. En este paso, el dinero lavado regresa a la economía o al sistema financiero disfrazado ahora como dinero legítimo, inversiones normales créditos o reinversiones. Durante el proceso de integración se utilizan distintos métodos como las transacciones de inmuebles en especial las compraventas sucesivas, empresas pantalla y créditos simulados -entre ellos la inversión directa-, aportes de intereses sobre créditos imaginarios en bancos extranjeros, el uso de facturas falsas de importación o exportación, uso de juegos de azar como casinos, hipódromos, la contratación de diferentes profesionales como abogados, notarios y contables, las compañías de seguros y otros subterfugios⁴¹.

Ahora bien, estas tres fases o etapas no tienen por qué producirse de modo estructurado o consecutivo, sino que pueden superponerse o confundirse unas con otras, en función de la modalidad por la que, con arreglo a las necesidades de cada caso, opte la persona que comete LDA⁴². Sin embargo, la primera etapa es aquella en que con mayor facilidad se puede detener al autor del delito, pues los activos o dinero aún no ha sido transformados, pudiendo así seguirle la pista, situación que se dificulta en las etapas posteriores dependiendo de qué tan profesionales, complejas y variadas sean las técnicas de LDA.

Además, no debe de perderse de vista que las fases ya reseñadas son cíclicas y se repiten una y otra vez, en razón de que las organizaciones criminales o personas que cometen delitos siguen cometiendo conductas ilícitas y necesitan de activos para ello, por lo que el dinero lavado se reinvertirá en actividades criminales, generando a su vez ganancias que deberán ser nuevamente lavadas e introducidas a la economía normal. Es un ciclo que comienza una y otra vez.

Finalmente debe decirse que existe reconocimiento jurisprudencial sobre la concepción del LDA como un proceso, señalándose este no es de consumación instantánea, sino

⁴¹ Ibid. p. 73 -79.

⁴² Isidoro Blanco Cordero, Óp. Cit., p. 63.

que se efectúa por etapas, las cuales son: i) colocación; ii) estratificación o intercalación; e iii) integración o inversión⁴³.

1.4 Bien jurídico protegido.

La misión del Derecho penal es la defensa de bienes jurídicos, tal como afirma Jescheck, de aquellos bienes vitales imprescindibles para la convivencia humana en sociedad que, por lo tanto, resultan merecedores de protección mediante el empleo del poder coactivo del Estado, a través de la imposición de la pena, la falta de un bien jurídico despoja todo tipo penal de contenido y legitimidad, en tanto el Derecho penal no crea los bienes jurídicos, sino que los identifica, pondera su importancia y actúa sobre ellos tutelándolos⁴⁴.

En ese sentido y habida cuenta que no existe un consenso por los doctrinarios respecto al bien jurídico protegido en el delito de LDA, es de vital importancia revisar las diferentes posturas y verificar en cuál de estas se sustenta la legislación y jurisprudencia salvadoreña, pues solo al tener claridad del bien vital que protege dicho tipo penal se pueden hacer consideraciones respecto a las conductas reguladas en la LCLDA.

En la actualidad, las diferentes posturas pueden resumirse de la siguiente manera:

Tesis que consideran que el lavado de dinero y activos no posee ningún bien jurídico que proteger: Existe un reducido sector de la doctrina -entre ellos Alldridge- que se encuentran a favor de la despenalización del LDA, pues alegan que dicha conducta no daña sustancialmente ningún bien jurídico que le dé contenido y justificativo a su penalización. En ese sentido sostienen que la criminalización del LDA no se justifica a la luz de los requisitos especiales de la teoría del Derecho penal; en especial, en lo que

⁴³ Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro. *Apelación, Referencia: INC-109-18* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018).

⁴⁴ Roberto Durrieu, "El bien jurídico protegido en el delito de lavado de dinero y activos", *Revista del Colegio de Abogados de Buenos Aires*, (2011): 10.

hace al respeto del principio de ultima ratio del Derecho penal⁴⁵ (este principio es denominado en El Salvador como principio de mínima intervención o de necesidad⁴⁶).

Otros autores, como Suárez González, consideran que el LDA no afecta el sistema financiero pues afirma que este es un instrumento neutro que sirve para canalizar los capitales que fluyen al mercado y cuyo funcionamiento no se ve alterado por el origen de dichos capitales. En su opinión, desde condiciones jurídico-económicas, el LDA es positivo pues al ingresar el dinero a la economía pasa a ser controlado y a estar sujeto de las mismas obligaciones de carácter impositivo que el dinero de origen lícito⁴⁷.

Tesis que abogan por que el lavado de dinero y activos protege un solo bien jurídico: Hay un grupo de autores, denominados monistas, que señalan que existe un único bien jurídico a proteger por el LDA. No obstante, no existe unanimidad respecto a cuál es este.

Miguel Acosta, Eduardo López Betancourt, Jesús María Silva Sánchez y Javier Alberto Zaragoza Aguado, consideran que lo que protege el LDA es el *bien jurídico del delito previo o anterior*⁴⁸. Ello tiene sustento en la idea de que el LDA, al que llaman un proceso de legitimación de activos provenientes del crimen, no es más que una consecuencia natural y necesaria del delito subyacente. En ese sentido, exponen que el delito previo se encuentra conectado con LDA y que este último es un continuo y derivado del delito precedente. Por ello, afirman que la consecuencia razonable es que el LDA proteja el mismo bien jurídico que el del delito que lo precede, pues el tratar de evitar el aprovechamiento económico del ilícito previo contribuye a que no exista un escenario fértil para su realización.

⁴⁵ Ibid. p.12.

⁴⁶ "El poder punitivo del Estado debe estar regido y limitado por el principio de intervención mínima. Con esto quiero decir que el derecho penal solo debe intervenir en los casos de ataque muy graves a los bienes jurídicos más importantes. Las perturbaciones más leves del orden jurídico son objeto de otras ramas del derecho. De aquí que se diga que el derecho penal tiene un carácter subsidiario frente a las demás ramas del ordenamiento jurídico". Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 475C2016* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2017).

⁴⁷ Javier Cortés, et al *El bien jurídico protegido por el blanqueo de capitales* (Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales, España, Editorial Arazandi 2016), 260 - 261.

⁴⁸ Roberto Durrieu, *Óp. Cit.*, p. 13 - 14.

Dicha tesis se encuentra en desuso, pues al ser el LDA un delito autónomo distinto, no es necesario que sean coincidentes los bienes jurídicos entre el delito subyacente o antecedente y este.

Ahora bien, Gómez Pavón y Enrique Bacigalupo Zapater sostienen que lo que protege el LDA es la *administración de justicia*⁴⁹, pues dicho delito hace difícil la investigación del ilícito previo al ocultar la fuente criminal de un activo y convertirla en uno que parezca legal. En ese sentido, sostienen que la transformación, conversión y ocultamiento de los bienes dificulta el trabajo de las autoridades para dar con los autores o partícipes del delito anterior.

Bernasconio, quien también comparte esta tesis, señala que las organizaciones criminales utilizan al LDA como una herramienta sofisticada para sustraerse de las investigaciones policiales y judiciales, impidiendo que las autoridades se puedan remontar hasta los jefes u organizadores de la criminalidad, por lo que el LDA solo puede ser aparejado al encubrimiento⁵⁰.

Otro grupo de autores, e incluso organismos internacionales como el GAFI, la OEA y el Fondo Monetario Internacional, refieren a que la protección de intereses de carácter macroeconómico supone la clave para determinar el bien jurídico protegido del LDA, siendo por regla general el *orden socio económico* el bien jurídico más señalado⁵¹.

Bajo Fernández señala que el concepto orden socioeconómico, al igual que el Derecho penal económico, tiene una concepción en sentido amplia y otra en sentido estricto, definiendo la primera como “*la regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía*”, mientras la segunda acepción se refiere a “*la regulación jurídica de la*

⁴⁹Ibidem.

⁵⁰ Javier Cortés Óp. Cit., p. 271 - 272.

⁵¹ Roberto Durrieu, Óp. Cit., p.19.

*producción, distribución y consumo de bienes y servicios, es decir la actividad económica dentro de la economía de mercado*⁵².

Entre estos autores también existe una crítica a la vaguedad y generalidad del concepto “orden socioeconómico” y concretizan aún más el bien jurídico a proteger señalando que el LDA pone en peligro *la libre competencia* como manifestación de la libertad de empresa y principio sobre el que se basa el sistema la economía de libre mercado. Díez Repollés y Colombo exponen que el objetivo de la criminalidad organizada cuando dispone de capital es infiltrarse en la economía legal y tratar de alcanzar posiciones monopolísticas a través de la supresión de competidores, pues los costos de los recursos obtenidos de manera ilícita son inferiores a los lícitos y por ende se encuentran en una posición ventajosa frente a los particulares que deben encontrar en el mercado sus propios medios financieros. De allí que el LDA pretenda evitar que las empresas legales sean marginadas o expulsadas debido a prácticas de apropiación del mercado de organizaciones criminales⁵³.

También, como concretización del orden socioeconómico, se señala como bien jurídico protegido por el LDA la *estabilidad y solidez del sistema económico financiero*, pues al utilizarse la banca para dicha actividad delictiva se produce una desconfianza en el público en el modo de funcionamiento de dicho sistema⁵⁴.

Finalmente, autores como Javier Cortés señalan que el *tráfico lícito de bienes* es el verdadero bien jurídico del LDA pues lo que busca este delito es mantener indemne, seguro e intacto el tráfico de bienes evitando que aquellos que tengan procedencia delictiva accedan o se mezclen con otros de origen legal. Para dicho autor esta postura es a su vez sostenida por otros doctrinarios como Del Carpio Delgado, Fabián Caparrós, González Rus o Moreno Canovés y Ruiz Marco⁵⁵.

⁵² Javier Cortés, Óp cit., p. 258.

⁵³ Ibid. p. 264 - 265

⁵⁴ Ibid. p. 266.

⁵⁵ José Palma Herrera, *Los delitos de blanqueo de capitales*, (España: Editorial Edersa, Publicaciones del Instituto de Criminología de Madrid, 1999), 277-278.

Tesis pluriofensivas: Se refiere a aquellas que consideran que no se vulnera un solo bien jurídico sino varios, estableciendo una serie de combinaciones de bienes jurídicos a tutelar.

Un considerable número de autores como Aránguez Sánchez, Moreno Cánoves y González Cussac sostienen que el LDA es un delito pluriofensivo, pues dificulta la transparencia del sistema financiero y la seguridad en el tráfico comercial, pero además debido a su naturaleza encubridora lesiona la administración de justicia. Otros como Zaragoza Aguado se orientan hacia una vulneración del orden socioeconómico y la estabilidad democrática; mientras que Blanco Lozano señala que es el orden socioeconómico y a su vez el del delito antecedente⁵⁶

Dicha concepción es la adoptada a nivel nacional, donde la jurisprudencia penal ha señalado en relación con el LDA que este es:

“...un delito pluriofensivo con incidencia, sobre todo, en el orden socioeconómico en la medida que la solidez y transparencia en los que se asienta el sistema financiero se ve afectado por el influjo de recursos económicos generados al margen del sistema regular; dado que las redes de lavado y las organizaciones que las operan, pueden afectar negativamente los mercados, las estructuras financieras y económicas y hasta los mismos sistemas políticos de los Estados. Ante ello, no se debe perder de vista, que dicho ilícito, más allá de perturbar la correcta Administración de Justicia, en tanto que restringe su normal funcionamiento al dificultar la investigación de las conductas de ocultación de bienes de ilícita procedencia (...), con bastante frecuencia exigirá también la comisión de variados ilícitos que ponen en riesgo a otros bienes como: la salud pública, en el caso de las drogas, el patrimonio, al turbar la propiedad, el orden público y la paz social, en el tráfico de armas, la Hacienda Pública, en los casos de defraudaciones al Fisco, entre otros...”⁵⁷

⁵⁶ Ibid. p. 278 - 279.

⁵⁷ Sala de lo Penal, Casación, Referencia: 288-CAS-2011 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2012).

Que exista una posición sentada en la jurisprudencia sobre el bien jurídico a proteger es importante en tanto nos permite establecer con certeza cuál es el bien jurídico protegido, reconocer la autonomía del LDA de los delitos previos o precedentes y analizar con base en esa concepción o tesis pluriofensiva las problemáticas que se plantean en el capítulo IV del presente trabajo.

1.5 Regulación nacional: conductas típicas

Con base en la Convención de Viena y el Convenio Centroamericano para la Prevención y la Represión de los Delitos de Lavado de Dinero y de Activos, surgió en 1998 la Ley Contra Lavado de Dinero y de Activos (LCLDA)⁵⁸, la cual entró en vigencia 6 meses después de su aprobación, es decir, el 6 de junio de 1999. Dicha ley fue la primera en castigar el LDA a nivel nacional, pues, aunque en los Códigos penales anteriores se regulasen conductas vinculadas a delitos previos -como el encubrimiento o la receptación-, tenían por objeto la protección de distintos bienes jurídicos al de LDA y se sancionaban diferentes conductas.

Ahora bien, a diferencia de lo que sucede con los tipos penales tradicionales, la LCLDA no utiliza un solo verbo típico, sino que regula distintas conductas que pueden ser objeto de LDA.

El tipo base del LDA está desarrollado en el art. 4 inc. 1° de la siguiente manera:

“El que depositare, retirare, convirtiere o transfiriere fondos, bienes o derechos relacionados que procedan directa o indirectamente de actividades delictivas, para ocultar o encubrir su origen ilícito, o ayudar a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos a quien haya participado en la comisión de dichas actividades delictivas, dentro o fuera del país, será sancionado con prisión de cinco a quince años y multa de cincuenta a dos mil quinientos salarios mínimos ...”.

⁵⁸ Ley Contra el Lavado de Dinero y de Activos (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998).

Como se observa el tipo base regula cuatro verbos alternativos: “depositar, retirar, convertir o transferir” pero para que la conducta sea típica se requiere que dichos verbos recaigan sobre bienes o derechos relacionados a actividades ilícitas y que además se cumpla con la finalidad encubridora o de ocultamiento. Es decir que si los bienes no tienen la característica de ilicitud la conducta será atípica.

Respecto a las conductas típicas del LDA, al ser dicho delito además un proceso según se estableció en este capítulo, las conductas de conversión o transferencia serán aquellas que se encuentren más vinculadas a dicho ilícito. Moscoso Sagarra a propósito de la definición las conductas del LDA señala que la conversión implica una transformación de un acto nulo en otro eficaz mediante la confirmación o convalidación, pues la conversión conlleva que se cambie, modifique o transforme algo; por otro lado, la transferencia es la conducción de una cosa u objeto de un punto a otro o el traspaso de un derecho de una persona a otra⁵⁹. De allí que a propósito de que lo señala dicho autor podemos concluir que en ambas conductas existe el propósito de modificación de un bien ilícito de tal forma que luego de haber pasado por un proceso tenga apariencia de licitud o legitimidad.

Sin embargo, no debe perderse de vista que cualquiera de los cuatro verbos rectores puede ser constitutivo de LDA, la jurisprudencia penal ya ha señalado que dicho tipo penal es mixto alternativo ya que *“el supuesto de hecho está constituido por una pluralidad de acciones o verbos rectores, bastando la realización de una de ellas para tener por configurada la conducta, por ende, la ejecución de más de una de estas acciones siempre configurará el mismo delito, de modo que existirá un solo delito de lavado, teniendo siempre presente que a efecto de delimitar el ámbito de lo punible y lo no punible de las distintas acciones realizadas serán los fines perseguidos y la aptitud e idoneidad para ocultar el origen ilícito y legalizar bienes y valores provenientes de actividades delictivas.”*⁶⁰.

⁵⁹Alejandro Moscoso Segarra, et al *El Lavado de Dinero y Activos en la Legislación Dominicana* (Aspectos dogmáticos, criminológicos y procesales del lavado de activos. República Dominicana: Ministerio de Justicia y Gobernabilidad, 2005) 72.

⁶⁰ Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 8-CAS-2015* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2015).

Aunado a dichos verbos, el art. 4 inc. 2° LCLDA también considera LDA a “*cualquier operación, transacción, acción u omisión encaminada a ocultar el origen ilícito y a legalizar bienes y valores provenientes de actividades delictivas cometidas dentro o fuera del país*”.

El uso de la figura de cualquier otra acción u omisión, tiene sentido debido a que existen una diversidad y complejidad de técnicas para cometer lavado, mismas que además no se realizan en un solo acto, sino que mediante diversas operaciones que son difícilmente catalogables al no constituir con claridad uno de los verbos del tipo base de LDA. De allí que el legislador deba usar fórmulas generales que abarcar cualquier tipo de conducta siempre y únicamente debe verificarse el cumplimiento de la doble finalidad que establece dicho inciso, esto es que se busque ocultar el origen ilícito de los bienes, pero además su legalización⁶¹.

Además, el art. 5 casos del mismo cuerpo normativo estipula los siguientes casos especiales de LDA:

a) Ocultar o disfrazar en cualquier forma la naturaleza, el origen, la ubicación, el destino, el movimiento o la propiedad aparentemente legal de fondos, bienes o derechos relativos a ellos, que procedan directa o indirectamente de actividades delictivas.

b) Adquirir, poseer y utilizar fondos, bienes o derechos relacionados con los mismos, sabiendo que derivan de actividades delictivas con la finalidad de legitimarlas”.

Respecto a estas últimas conductas, existe discusión a nivel doctrinario sobre si algunos de dichos verbos, como la simple posesión o adquisición de los fondos relacionados con actividades delictivas, podrían implicar ser idóneos para producir una conducta típica de LDA o configurarían un agotamiento o simple disfrute de la conducta antecedente mediante la utilización de la figura jurídica de los actos posteriores copenados. Esta problemática que será abordada en el capítulo IV del presente trabajo.

⁶¹ José Palma Herrera. Op. Cit. 431

1.6 Objeto del delito.

El objeto del delito es todo bien, derecho o interés sobre el cual recae la acción delictiva. Es decir, el bien afectado con una lesión o puesta en peligro a través de la acción u omisión del autor del delito. Blanco Cordero Señala que en lo relativo al LDA, el objeto del delito es uno de los elementos de la estructura típica más importantes por la propia esencia de la conducta del LDA, que ha de recaer sobre bienes originados o motivados por un hecho delictivo⁶².

Respecto al término bienes el Código Civil da una definición señalando que estos son “*todas aquellas cosas que pueden ser objeto de apropiación, ya sean bienes muebles o inmuebles*”⁶³, pero para efectos penales ese término es insuficiente para determinar sobre qué objetos puede recaer el LDA, considerando la complejidad de dicho ilícito. En ese sentido, es más adecuado atender a la definición establecida en el marco legal internacional, donde se estipula que los bienes son “*los activos de cualquier tipo, corporales o incorporales, muebles o raíces, tangibles o intangibles, y los documentos o instrumentos legales que acrediten la propiedad u otros derechos sobre los mismos*”⁶⁴.

Nótese que dicha definición utiliza la palabra activos, entendiéndose por ello que se refiere a bienes que se puede valorar económicamente o aquellos objetos susceptibles de poder incorporarse al tráfico mercantil, de allí que sea importante señalar también que la Ley de Extinción de Dominio (LED) ha utilizado el término de bienes de interés económico, denominándolos como “*todos aquellos con un valor pecuniario susceptibles de administración y que sean generadores de beneficios económicos o de utilidad para el Estado*”.⁶⁵

⁶² Isidoro Blanco Cordero et al, *Principios y Recomendaciones Internacionales para la Penalización del Lavado de Dinero*. (Aspectos Sustantivos Combate al Lavado de Dinero y Activos desde el Sistema Judicial (5ª Ed. Organización de los Estados Americanos, 2014), 123.

⁶³ Código Civil de El Salvador (El Salvador, Cámara de Diputados de El Salvador, 1858) art. 560

⁶⁴ Art. 1 letra Q. Convención de Viena. En similar sentido se ha definido en la Convención de Palermo y de Mérida, ambas en sus artículos 2 lit. d.

⁶⁵ Ley de Extinción de Dominio (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017). art. 3

En ese sentido, cuando se hable del objeto del LDA debemos utilizar el término de bienes manera amplia, para que el mismo abarque a mayor parte de las formas que los bienes de origen delictivo pueden adoptar. Entendiéndose que dentro del dicho término convergen: i) El dinero, es decir el efectivo, representado en moneda nacional o extranjera cuya fungibilidad es la característica que permite un más fácil blanqueo de este que de otros bienes, en esta noción puede ubicarse la moneda digital o criptodivisa (cuyo mayor exponente es el *bitcoin*); ii) los bienes, es decir todos los objetos (materiales o inmateriales) susceptibles de ser tanto valorados económicamente como incorporados en el tráfico económico; iii) los efectos u objetos o activos que son producidos directa e inmediatamente por la realización del delito; iv) las ganancias que constituyen ventajas patrimoniales o utilidades conseguidas a través del delito, cualesquiera que fueran las transformaciones que hubieran podido experimentar; v) los títulos valores que lo constituyen los documentos mercantiles que materializan valores cuyas características más resaltantes son tanto la representación de derechos patrimoniales, como su aptitud para ser objeto de circulación en el tráfico económico (entre ellos el pagaré, la letra de cambio y la factura negociable); vi) los créditos; y vii) las disminuciones o pérdidas⁶⁶.

Además, en relación con la cuantía de estos bienes, habida cuenta que hay discusiones doctrinarias respecto si aquellos deben tener algún valor para ser considerados como objeto de LDA, se considera pertinente exponer lo establecido en nuestra jurisprudencia penal, donde si bien es cierto se ha señalado que la cuantía no es un elemento del tipo y que aún las pequeñas cantidades constituyen una acción típica⁶⁷, también se ha indicado que su monto puede ser útil para: i) determinar el grado de lesión al bien jurídico en el ejercicio judicial de la determinación de la pena⁶⁸, ii) establecer supuestos de insignificante afectación, en el marco del binomio legalidad/oportunidad⁶⁹ o; iii) establecer

⁶⁶Fidel Mendoza Llamconcca, "El delito Fuente en el lavado de dinero y activos", *Temas de derecho penal económico: empresa y compliance. Anuario de Derecho Penal*, (2013-2014): 304-309

⁶⁷ Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 107-CAS-2008* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2011).

⁶⁸ Código Penal de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1997). art. 63 núm. 1°

⁶⁹ Código Procesal Penal de El Salvador (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2008). art. 20 núm. 1.

casos de absoluta intrascendencia⁷⁰. Con lo cual la cuantía del objeto de delito de LDA puede ser trascendente en El Salvador en razón del principio de lesividad⁷¹.

También debe señalarse que se ha discutido si el LDA puede recaer sobre *bienes en cadena* es decir en aquellos casos que el delito previo es a su vez el LDA, señalando la mayoría de doctrinarios que ello es posible en aquellos sistemas donde se admita como delito antecedente cualquier tipo de delito⁷².

Otro aspecto merece una especial atención lo relativo a los bienes sustitutos y los mezclados o contaminados por el LDA, pues de considerarse como objeto del delito solo los bienes directamente vinculados al delito previo, quedarían muchos casos en impunidad. En ese sentido, debe decirse que el art. 4 LCLDA contempla que pueden ser objeto del delito aquellos bienes que procedan directa o indirectamente de actividades delictivas.

De allí que se admita que el objeto material recaiga sobre bienes sustitutos, es decir aquellos que se obtienen al sustituir el objeto del delito luego de realizar múltiples transacciones o acciones de intermediación y por ende están indirectamente relacionados con el delito precedente, pero también bienes mezclados o contaminados parcialmente por un delito previo, es decir aquellos que han sido fusionados con otros bienes de procedencia lícita, siendo que en estos casos los problemas probatorios recaen en determinar o individualizar los bienes que adolecen de ilicitud.

⁷⁰ Ibid. art. 3.

⁷¹ El principio de lesividad constituye el fundamento axiológico en la estructuración del delito, pues las prohibiciones legislativas, a cuya infracción se atribuye una pena, se justifican únicamente si se dirigen a impedir ataques concretos a bienes fundamentales de tipo individual o social, entendiéndose por ataque no sólo el daño causado, sino también el peligro que se ha corrido; en cualquier caso, debe tratarse de un daño o peligro verificable o evaluable empíricamente, partiendo de las características de cada comportamiento prohibido. El principio de lesividad se postula, por tanto, como la formulación constitucional que impide al legislador el establecimiento de prohibiciones penales sin bien jurídico, es decir, excluye la responsabilidad penal por comportamientos sin resultado dañoso. Véase: Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad: Referencia: 52-2003/56-2003/57-2003* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004).

⁷² Carlos Martínez-Buján Pérez, *Derecho Penal Económico*, (España: Tirant Lo Blanch, 2002), 328.

1.7 Sujeto Activo y Pasivo.

El LDA es un delito común que no requiere que su autor tenga características especiales para cometerlo, sino que puede ser realizado por cualquier persona, nótese que el art. 4 de la LCLDA inicia con el enunciado “el que”, de allí que aunque dicho delito al ser un ilícito económico en su aspecto criminológico tenga como principales perpetradores a los delincuentes de cuello blanco, es decir según Sutherland, “a personas de clases sociales elevadas, que como tales, ostentaban una especial posición de poder en la sociedad”⁷³, la legislación penal no establezca ninguna condición especial o característica particular que deba poseer el sujeto activo.

Por su parte el art. 2 de esta misma ley contempla que el delito de LDA puede ser cometido por personas naturales o jurídicas, en el caso de estas últimas, incluso cuando no estuviesen constituidas legalmente, es decir cuando les faltase algunos de los requisitos y condiciones legalmente establecidos para obtener su personalidad jurídica de conformidad con la legislación que regula su creación⁷⁴.

Ahora bien, en El Salvador no se encuentra regulada la responsabilidad penal de las personas jurídicas de forma amplia y general⁷⁵, ni muchos menos en forma particular para el delito del LDA⁷⁶, por ello cuando se pretenda perseguir penalmente por LDA a una persona jurídica, deberán determinarse qué personas naturales han actuado representando a dicha persona jurídica.

⁷³ Edwin Sutherland, *El Delito de Cuello Blanco*. (Venezuela, Ediciones de la Biblioteca de la Universidad Central 1969) 9.

⁷⁴ Dependiendo si la persona jurídica privada posee o no utilidad social y la finalidad de la misma deberán verificarse los requisitos contemplados en la Ley de Asociaciones y Fundaciones sin Fines de Lucro o el Código Comercio de El Salvador, por ejemplo.

⁷⁵ Salvo en el caso de los delitos regulados en La Ley Contra Actos de Terrorismo donde se contempla la sanción de multa y disolución de la persona jurídica cuando se ha comprobado que los individuos que integran los órganos de administración o dirección de aquella han permitido, colaborado o participado en los delitos previstos en dicha ley. Ley Contra Actos de Terrorismo (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001) Art. 41.

⁷⁶ Si bien debe destacarse que en el anteproyecto de la Ley Especial para la Prevención, Control y Sanción del Lavado de Dinero y Activos se señala que las personas jurídicas son responsables de LDA, indicándose que en este caso las sanciones se aplican a las personas naturales que acordaron o ejecutaron el hecho constitutivo de LDA (art. 79 inc. 5°). Véase: Ley Especial Para la Prevención, Control y Sanción del Lavado de Activos (El Salvador: Fiscalía General de la República, 2018), art.79 inc. 5°.

Al respecto la jurisprudencia constitucional ha señalado que *“La perpetración de conductas delictuales en el seno o bajo el auspicio de personas jurídicas, no supone que dichas conductas no puedan ser objeto de control por parte del Estado; todo lo contrario, partiendo del hecho que la persona jurídica nace y se mantiene en operatividad, conforme, entre otros aspectos, a la voluntad y actuación de personas físicas, sí resulta posible individualizar el sujeto o sujetos que han concurrido en las conductas delictuales, delimitando entonces su intervención y responsabilidad en las mismas”⁷⁷*

En ese caso cuando se determine que mediante una persona jurídica se ha cometido el delito de LDA deberán individualizarse a las personas naturales que han actuado en representación de la primera, mediante la teoría del actuar por otro y sobre la persona jurídica solo recaerá la responsabilidad civil del ilícito ⁷⁸ o en su caso podrá ser sujeta a extinción de dominio⁷⁹.

Además, debe señalarse que la principal problemática que se plantea en cuanto a la autoría del LDA es la posibilidad de que el autor del delito antecedente sea a su vez sujeto activo del LDA, aspecto que se abordará en el capítulo IV del presente trabajo, habida cuenta que el legislador penal no ha sentado postura al respecto.

En cuanto al sujeto pasivo, basta mencionar que la jurisprudencia penal⁸⁰ ha determinado que este es la sociedad y el Estado como encargado del orden financiero y monetario que dirige la actividad económica del país. Ello en el entendido que en El Salvador se adoptan las tesis pluriofensivas respecto a los bienes jurídicos protegidos.

⁷⁷ Sala de lo Constitucional, *Hábeas Corpus*, Referencia: 36-2008 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2008).

⁷⁸ El art. 38 del Código Penal establece que aquella persona natural que actuase como directivo, representante legal, o administrador de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, cuando tales circunstancias se dieren en la persona en cuyo nombre o representación obrare

⁷⁹ El art.8 LED estipula que la acción de extinción de dominio es una consecuencia patrimonial de las actividades ilícitas, consistente en la declaración de titularidad a favor del Estado por sentencia de autoridad judicial sobre los bienes a los que se refiere dicha ley. La extinción de dominio puede recaer sobre bienes de personas naturales y/o jurídicas.

⁸⁰ Sala de lo Penal, *Sentencia de Casación*, Referencia: 94-2017 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018)

1.8 El dolo.

Blanco Cordero señala El LDA es un delito doloso, que requiere que el sujeto activo conozca los elementos del tipo objetivo y además que quiera realizarlos⁸¹. La peculiaridad de dicho delito sostiene el autor es que la normativa internacional utiliza la expresión “a sabiendas”⁸² cuando hace referencia al origen de los bienes. Junto a ello, continúa, debe destacarse la mención expresa a los objetivos que deben guiar al autor, como son el de ocultar o encubrir el origen ilícito de aquellos⁸³.

Ahora bien, ello puede generar discusiones dependiendo si se tiene un sistema de numerus apertus o numerus cerrados, pues en algunos casos se requerirá que el sujeto activo conozca que dichos bienes proceden de un delito de los expresamente mencionados en la ley especial o el tipo de LDA.

Sin embargo, a nivel nacional no es necesario que el autor conozca de qué delito previo se trata, cuándo se cometió, ni qué sujetos intervinieron en su ejecución, pues, aunque la LCLDA en su art. 6, brinde en principio un catálogo de delitos antecedentes, también incluye en su literal “p” a todo acto de encubrimiento y legalización de dinero o bienes procedentes de *actividades delictivas*, con lo cual puede tratarse de cualquier ilícito estipulado en nuestro Código Penal o leyes especiales.

La jurisprudencia penal respecto al dolo del LDA ha señalado que dicho tipo es: *“eminentemente doloso, situación por la que el conocimiento del origen delictivo de los bienes o que los mismos procedan de un delito, es un elemento normativo, que conlleva las circunstancias que le permitían inferir al autor del hecho el origen delictivo de los*

⁸¹ Isidoro Blanco Cordero, Óp. Cit., p. 138

⁸² La normativa internacional utiliza la expresión “a sabiendas” cuando se refiere al origen de los bienes Convenio de Viena (Austria: Estados Parte de la Convención, 1969), art. 3.1.b), i), ii), y 3.1.c). i) del y Reglamento de la CICAD-OEA (Estados Unidos: Comisión Interamericana para el Control del Abuso de Drogas Reglamento modelo sobre delitos de lavado relacionados con el tráfico ilícito de drogas, y otros delitos graves, 1999), art. 2 y 3.

⁸³ Isidoro Blanco, Óp. Cit., p. 138

*bienes; es decir, que no se requiere un conocimiento pormenorizado del delito cometido, sino que esté consciente de los actos que realiza*⁸⁴.

De lo anterior puede inferirse que para cometer el delito de LDA basta el dolo eventual, pues, aunque se requiere más allá de una sospecha, suposición o conjetura sobre el origen ilícito de los bienes no se exige que el autor conozca la existencia de un delito previo *“lo que implicaría la demostración de que la conducta precedente fue típica, antijurídica y culpable, sino que, basta con que la persona sepa sobre la naturaleza delictiva del hecho previo y su significancia social*⁸⁵.

Pero el dolo del LDA no solo recae sobre sobre la proveniencia delictiva de los bienes sino que además debe existir el conocimiento y voluntad de realizar las conductas típicas, es decir en el caso de los verbos depositar, retirar, convertir o transferir debe existir un conocimiento y voluntad de que se están realizando dichas acciones, pero además debido a la finalidad que señala el LDA debe haber una voluntad encaminada a ocultar el origen ilícito o legalizar bienes y valores provenientes de actividades delictivas.

Ahora bien, a nivel internacional se ha recomendado la tipificación del LDA culposo, lo cual es aplicable en otros países donde además se ha adelantado el momento de la intencionalidad utilizando para ello la teoría de la ignorancia deliberada para sancionar este delito⁸⁶. Sin embargo, a nivel nacional el único caso de LDA culposo es el

⁸⁴ Referencia: 8-CAS-2015 Óp. Cit.

⁸⁵Sala de lo Penal, *Sentencia de Casación, Referencia: 222C2013*, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2014)

⁸⁶ Feijó Sánchez señala que para condenar en determinados supuestos en los que el autor no quería realizar el hecho típico y actuaba con una mezcla de conocimiento y error el Tribunal Supremo Español - ha recurrido a dicha teoría jurídica intentando hacer fructífera la construcción del *wilfullblindness* proveniente del ámbito anglosajón.

Esta doctrina, en esencia, se aparta de las exigencias de conocimiento del tipo objetivo para la imputación a título de dolo ofreciendo como solución adelantar el momento de la “intencionalidad” que adquiere relevancia para el derecho penal. Mediante tal cambio de perspectiva, se entiende que el sujeto que provoca deliberada o intencionadamente su propia ceguera, porque le interesa para facilitar o hacer más cómoda su decisión moral, es tratado como el que realiza el hecho delictivo de forma intencionada o deliberada.

Se trata, de un supuesto de acción libre en su causa o de imputación extraordinaria, una especie de “dolo por asunción”. El sujeto es así es hecho responsable de su ceguera voluntaria, deliberada o intencional cuando su falta de conocimiento deriva de una “indiferencia grosera”. Véase: Oficina de las Naciones

encubrimiento culposo practicado por aquellos funcionarios o empleados considerados sujetos obligados de conformidad al art. 2 LCLDA que cometan dicho ilícito por negligencia, impericia o ignorancia⁸⁷.

1.9 Autonomía del delito.

Generalmente el LDA se ha tipificado a partir del delito de encubrimiento, por cuanto en ambos ilícitos la acción consiste en ayudar a asegurar el beneficio o el resultado de un delito, a eludir la acción de la justicia, a sustraerse de esta, a eludir el castigo, a suprimir, alterar u ocultar los rastros del crimen⁸⁸.

Sin embargo, si se conceptualiza al LDA a partir del encubrimiento solo podría imputarse el LDA cuando se haya comprobado la comisión del crimen previo, lo cual no acontece en la actualidad donde existe un conceso respecto a la autonomía del LDA que exige únicamente la existencia de alguna actividad delictiva previa y no así la existencia de una investigación, proceso judicializado o condena sobre dicha actividad.

Ahora bien, Blanco Cordero expone que en principio es importante determinar qué elementos del concepto dogmático de delito han de concurrir en el hecho previo para que el LDA tenga relevancia penal. Para ello, señala que habida cuenta que el delito es un hecho típico, antijurídico, culpable y punible, en el caso del LDA basta con que concurren los dos primeros elementos, es decir, la tipicidad y antijuricidad del delito previo⁸⁹.

Pero luego de dicha determinación no es necesario que los responsables del delito antecedente sean culpables o hayan sido efectivamente penados, ya que el art. 2.6 del

Unidas Contra la Droga y el Delito, "Extractos de Doctrina y Jurisprudencia en materia de Blanqueo de Capitales para la República de Panamá. (consultado el 31 de marzo de 2021).

https://www.unodc.org/documents/ropan/Jurisprudencia_Blanqueo_Final_26_oct.pdf.

⁸⁷ Ley Contra el Lavado de Dinero y de Activos. Óp. Cit. art. 8

⁸⁸ Ricardo Pinto y Ophelie Chevelier, "El Lavado de Dinero y Activos como delito Autónomo". *Comisión Interamericana para el Control del Abuso de Drogas CICAD*, (2006): 52

⁸⁹ Isidoro Blanco Cordero, Óp. Cit. p.128.

Reglamento Modelo OEA/CICAD dispone expresamente que el LDA es autónomo de cualquier otro crimen, “*no siendo necesario que se sustancie un proceso penal respecto a una posible actividad delictiva grave*”, con lo cual tampoco la existencia de causas de justificación, inimputabilidad, inmunidades personales deberían en principio afectar la persecución o sanción del LDA.

La jurisprudencia nacional en materia penal ha desarrollado la autonomía del delito de LDA y se ha pronunciado diciendo que esta “*surge de su propia configuración típica, de donde la relación con actividades delictuales precedentes es desde luego indispensable, pero no menos diferente del tratamiento que recibe (...) sin que esa interdependencia torne dispensable su propia autonomía*”⁹⁰

Pero la jurisprudencia más allá de enfocarse en la tipicidad o antijuridicidad del delito precedente ha centrado su análisis en la ilicitud del objeto material del LDA el cual debe estar “contaminado” para que la conducta sea típica. Sin embargo, ha manifestado que dicha contaminación no implica la necesaria comprobación del delito precedente mediante una sentencia condenatoria o la existencia de un procesamiento formal, sino que bastan “*indicios que inequívocamente denoten la vinculación del delito de blanqueo con el ilícito subyacente, no siendo necesario comprobar todos los extremos del delito que originó los bienes o dinero a que se refiere (...) la ley especial aplicable...*”⁹¹.

Tampoco es indispensable que exista un conocimiento o comprobación detallada del delito previo, es decir no se exige que se sepa cuándo ocurrió ese ilícito, quién lo cometió y cómo, pero deberán comprobarse “*el origen ilícito de los fondos, lo que ha de inferirse de las circunstancias objetivas y particulares del caso*”⁹². Ello significa que deberán utilizarse todos los medios de probatorios para comprobar la ilicitud del objeto sobre el cual recae el LDA.

⁹⁰ Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 288-CAS-2004* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2006)

⁹¹ Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 707-CAS-2009* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2012)

⁹² Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 448C2019* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2019)

Sin embargo, habida cuenta que el LDA es un delito de realización compleja, muy difícilmente podrá comprobarse la ilicitud de su objeto con prueba directa, siendo necesaria la utilización de indicios, pues tal como lo señala la jurisprudencia “*lo oculto de las actividades relativas al lavado de dinero y de activos, producen por lo general una serie de indicios independientes que al ser sometidos al cruce de variables respectivas producen un nivel de certeza positiva para acreditar los extremos procesales, o en su defecto descartar la hipótesis fiscal*”⁹³.

En consecuencia, podemos concluir que el delito de LDA es autónomo y que no se requiere para su procesamiento que exista condena o comprobación del delito anterior sino que basta la existencia de esa actividad delictiva previa, de tal forma que deberá comprobarse la ilicitud del objeto material de LDA, que podrá haberse contaminado por provenir de un delito de los señalados en el art. 6 LCLDA o de cualquier otra, admitiéndose la comprobación de dicha circunstancia mediante prueba indiciaria debido a la complejidad del delito.

⁹³ Referencia: INC-109-18 Óp. Cit.

CAPÍTULO II EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS.

SUMARIO: **2.1** Evolución histórica de la regulación nacional de los Delitos Contra la Hacienda Pública. **2.2** Concepto: diferencia entre evasión y elusión. **2.3.** Bien jurídico protegido. **2.4** Regulación nacional: conductas típicas. **2.5** Objeto del delito. **2.6** Sujeto Activo y Pasivo. **2.7** El dolo. **2.8.** Etapa administrativa de la evasión. **2.9.** Excusa absolutoria. **2.10** Prescripción.

RESUMEN:

En el presente capítulo se hace un análisis del delito de evasión de impuestos, para ello se efectúa un breve recorrido histórico sobre el establecimiento de los diferentes tributos en el plano nacional y la posterior punición del delito de evasión. A continuación, se detallan las diferencias entre los términos de evasión y elusión fiscal los cuales son utilizados erróneamente como sinónimos.

A partir de dicha diferenciación se analiza el tipo de evasión de impuestos determinando cuál es el bien jurídico protegido a partir de la conceptualización de la Hacienda Pública, luego se detallan las conductas típicas de dicho ilícito en relación con las distintas modalidades de comisión del mismo. Además, se aclara que este solo puede recaer sobre un tipo específico de tributos y no sobre todos como normalmente se ha regulado en el plano internacional. También se señalan las particularidades del sujeto activo que puede cometerlo al ser considerado un delito de deber, pronunciándose sobre el tipo de dolo requerido para su comisión.

Seguidamente se hacen consideraciones sobre la etapa administrativa de la evasión de impuestos, su excusa absolutoria y prescripción, habida cuenta que tanto el momento en que la administración pública determina que se ha evadido una cuota y determina el monto de la misma, como las figuras jurídicas de la prescripción y la excusa absolutoria pueden incidir en la persecución o procesamiento por el delito de lavado de dinero y activos.

2.1 Evolución histórica de la regulación nacional de los Delitos Contra la Hacienda Pública.

En todas las civilizaciones los gobernantes han necesitado obtener bienes y recursos de la población con el objetivo de sostener los gastos estatales, brindar servicios o prestaciones públicas y garantizar el cumplimiento de fines del Estado como la seguridad pública, la administración de justicia y la defensa del territorio⁹⁴. De allí que el surgimiento de los tributos sea de gran antigüedad, una vez el hombre deja de ser nómada y comienza su vida en sociedad.

Debemos entender por tributos a aquellas prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas⁹⁵; o como señala nuestro Código Tributario las obligaciones que establece el Estado, en ejercicio de su poder imperio cuya prestación en dinero se exige con el propósito de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines⁹⁶.

Sin embargo, para efectos del presente trabajo no se hará un análisis de la historia mundial de los tributos. Tampoco se detallará la organización tributaria existente en la época precolombina o colonial salvadoreña, sino que se tomará como punto de partida la independencia de El Salvador y de los otros cuatro países que formaron la República Federal de Centroamérica en el año de 1821, señalándose que desde dicha independencia existió un reconocimiento constitucional a los tributos, ya que en la constitución salvadoreña de 1824 se señalaba como una atribución del congreso el decretar, aumentar o disminuir las contribuciones o impuestos para los diferentes gastos estatales⁹⁷.

⁹⁴ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (9ª Ed. Argentina: Editorial Astrea 2005.) p. 20

⁹⁵ *Ibid.*, p.22.

⁹⁶ Código Tributario de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001) Art. 11.

⁹⁷ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Congreso Constituyente del Estado de El Salvador 1824) Art. 29 núm. 9.

Una vez separados dichos estados y constituidos como repúblicas independientes, se reconoce en la Constitución salvadoreña de 1841 la facultad legislativa para levantar contribuciones o impuestos a todos los habitantes y sobre toda clase de bienes y rentas con la debida proporción, también se señala que tanto los nacionales como los extranjeros tienen la obligación del pago de los impuestos ordinarios, de igual manera, se establece una definición del “Tesoro Público”, del cual forman parte los referidos impuestos, así como las demás contribuciones especiales y tasas⁹⁸.

La competencia legislativa de creación de impuestos y la conceptualización del tesoro público se consignó en similar sentido en las constituciones salvadoreñas de 1864⁹⁹, 1871¹⁰⁰, 1872¹⁰¹, 1880¹⁰², 1883¹⁰³, 1886¹⁰⁴, 1939¹⁰⁵, 1945¹⁰⁶, 1950¹⁰⁷, 1962¹⁰⁸, y 1983¹⁰⁹. Pero, es necesario señalar que en la Constitución de 1939 se sustituyó el uso de la denominación tesoro público o tesoro nacional por “Hacienda Pública”, término que continúa vigente en la actualidad.

Sin embargo, a pesar del reconocimiento constitucional de los tributos y de la existencia de leyes que los regulaban -en especial el impuesto a la transferencia de bienes muebles

⁹⁸ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Constituyente de El Salvador, 1841), Arts. 22 y 60.

⁹⁹ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Congreso Nacional Constituyente de El Salvador, 1864), Arts. 28 núm. 5. y 64.

¹⁰⁰ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Congreso Nacional Constituyente de El Salvador, 1871), art. 36 núm. 5 y 84.

¹⁰¹ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Congreso Nacional Constituyente de El Salvador, 1872), Arts. 69 núm. 4 y 116.

¹⁰² Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Congreso Nacional Constituyente de El Salvador, 1880), Arts. 66 núm. 4 y 111

¹⁰³ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Congreso Nacional Constituyente de El Salvador, 1883), Arts. 62 núm. 4 y 116.

¹⁰⁴ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Congreso Nacional Constituyente de El Salvador, 1886), Arts. 68 núm. 12 y 127

¹⁰⁵ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Nacional Constituyente de El Salvador, 1939), Arts. 77 núm. 19 y 150

¹⁰⁶ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Nacional Constituyente de El Salvador, 1945), Arts. 68 núm. 12 y 127.

¹⁰⁷ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Nacional Constituyente de El Salvador, 1950), Arts. 45 núm. 10 y 118.

¹⁰⁸ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Constituyente de El Salvador, 1962), Arts. 47 núm. 10 y 118

¹⁰⁹ Constitución de la República de El Salvador (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983), Arts. 131 núm. 6 y 223 núm. 4.

y a la prestación de servicios también conocida como Impuesto al Valor Agregado (IVA), y al Impuesto Sobre la Renta (ISR)¹¹⁰-, fue hasta el año de 1993 que se tipificaron en El Salvador los delitos contra la Hacienda Pública mediante reformas al Código Penal de 1973¹¹¹.

Con anterioridad solo existían algunos ilícitos vinculados al incumplimiento de derechos aduaneros o contrabando, habida cuenta que en El Salvador desde el año de 1959 predominaba un modelo agroexportador. Las leyes que podrían considerarse antecedentes a la evasión de impuestos son: i) el Código Fiscal de 1900, reformado en 1916, donde se establecían una serie de leyes que versaban sobre el contrabando de aguardiente; ii) la Ley de Contrabando de Mercaderías de 1904, y iii) la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas de 1963 que tipificaba los delitos de contrabando de mercaderías y de defraudación de la renta de aduanas¹¹².

Respecto de las reformas al Código Penal de 1973, ya referidas, debe señalarse que en los años 90s se emitieron dos decretos legislativos¹¹³ que incorporaron los delitos contra la Hacienda Pública al Código Penal de 1973, tipificándose la “defraudación al fisco que excediera de diez mil colones bajo tres modalidades: i) la evasión de impuestos; ii) la obtención indebida de beneficios o incentivos fiscales y iii) la obtención fraudulenta de reintegros de impuestos, haciendo referencia a los impuestos sobre la renta, de transferencia de bienes inmuebles, alcoholes, aguardiente o licores, en relación a la evasión de impuesto, pero remitiéndose a las leyes tributarias para las otras conductas¹¹⁴.

¹¹⁰ La primera Ley del ISR data de 1915, mientras que la primera Ley del IVA es de 1922, mismas que han sido sustituidas y reformadas en varias ocasiones.

¹¹¹ Código Penal de El Salvador de 1973 (El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1973).

¹¹² Jaime Martínez, “Problemas dogmáticos jurídicos de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública, particularmente la evasión de impuestos” *Tesis de Maestría, Universidad de El Salvador* (2007): 52-56.

¹¹³ Decreto Legislativo 497, de 31 de marzo de 1993, publicado en el Diario Oficial núm. 71, Tomo 319, de 20 de abril de 1993 y Decreto Legislativo Núm. 360, del 7 de junio de 1995, publicado en el Diario Oficial 199, Tomo 327, del 21 de junio de 1995.

¹¹⁴ Código Penal de El Salvador de 1973. Óp. Cit. art. 347-Bis.

Luego, con la creación del Código Penal de 1998 (vigente en la actualidad) se estableció un catálogo de delitos que constituían defraudación al fisco, y se reguló la evasión de impuestos como un tipo autónomo sancionando con penas de uno a tres años o de tres a seis años en atención a los montos evadidos. Asimismo, definió que debía entenderse como defraudación “la simulación, ocultación o maniobra de cualquier naturaleza, tendiente a inducirlo a error en la recaudación íntegra del impuesto establecido por la ley”¹¹⁵.

En el año 2004 se hicieron una serie de reformas a los delitos contra la Hacienda Pública¹¹⁶, cambiando la redacción del tipo penal de evasión de impuestos y señalándose que debía castigarse al que omitiere declarar hechos generadores, o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, detallando para ello 8 modalidades de comisión del delito¹¹⁷, e imponiendo diferentes penas en razón de los montos evadidos. Este tipo penal será el que se analizará en el presente trabajo, habida cuenta que es reconocido como un delito antecedente de LDA.

2.2 Concepto: diferencia de evasión y elusión.

Cuando se habla de evasión fiscal se entiende que este es el no pago de los tributos o impuestos o la elusión de los mismos. Sin embargo, los términos evasión o elusión no son equivalentes y cada uno de ellos genera diferentes consecuencias jurídicas.

¹¹⁵ Código Penal de El Salvador de 1997, Óp. Cit. (art. 249)

¹¹⁶ Decreto Legislativo 487, del 27 de octubre de 2004, publicado en el Diario Oficial 217, Tomo No. 365, del 22 de noviembre de 2004.

¹¹⁷ 1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias; 2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación; 3) Declarando información falsa o inexacta; 4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello; 5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias; 6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas; 7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido; 8) Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes.

Diep Diep, conceptualiza a la elusión como *“la acción de evitarse el incidir en un determinado régimen fiscal, cuando existe la posibilidad de adoptar uno distinto”*¹¹⁸.

Tulio Rosembuj, entiende por elusión fiscal el *“esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla”*¹¹⁹. El elemento más importante de la elusión, sostiene el autor, consistiría en la adopción de instrumentos negociales que se ejercen dentro de las prerrogativas propias de la autonomía de la voluntad y libertad de contratación lícita y cuyos efectos son merecedores de tutela jurídica.

Debe tenerse en cuenta que la elusión engloba diferentes supuestos: i) la no realización del presupuesto establecido por la norma sin el uso de formas jurídicas atípicas; ii) la realización de algún supuesto encajable en los casos conocidos como de economías de opción, o de economías fiscales y iii) el abuso de formas jurídicas que supone una manipulación del presupuesto de hecho a fin de evitar el nacimiento de la obligación tributaria, provocando el nacimiento de otra que suponga un menor desembolso, o bien, intentando acogerse a los beneficios que le ofrece una norma de exención o bonificación¹²⁰.

En cambio, según Rosembuj la evasión implica la *“ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos material o ideológicamente falsos, la realización de actos o negocios jurídicos”*. Mientras Diep Diep sostiene que debe entenderse como *“el hecho de ser contribuyente en alguna forma determinada por la ley y no cumplir con las obligaciones al respecto”*¹²¹.

¹¹⁸ Marta Ochoa, “Elusión o evasión fiscal”, *Revista Iberoamericana de Contaduría y Administración*, (2007): 4.

¹¹⁹ Ibidem.

¹²⁰ Marta Ochoa, Óp. Cit., p. 2.

¹²¹ Ibid. p.4

Una forma más sencilla de indicar que es evasión debido a su concisión y claridad es la que menciona Gregorio Rodríguez Mejía quien la define como “*el no pago de una contribución; la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene el derecho de exigir*”¹²².

En ese sentido podemos concluir que en la elusión lo que se evita es caer en el hecho generador y por ende se busca no ser sujeto obligado al pago de un impuesto o gravamen. Por ejemplo si una persona desea constituir una sociedad mercantil en algún municipio de El Salvador, lo primero que hará es verificar cuál de ellos tiene menor carga impositiva o atractivos para la inversión o algunos ofrecimientos tales como otorgar terrenos con menor costo o sin él, la existencia de un parque industrial o zona franca, etc., lo que determinará en qué lugar invertirá; mientras en la evasión el sujeto ya está obligado al pago de algún tributo generado y siendo su obligación de pagarlo se abstiene de hacerlo o retrasa su cumplimiento. Entonces la primera actividad puede ser reprochable éticamente, pero no por ello es ilegal, en cambio en el segundo supuesto hay violación de normas legales.

2.3 Bien jurídico protegido.

En primer lugar, debe señalarse que desde una concepción liberal del bien jurídico¹²³ la Hacienda Pública puede ser uno de los objetos de protección por el derecho penal. Dicho término puede ser entendido en tres sentidos: i) desde el punto de vista subjetivo, como la persona-administración titular de derechos y obligaciones que tienen contenido financiero; ii) desde el punto de vista funcional, como un complejo de actividades administrativas que tienen por función el desarrollo del ciclo de ingreso/gasto, es decir, el desarrollo de las actividades dirigidas a la obtención de ingresos públicos y a la

¹²² Gregorio Rodríguez, “Evasión Fiscal”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, (2001): 288.

¹²³ Según dicha concepción la intervención del derecho penal debe limitarse a proteger intereses que sean relevantes para el ámbito de libertad de la persona o intereses que aseguren la participación de los individuos en sociedad. Un Estado social y democrático de derecho sólo deberá amparar como bienes jurídicos condiciones de la vida social, en la medida en la que afecten a las posibilidades de participación de individuos en el sistema social. Y para que dichos bienes jurídicos merezcan ser protegidos penalmente y considerarse bienes jurídico-penales, será preciso que tengan una importancia fundamental”, véase: Santiago Mir Puig, *Derecho penal, parte general* (8ª Ed. España: Editorial Reppertor, 2008), 121.

aplicación de los recursos a través del gasto público y; iii) desde el aspecto objetivo, como los institutos jurídicos que pueden generar derechos y obligaciones de contenido económico, o el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado, a las corporaciones locales y a los órganos autónomos que integran la administración institucional¹²⁴.

Ahora bien, a pesar de que hay consenso sobre la importancia de la existencia de la misma, en tanto esta se constituye como una garantía del ejercicio de derechos fundamentales que para ser protegidos o aplicados requieren de costos públicos que se adquieren mediante los sistemas tributarios de cada país¹²⁵, el término Hacienda Pública no está exento de debate y considerado como el bien jurídico en los delitos tributarios puede ser entendido desde distintas concepciones:

En primer lugar, existen las denominadas *tesis patrimonialistas* que señalan que el bien jurídico de los delitos tributarios es el patrimonio de la Hacienda Pública, desde una concepción económica, es decir se reconoce un incumplimiento de la obligación legalmente impuesta al contribuyente cuando este genere un daño económico al Fisco el cual es entendido como un acreedor¹²⁶.

Un sector doctrinal minoritario defiende una posición estrictamente patrimonial, la cual equipara los delitos tributarios a los delitos contra el patrimonio (específicamente se señala que la defraudación tributaria es equivalente tanto en su estructura como en su justificación con el delito de estafa)¹²⁷. Esta concepción parte del entendido que el patrimonio de la Hacienda pública se protege de la misma manera que el patrimonio

¹²⁴ Ricardo Echevarría, "Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español", *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, (2014): 16.

¹²⁵ *Ibid.*

¹²⁶ Alex Van Weezel, *Delitos tributarios* (Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2007), 14.

¹²⁷ La simetría con el delito de estafa consiste en que en ambos ilícitos existe una defraudación: un engaño y un perjuicio, véase: Miguel Bajo Fernández y Silvina Bacigalupo, *Derecho Penal Económico* (2ª Ed. España: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010), 273.

privado y que por ende no es necesario diferenciar los delitos tributarios de los patrimoniales¹²⁸.

Otro sector afirma que el patrimonio de la Hacienda Pública presenta características particulares que llevan a diferenciarla de los patrimonios privados y por ello los delitos tributarios se caracterizan por la protección de un bien jurídico institucional no individualizable, lo que requiere distinguir entre bienes jurídicos mediatos e inmediatos¹²⁹. En este sentido, el bien jurídico tutelado de manera inmediata en los delitos tributarios sería el patrimonio de la Hacienda Pública concretado en la recaudación tributaria, lo cual no obsta para que, a través de él, se consiga la protección indirecta de otros bienes jurídicos más difusos como las funciones de los tributos, el patrimonio público en el Estado Social y Democrático de Derecho o el orden económico¹³⁰.

Sin embargo, debido a que los bienes jurídicos mediatos son de carácter institucionales o abstractos, muy difícilmente pueden ponerse en peligro por conductas individuales con lo cual únicamente se debe probar en el proceso penal la lesión del bien jurídico inmediato, es decir el patrimonio de la Hacienda Pública, es decir el interés económico de la Hacienda Pública concretado en la obtención de recursos públicos tributarios¹³¹.

También existen las denominadas *tesis funcionalistas* que consideran que la Hacienda Pública no es un patrimonio, sino un titular de ciertas funciones públicas¹³². Uno de los principales autores que sostienen esta tesis es Pérez Royo, quien entiende que la Hacienda Pública tiene como función la recaudación de tributos lo cual conlleva una serie de deberes y potestades para la administración y correlativamente para los ciudadanos,

¹²⁸ Ricardo Echevarría, Óp. Cit., p.12.

¹²⁹ La diferencia entre la protección penal del patrimonio privado y del erario público está en que el primero no está vinculado al cumplimiento de intereses supraindividuales, como si lo está el segundo, por ello cuando se ve afectado el patrimonio de la Hacienda Pública se socava el buen funcionamiento de la intervención del Estado en la economía dificultando el logro de las finalidades de política económica y social, véase: Ricardo Echevarría, Óp. Cit., p. 13.

¹³⁰ Carlos Martínez-Buján Pérez, Óp, Cit. 370.

¹³¹ Ricardo Echevarría, Óp. Cit., p.15.

¹³² Carlos Martínez-Buján Pérez, Óp. Cit., p. 370-371.

con lo cual la protección penal radica en el aseguramiento del procedimiento administrativo encaminado a la recaudación tributaria, lo que ubica como elemento central la vulneración de los deberes que impone la función tributaria, y no el resultado patrimonial, ya que no todos los delitos tributarios conllevan tal resultado¹³³.

Por su parte Gracia Martín, quien también ha sido considerado como defensor de las tesis funcionalistas, señala que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios se vincula con el ordenamiento jurídico financiero y en especial con las funciones del tributo, es decir, con la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario¹³⁴. Este autor sostiene que el tributo no es un elemento patrimonial, sino un instituto jurídico del que se desprenden derechos patrimoniales que finalmente se concretan en ingresos o pagos, por ello la protección penal solo puede centrarse en el tributo como instituto jurídico y las funciones que este está llamado a cumplir de conformidad a lo estipulado en el derecho tributario¹³⁵.

Ahora bien, en El Salvador la concepción que se tiene de la Hacienda Pública es en principio de índole patrimonialista. Ello se desprende no solo del concepto del art. 223 Cn., donde de manera expresa se dice que forman parte de la Hacienda Pública: sus fondos y valores líquidos, sus créditos activos; bienes muebles y raíces y los derechos derivados de la aplicación de las leyes relativas a impuestos, tasas y demás contribuciones, sino de la jurisprudencia penal, donde se ha señalado que el bien jurídico protegido Hacienda Pública debe entenderse como “la parte de la Administración Pública que se sirve de un patrimonio, que constituye el erario público, con el cual el Estado dirige su actividad financiera que está compuesto de los diversos activos del Estado, entre ellos los tributos, impuestos, multas, etc.”¹³⁶.

¹³³ Ricardo Echeverría, Óp. Cit., p. 15 -16.

¹³⁴ Carlos Martínez-Buján Pérez, Óp. Cit., p. 371.

¹³⁵ Ricardo Echeverría, Óp. Cit., p. 19 -20.

¹³⁶ Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 47C2015* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2015). Esta sentencia si bien está referida al delito de contrabando de mercadería define qué se entiende por Hacienda Pública.

Sin embargo, no debe de perderse de vista que la Hacienda Pública y en particular los tributos tienen una finalidad contributiva de obtención de recursos destinados a cubrir los gastos que ocasiona la satisfacción de las necesidades públicas, el Estado tiene necesidad de recaudar impuestos con el objeto de cumplir los fines que la misma Constitución le compromete¹³⁷. En un Estado Social de Derecho la recaudación de impuestos influye en la calidad de vida de sus habitantes pues los mismo son invertidos para posibilitar y garantizar el ejercicio de derechos mediante diferentes servicios sociales, con lo cual no puede sostenerse una tesis patrimonialista pura, en tanto la Hacienda Pública y en particular la recaudación tributaria tiene una función constitucional en la sociedad salvadoreña.

2.4 Regulación nacional: conductas típicas.

En primer lugar, debe decirse que en El Salvador la evasión de impuestos como hecho contrario al derecho ha sido reconocida como sanción administrativa y delito¹³⁸. Si bien ambas conductas son reprochables, la infracción administrativa implica una mera contravención a la obligación tributaria del contribuyente de declarar los impuestos y cancelar la cantidad correspondiente ante la Administración, mientras la evasión de impuestos no solo es una maniobra o engaño para evitar dicho pago, sino también una afectación más lesiva a la Hacienda Pública e indirectamente para las finanzas del Estado y para la sociedad en general.¹³⁹

Algunos autores, como Bacigalupo, sostienen que los delitos económicos en sentido estricto, y en particular la defraudación tributaria, constituyen infracciones

¹³⁷ Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad*, Referencia: 69-2006 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2008).

¹³⁸ De acuerdo a Alejandro Menéndez Moreno, atendiendo a la modalidad de la infracción tributaria se puede distinguir entre “derecho tributario penal”, el cual se encarga de las normas tributarias que regulan las infracciones y sus respectivas sanciones administrativa, fruto de la actividad de policía de la administración; y “derecho penal tributario”, referido a ilícitos penales, con un alto grado de lesividad, las cuales conllevan a penas privativas de libertad, véase: Alejandro Menéndez Moreno, *Derecho financiero y tributario. Parte general: lecciones de cátedra*. (18ª Ed. España: Editorial Civitas, 2017) 305.

¹³⁹ Iniciativa Social para la Democracia, *Informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en El Salvador*, (UKN Producciones, 2016). 27.

administrativas, de modo que entre el delito y la contravención administrativa sólo existe un límite cuantitativo en orden a la gravedad de la infracción¹⁴⁰.

Ello es concordante con la forma en como se ha regulado la evasión de impuestos en El Salvador, donde además de la intencionalidad o el dolo¹⁴¹, se tiene como elemento diferenciador la cantidad defraudada.

Esto es así en tanto el Código Tributario regula la evasión no intencional¹⁴² como la intencional. El art. 254 CT regula como falta administrativa la evasión intencional, es decir toda aquella conducta realizada por el contribuyente tributario que implique el producir la evasión total o parcial del impuesto, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho, cuando se presenten las siguientes circunstancias:

“a) no llevar contabilidad existiendo obligación legal de ello o llevar múltiple contabilidad;

b) contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones;

c) declaraciones que contengan datos falsos;

d) no suministrar o suministrar falsos, los avisos, datos, informes, ampliaciones y explicaciones, existiendo obligación legal de hacerlo;

e) exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de los ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable;

¹⁴⁰ Citado por Miguel Bajo Fernández, Óp. Cit., p. 71.

¹⁴¹ Véase el apartado “2.7 El dolo”, donde se desarrolla el tipo subjetivo de la evasión de impuestos, así como lo relacionado a la “teoría del engaño”.

¹⁴² El art. 253 CT también regula por descarte la evasión no intencional, pues señala que toda conducta no prevista en el art. 254 CT será considerada evasión no intencional. La principal diferencia entre las consecuencias jurídicas de ambos tipos de evasión administrativa -intencional o no intencional- es la cuantía de la multa: los casos de evasión intencional se sancionan con multa del 50 % del monto evadido, mientras que la evasión no intencional con multa del 25 % del tributo a pagar.

f) suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter similar;

g) cuando el contribuyente, su representante o apoderado, se valiere de cualquier tipo de maniobra para evadir la notificación de cualquier actuación de la administración tributaria;

h) no presentar la declaración. Se entiende omitida la declaración, cuando ésta fuere presentada después de notificado el acto que ordena la fiscalización; e,

i) ocultación o destrucción de documentos...”¹⁴³

Mientras que, a nivel de tipo penal, el art. 249-A CP considera que comete evasión la persona que omita declarar hechos generadores, o declarare costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, con el propósito de evadir impuestos, utilizando cualquiera de los medios siguientes:

“1) No llevando libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias;

2) Llevando doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación;

3) Declarando información falsa o inexacta;

4) Excluyendo u omitiendo declarar hechos generadores estando obligado a ello;

5) Destruyendo u ocultando documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias;

6) No presentando tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas;

7) Declarando costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido;

8) Respaldando sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes”¹⁴⁴.

¹⁴³ Código Tributario de El Salvador. Op. Cit. art. 254

¹⁴⁴ Código Penal de El Salvador, Óp. Cit. art. 249 CP

De la simple lectura es posible advertir que tanto los medios o circunstancias mediante los que se puede cometer la evasión fiscal intencional constitutiva de falta administrativa como la evasión fiscal constitutiva delito son similares, sin embargo, dependiendo del monto evadido en relación con el impuesto anual o mensual la conducta quedará abarcada en una u otra.

Ahora bien, el delito de evasión de impuestos es a su vez un delito de defraudación al fisco¹⁴⁵ De allí se advierte que su conducta típica es de tipo defraudatoria, con lo cual cobra sentido determinar el alcance del verbo defraudar pues hay posiciones encontradas según las cuales la defraudación puede implicar una simple infracción del deber o una conducta engañosa, sin embargo, las consideraciones sobre dicho alcance, serán desarrolladas en el apartado del dolo, dentro del presente capítulo.

En cuanto a la conducta típica esta puede ser realizada por acción u omisión, ya que se incurre en dicho delito omitiendo la declaración de hechos generadores, pero también declarando información falsa o inexistente, con el propósito de evadir¹⁴⁶. Dependiendo del tipo de conducta a realizar así será el momento de la consumación del delito.

Cuando las conductas típicas son omisivas la doctrina considera que la evasión ocurre cuando vence el plazo para pagar voluntariamente el impuesto y el obligado no presentó la declaración o autoliquidación, mientras en el caso de las conductas activas hay diferentes posturas: i) autores como Berdugo Ferre y Jordana de Pozas sostienen que se consume en el último día hábil del plazo para el pago voluntario lo cual implicaría que si la declaración fue presentada anticipadamente, puede corregirse (de oficio o mediante autocorrección con lo cual se admite un desistimiento); ii) otros como Martínez-Pérez, Pérez Royo y Gracia Martín señalan que la consumación se realiza en el momento en que se presenta la declaración por parte del contribuyente u obligado y iii) otros como Bajo Fernández, consideran la consumación solamente se produce en el momento de la

¹⁴⁵ Código Penal de El Salvador, Óp. Cit. art. 249 CP.

¹⁴⁶ Código Penal de El Salvador. Óp. Cit. art. 249-A CP

liquidación definitiva, según las formas y plazos que establezcan la legislación tributaria respectiva¹⁴⁷.

La postura de Bajo Fernández es la más adecuada en el caso salvadoreño, donde se requiere que, en ciertas modalidades de comisión, previo a dar aviso al ministerio público se haya agotado la vía administrativa. Es decir, el delito de evasión se verá consumado hasta que venza el plazo para pagar voluntariamente el impuesto y no se haga, para lo cuál además deberá tomarse en cuenta, dependiendo de la modalidad de comisión, el necesario el agotamiento de la vía administrativa mediante la realización de la liquidación oficiosa¹⁴⁸.

2.5 Objeto del delito.

El presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria es conocido como hecho generador¹⁴⁹. A partir de este pueden clasificarse los diferentes tributos salvadoreños en impuestos, tasas y contribuciones especiales¹⁵⁰.

En el caso de los impuestos estos son tributos exigidos sin contraprestación, ya que su hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo¹⁵¹. El impuesto por tanto es el tributo por antonomasia, un tributo no vinculado ya que no requiere alguna actividad o servicio de la Administración pública, sino que se paga en razón de un hecho indicativo de capacidad económica¹⁵².

¹⁴⁷ Jaime Martínez, Óp. Cit., p. 249-251.

¹⁴⁸ Al respecto véase en el apartado 4.2 las consideraciones respecto al momento exacto en que la cuota tributaria evadida adquiere la calidad de ilícita.

¹⁴⁹ Código Tributario de El Salvador. Óp. Cit. art. 58

¹⁵⁰ Código Tributario de El Salvador. Óp. Cit. art. 12

¹⁵¹ Código Tributario de El Salvador. Óp. Cit. art. 13

¹⁵² Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad, Referencia: 23-2014* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2016)

Las tasas por su parte tienen como hecho generador es la prestación efectiva o potencial de un servicio público a favor del contribuyente¹⁵³. Desde tal perspectiva, las tasas muestran las siguientes características: i) su hecho generador lo conforma un servicio o actividad que realiza el Estado y que está vinculado con el sujeto obligado al pago; lo que comúnmente es denominado contra prestación; ii) se trata de un servicio o actividad divisible, lo que posibilita su particularización; y iii) la actividad o servicio es inherente a la soberanía estatal, es decir que nadie más que el Estado está facultado para realizarla¹⁵⁴.

La contribución especial por otro lado tiene su base en los hechos derivados de la realización de obras públicas¹⁵⁵. Respecto de este tributo resulta irrelevante que el sujeto pasivo obtenga o no, en el caso concreto, el beneficio previsto, pues basta que la obra o actividad pública de que se trate sea idónea para producir dicho beneficio en él o en su patrimonio. Su principal rasgo es la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público una especie de compensación por los beneficios recibidos causados por inversiones públicas que busca evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal y que se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo¹⁵⁶.

En ese sentido debe estacarse que el art. 249-A no sanciona la evasión fiscal de manera general, sino específicamente la evasión de impuestos, pero además es específica en señalar que el tipo penal solo puede recaer sobre el ISR, el IVA y aquellos impuestos que se declaran de manera mensual. Por ello el objeto material de dicha evasión de conformidad al principio de legalidad solo puede recaer en ese tipo específico de

¹⁵³ Código Tributario de El Salvador. Op. Cit. art. 14

¹⁵⁴ Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad, Referencia: 21-2009* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2014).

¹⁵⁵ Código Tributario de El Salvador. Op. Cit. art. 15

¹⁵⁶ Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad, Referencia: 63-2013* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2014)

impuestos y no en otros que provengan de distintos hechos generadores¹⁵⁷, tampoco pueden ser objeto de evasión las tasas o contribuciones no pagadas al fisco.

Finalmente debe decirse que deben cumplirse con los montos o cuantías a las que ya se ha hecho alusión previamente, pues el delito de evasión es un delito de resultado, no de peligro, y por lo tanto exige como elemento determinante del mismo la existencia de un perjuicio económico para los intereses de la Hacienda Pública para que se puede consumir¹⁵⁸. De evadirse impuestos con un monto menor al regulado en el tipo penal la conducta no podría ser acreedora de sanción penal, solo administrativa.

2.6 Sujeto activo y pasivo

Al igual que en el LDA el delito de evasión de impuestos inicia con el enunciado “el que”, con lo cual en principio y ateniéndose a la literalidad de la norma podría ser considerado un delito común y por ello, todo aquel que se encuentre en la situación adecuada para evadir el pago de los impuestos señalados en el tipo penal podrían ser sujetos activos, habida cuenta que tal como sostiene Serrano¹⁵⁹ la conducta típica no tiene por qué consistir en la infracción de un deber, sino en ocasionar un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública en la medida en que se determina la elusión de tributos, propios o ajenos evitando así alguna laguna de punición que incite al fraude.

Sin embargo, en la actualidad la doctrina mayoritaria -entre ellos Bajo, Bacigalupo, Martínez-Buján Pérez y Terradillos Basoco¹⁶⁰- estiman que la defraudación tributaria (figura a la que puede equipararse la evasión de impuestos) es un delito especial propio pues solo puede ser cometido por un círculo restringido de sujetos, en la medida en que sólo el obligado al pago de tributos, el beneficiario de una devolución indebida o de un

¹⁵⁷ Por ejemplo, los impuestos que se pagan en un solo hecho generador como el de transferencia de bienes y raíces, Véase: Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces, (El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1986).

¹⁵⁸ José Ferro Veiga. *Delito Fiscal y Blanqueo de Capital. Introducción a la Delincuencia Económica*. (España: Editorial Formación Alcalá, 2013) 32.

¹⁵⁹ María Ossandón Widow, "El sujeto activo en los delitos tributarios," *Revista de Derecho*, 2007, 158.

¹⁶⁰ Ibid. p. 158-160.

beneficio fiscal están en situación de realizar plenamente los elementos del tipo penal - debe tomarse en consideración que la defraudación tributaria en países como España es más amplia que la evasión de impuestos regulada a nivel nacional.

Dichos autores, además, sostienen que dicho ilícito no es solo es un delito especial, sino además “de deber” porque su contenido de ilicitud está constituido por la infracción de un deber extrapenal, esto es la obligación de tributar acorde con una solidaridad social regulada de acuerdo con el Estado social y democrático de Derecho¹⁶¹.

Ossadon Widow señala que precisamente son las circunstancias vinculadas a la regulación extrapenal -legislación tributaria- las que caracterizan a los delitos tributarios como especiales¹⁶², por lo cual aunque la opinión mayoritaria niegue que el representante legal o voluntario del contribuyente pueda responder como autor, por no ser este el obligado penalmente y ser dicho deber de carácter propio, personal e intransferible, otros como Martínez Buján Pérez señalaban la posibilidad de extender la condición de sujeto activo al representante, quienes pueden estar obligados al pago de la deuda tributaria en nombre ajeno para evitar la impunidad en los casos de autoría mediata en las que el contribuyente se vale del representante quien es utilizado como instrumento para cometer la defraudación, pero que también actúa dolosamente¹⁶³.

Por ello, debe decirse que si bien el CP enuncia el tipo de manera genérica evidentemente el único que puede cometer evasión de impuestos es el sujeto pasivo de

¹⁶¹ Ibidem.

¹⁶² Esta autora sostiene que en los delitos tributarios o fiscales concurren al menos tres características especiales: i) relación tributaria como presupuesto: en tanto en este tipo de ilícitos existe una relación jurídico-tributaria entre el Estado y los contribuyentes quienes se obligan a aportar una parte de su patrimonio para cubrir los gastos del Estado y permitirle ejercer sus funciones; ii) obligación tributaria: de características particulares, especialmente en cuanto a su origen pues sobre los hechos generadores recae una pretensión de cobro por parte de la Administración sin que necesariamente esta haya efectuado una prestación en favor del obligado y iii) son delitos de infracción del deber: la estructura de estos ilícitos aparece fuertemente condicionada por lo que dispone la regulación tributaria, el derecho penal es accesorio al sistema jurídico tributario donde a su vez se establece un completo régimen de infracciones y sanciones; véase: Ibid., p. 166-173.

¹⁶³ Ibid., p. 160-161

la obligación tributaria que omite declarar hechos generadores¹⁶⁴, o declara costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes en relación con un reducido número de impuestos que consigna el respectivo ilícito, afectando con su actuar el patrimonio público de la Hacienda Pública solo en la medida que estaba obligado a contribuir.

En ese sentido puede concluirse que la evasión de impuestos un delito especial y de deber ya que la calidad del sujeto y la existencia de una relación jurídico tributaria previa es determinante para que el ilícito penal exista.

Ahora bien, el sujeto pasivo de la obligación tributaria no solo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias en calidad de contribuyente, sino que aquellas personas que tengan la calidad de representantes legales o apoderados de las personas naturales o jurídicas¹⁶⁵, debido a que las obligaciones tributarias no siempre operan en atención a cierta persona¹⁶⁶, por ello es necesario verificar si estos obligados tributarios tienen la capacidad de ser autores directos del delito de evasión, lo cual deberá determinarse en razón de la conducta atribuida, no siendo admisible la sola responsabilidad penal debido a la calidad de representante legal, debido a la prohibición de responsabilidad objetiva¹⁶⁷.

En cuanto al sujeto pasivo del delito de evasión de impuestos, debe señalarse que este es el titular del bien jurídico lesionado con el delito. En la evasión de impuestos, como se ha planteado, el bien jurídico es la Hacienda Pública, siendo su titular el Fisco. Sobre este aspecto puede plantearse una confusión conceptual, sin embargo, el Fisco es una denominación para hacer referencia a la personalidad jurídica del Estado en cuanto a

¹⁶⁴ Los hechos generadores son de conformidad al art. 58 CT “el presupuesto establecido por la ley por cuya realización se origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

¹⁶⁵ Código Tributario de El Salvador arts. 30 y 32

¹⁶⁶ María Ossadón Widow también señala que en los delitos tributarios el deber específico que subyace en el tipo penal no es *intuito persona*, por lo que una transferencia del mismo es, en cierta forma, posible, con lo cual es factible que una persona determinada sea la que, en virtud del sistema tributario, resulte institucionalmente competente, pero por medio de una relación de representación. Ibid. p.176.

¹⁶⁷ De conformidad al art. 4 inc. 2° CP la responsabilidad objetiva es aquella que se atribuye a una persona sin considerar la dirección de su voluntad, sino únicamente el resultado material a la que está unido causal o normativamente el hecho realizado por el sujeto. Dicho tipo de responsabilidad está prohibida en materia penal.

relaciones jurídicas de carácter patrimonial, es decir como un sujeto de derechos y obligaciones de carácter pecuniarios¹⁶⁸. En nuestro país el Fisco o Administración Tributaria es representado por el Ministerio de Hacienda a través de las direcciones responsables de la administración y recaudación de impuestos¹⁶⁹.

2.7 El dolo

Como se señaló con anterioridad el delito de evasión es a su vez un delito de defraudación al fisco cuya conducta típica consiste en defraudar. De allí que sea importante determinar cómo debe entenderse esta acción en estrecha vinculación con el dolo.

Al respecto debe decirse que un importante sector de la doctrina, entre ellos Gracia Martín, Pérez Royo y Bacigalupo¹⁷⁰, sostienen *la teoría de la infracción de deber* por medio de la acción causante de un perjuicio patrimonial previsto por la norma, sin exigir elementos ulteriores y, en particular, un tipo engaño determinado.

Por su parte Martínez Buján Pérez sostiene *la teoría del engaño*, entendiendo que el verbo defraudar debe dotarse de un contenido jurídico-penal autónomo y concebirse como comprensivo de un engaño. En ese sentido se inclina por ligar la defraudación tributaria al concepto utilizado por el Derecho tributario sancionador vinculado al empleo de medios fraudulentos, ya sea en su vertiente de anomalías sustanciales de la contabilidad, en el empleo de facturas falsas o en la interposición de terceras personas¹⁷¹.

En ese mismo sentido se pronuncia Ferro Veiga, quien señala que la mayoría de la doctrina científica equipara defraudar, como sinónimo de engaño con lo cual no basta el

¹⁶⁸ Iniciativa Social para la Democracia. Óp. Cit., p. 34.

¹⁶⁹ Código Tributario de El Salvador art. 21

¹⁷⁰ Carlos Martínez-Buján Pérez, Óp, Cit., p. 375.

¹⁷¹ Ibid. p.375-376.

perjuicio para la Hacienda Pública, sino que se requiere que la conducta se realice con la intencionalidad de querer engañar¹⁷².

En El Salvador, la teoría más aceptada sería la del engaño, habida cuenta que la jurisprudencia penal ha señalado que *“la conducta típica consiste en defraudar por lo que el engaño constituye el medio para evadir el impuesto”*¹⁷³, o también que la evasión *“generalmente implica la incorporación de información falsa en la declaración tributaria, que comúnmente es una consecuencia o la fase final de toda una operación engañosa tramada por el infractor tributario”*¹⁷⁴. Ahora bien, dicho engaño deberá comprobarse en relación con cada una de las conductas típicas.

En ese sentido debe señalarse que el delito de evasión de impuestos requiere de la existencia de una conducta dolosa, es decir una acción dirigida con la intencionalidad de evadir el pago de los impuestos correspondientes. Ello tiene un fundamento sencillo: la evasión es un fraude, por lo tanto, para lograrlo debe mediar una conducta engañosa ante la administración tributaria, admitiéndose su comisión mediante dolo directo (cuando la finalidad es defraudar al fisco) o dolo eventual (cuando se obra de tal manera que se es consciente de la posible defraudación que se ocasionaría)¹⁷⁵.

Ahora bien, la determinación del dolo para el caso de las personas naturales no presenta en principio ningún predicamento -más allá de las dificultades probatorias del mismo-, sin embargo, al tratarse de personas jurídicas tal como se señaló en el apartado anterior, es imposible atribuir de forma automática la responsabilidad a un representante legal, esto es así pues es necesario comprobar el componente subjetivo de la acción, es decir el dolo y comprobar el dominio del hecho.

¹⁷² José Ferro Veiga. Óp. Cit. p. 28

¹⁷³ Sala de lo Penal, Sentencia *Casación*, Referencia: 726-CAS-2010 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2013).

¹⁷⁴ Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, *Apelación*, Referencia: 140-19 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2019).

¹⁷⁵ Iniciativa Social para la Democracia. Op. Cit., p. 35.

2.8 Etapa administrativa de la evasión.

En materia tributaria existen diferentes fases de gestión. La fase inicial constituye la presentación de la declaración por parte del sujeto obligado¹⁷⁶, quien deberá pagar el impuesto autoliquidado de conformidad a los plazos que establezca la ley tributaria¹⁷⁷.

Con posterioridad la Administración puede verificar los datos aportados a efectos de indagar si estos son coincidentes o se han ocultado, pudiendo requerir documentación complementaria. De no presentarse la declaración tributaria, existir errores o inexactitudes en esta, de no llevarse al día la contabilidad o de no efectuarse el pago en el plazo establecido legalmente, la Administración pasa a la fase de liquidación oficiosa¹⁷⁸ realizándose un procedimiento en sede administrativa, salvo en los casos en que se remita el proceso a fiscalía por existir sospechas del cometimiento de un ilícito.

A esta fase de gestión procesal se le ha denominado erróneamente como fase pre procesal en los delitos contra la Hacienda Pública, haciéndose referencia a todas las actuaciones que se inician cuando la inspección tributaria advierte, en el marco de un procedimiento de liquidación o de sanción la posible existencia de un delito, sin embargo dicho procedimiento administrativo corresponde más bien a una fase pre jurisdiccional donde la Administración tributaria determina provisionalmente la cuota tributaria debida y da comienzo a la liquidación de oficio, lo que a su vez puede llevar a la imposición de multas o sanciones administrativas o de aviso a la Fiscalía dependiendo del cariz que tomen las respectivas investigaciones¹⁷⁹.

Ello implica la existencia de una auditoría fiscal en sede administrativa, es decir de una actividad a través de la cual las autoridades tributarias, a la luz de su propia averiguación de hechos hayan monitoreado los impuestos determinados por los contribuyentes o por

¹⁷⁶ Código Tributario de El Salvador art. 91

¹⁷⁷ Código Tributario de El Salvador art. 150

¹⁷⁸ Código Tributario de El Salvador art. 183

¹⁷⁹ Juan Ferré Olivé, *Tratado de los Delitos Contra la Hacienda Pública y Contra la Seguridad Social* (España: Editorial Tirant Lo Blanch 2018), 41

terceros en su favor, examinado los libros contables y documentación, así como cualquier asunto de interpretación legal que sea relevante para la determinación final del impuesto y la constatación de discordancias entre lo determinado por los contribuyentes y la administración¹⁸⁰.

A nivel nacional, la Administración posee las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias estableciéndose una serie de actividades que puede desplegar para cumplir con tal propósito mediante su cuerpo de auditores¹⁸¹.

Ahora bien, en relación con la evasión de impuestos, el art. 251-A CP señala que en los casos de i) declaraciones falsas o inexactas, ii) exclusión u omisión de declarar hechos generadores estando obligado a ello y iii) declaración de costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido, será necesario que hayan concluido las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existieren juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas para proceder penalmente. Es decir, se requerirá el *liquidación oficiosa o agotamiento de la vía administrativa* para las conductas 3, 4 y 7 contempladas en la evasión de impuestos (art. 249-A CP).

Se advierte que en relación con esta temática se han emitido medidas cautelares en procesos de amparo, donde se ha señalado que la omisión de emitir resoluciones de fondo en procesos de fiscalización de ISR o IVA en sede administrativa podría conculcar los derechos a obtener una resolución de fondo –como manifestación del derecho a la protección no jurisdiccional– y a la seguridad jurídica, por lo cual se ha ordenado a Fiscalía como medida cautelar que mientras se tramitan los procesos de fiscalización en sede administrativa se abstenga de presentar requerimientos fiscales por el delito de

¹⁸⁰ César Ruiz, *Derecho Tributario y Derechos Humanos México: Diálogo en México y el Mundo*. (España: Editorial Tirant Lo Blanch 2019) 85.

¹⁸¹ Código Tributario de El Salvador. Op. Cit. arts. 173 y 174

evasión de impuestos relacionados con los avisos enviados por la Dirección General de Impuestos Internos¹⁸².

En los demás casos, es decir cuando la Administración tributaria tenga conocimiento que: i) no se llevan libros o registros contables, especiales, auxiliares o legales que exigen las leyes tributarias; ii) se lleva doble o múltiple contabilidad o doble o múltiple facturación; iii) se destruyan u oculten documentos necesarios para la determinación de obligaciones tributarias; iv) no se presenten tres o más declaraciones tributarias, habiendo realizado operaciones gravadas y v) se respalden sus costos, gastos o compras en contratos falsos o inexistentes (art. 249 A- núm. 1, 2, 5, 6, y 8 CP) se abstendrá de continuar con el procedimiento administrativo (*principio de prejudicialidad*) y elaborará el informe respectivo comunicando dicha situación a Fiscalía¹⁸³.

Esto también está contemplado en la legislación tributaria donde se establece que la Administración en el ejercicio de la facultad de fiscalización y en atención al principio de prejudicialidad, debe de abstenerse de continuar con el procedimiento administrativo cuando tenga conocimiento del cometimiento de delitos de defraudación al fisco, debiendo elaborar un informe y comunicar dicha situación a la Fiscalía, para que esta inicie la investigación del delito y ejerza la acción judicial respectiva¹⁸⁴.

Ahora bien, el aviso de la existencia del delito lo realizará la Administración tributaria por medio de informe debidamente razonado, avalado por el Director General y el Subdirector General de la Dirección General de Impuestos Internos, mismo que deberá ser acompañado de toda la documentación e información a que haya lugar, indicando el monto de impuestos evadidos, de retenciones o percepciones apropiadas indebidamente, de reintegros, devoluciones, compensaciones o acreditamiento

¹⁸² Sala de lo Constitucional, *Amparos, Referencias: 599-2019 y 354-2020*, (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2020).

¹⁸³ El art. 174 del Código Tributario de El Salvador: Establece que los auditores, al concluir su comisión, deberán formular un informe dirigido a la Administración tributaria. en los casos constitutivos de delitos de defraudación al fisco, se atenderá a lo dispuesto en el Código Penal.

¹⁸⁴ Código Tributario de El Salvador art. 23 inc. 2°.

indebidos, y la indicación de los documentos falsos, según cual sea la modalidad del delito que se suscite¹⁸⁵.

Ello implica que cuando la inspección entienda que está ante un delito no necesariamente se debe paralizar el procedimiento de comprobación e investigación ante el primer indicio, sino que, por el contrario, se debe recabar la información de manera completa antes de considerar seriamente la viabilidad de la remisión a la jurisdicción penal y facilitar, de esa forma, las labores probatorias correspondientes ¹⁸⁶.

Además, debe decirse que, si la sentencia en sede penal es condenatoria la Administración no puede imponer a su vez una sanción administrativa, pero si esta es absolutoria o se determina durante el proceso judicial que el monto defraudado es inferior al establecido en el CP, el sujeto pasivo puede ser objeto de responsabilidad administrativa.

2.9 Excusa absolutoria y amnistía fiscal.

La excusa absolutoria es una figura político-criminal mediante la cual el Estado ofrece la oportunidad a quien se le imputa un delito de excusarse o disculparse, resarcido el daño cometido mediante la conducta ilícita (o, en casos excepcionales, encontrándose justificada la acción constitutiva de delito), lo que tiene como consecuencia la renuncia estatal a imponer una sanción penal, por lo que cesa la persecución penal¹⁸⁷.

En El Salvador, pocos delitos tienen dicha excusa¹⁸⁸, siendo los delitos relativos a la Hacienda Pública de aquellos que sí permiten que una persona pueda resarcir el daño ocasionado de forma pecuniaria, esto ocurre cuando se cancela la totalidad de los

¹⁸⁵ Código Penal de El Salvador. Art. 251 inc. 3°

¹⁸⁶ Juan Ferré Olivé, Óp. Cit., p.80.

¹⁸⁷ Iniciativa Social para la Democracia. Óp. Cit., p. 41.

¹⁸⁸ Entre ellos incumplimiento de los deberes de asistencia económica y la inducción al abandono Arts. 201 y 203 CP.

impuestos evadidos y sus accesorios (multa e intereses) en cualquier estado del proceso penal previo a la imposición de una sentencia¹⁸⁹.

La figura de la excusa absolutoria se ha mantenido en el CP desde la entrada en vigencia del mismo (abril, 1998), sobreviviendo las reformas de 2004. Sin embargo, no se encuentra exenta de críticas, entre las que se destacan: i) que beneficia exclusivamente a los contribuyentes con mayor capacidad tributaria pues únicamente opera en materia penal y no administrativa donde el monto evadido es menor; ii) que debilita la facultad sancionadora del Estado, así como la función preventiva general del delito transmitiendo el mensaje de que quien tiene suficiente capacidad para evadir impuestos tiene a su vez capacidad para evitar el ejercicio del poder sancionador del Estado; iii) es incongruente con la realidad fiscal salvadoreña, dado los altos índices de evasión de impuestos documentados por organismos internacionales; iv) se renunciando a la protección de un bien jurídico sobre la base de un criterio economicista, equiparando las defraudaciones con meros impagos de relaciones jurídicas privadas; y v) las defraudaciones aumentan el peso de la carga tributaria para los demás contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones tributarias (en especial para los pequeños contribuyentes) y agudizan el desfinanciamiento del gasto público y social¹⁹⁰.

No es el propósito de la presente investigación determinar si es correcta la aplicación de dicha figura de política criminal en los delitos fiscales, sin embargo, es necesario reiterar la factibilidad de que el delito de evasión fiscal deje de ser perseguido cuando se cancela lo adeudado al fisco antes de que se emita sentencia. Ello pues más adelante se deberá determinar si la utilización de dicha figura tiene incidencia o no en el procesamiento posterior del LDA cuando el delito precedente es precisamente uno de naturaleza tributaria como la evasión de impuestos.

¹⁸⁹ Se exceptúan las falsedades documentales ejecutadas para lograr la defraudación Código Penal de El Salvador. Óp. Cit. Art. 252.

¹⁹⁰ Iniciativa Social para la Democracia. Óp. Cit., p. 42-43.

La amnistía es una medida legal extraordinaria cuya función principal es eliminar la responsabilidad penal (y a veces civil) de individuos o grupos que han cometido delitos, independientemente de que hayan sido juzgadas por éstos en un tribunal de justicia¹⁹¹.

Las amnistías fiscales operan como una subcategoría de las amnistías, los gobiernos utilizan esta figura con el fin de aumentar la recaudación tributaria al incluir nuevos contribuyentes que en el pasado no han declarado parte o la totalidad de sus activos o ingresos.

Lerman conceptualiza la amnistía fiscal como “*toda medida o conjunto de medidas con el fin de condonar penas o sanciones de carácter civil y criminal a los contribuyentes, que admitan voluntariamente no haber pagado la deuda impositiva correspondiente a impuestos de períodos precedentes –o haberlo hecho parcialmente- y que ahora declaran por entero*”¹⁹².

Ahora bien, esas amnistías doctrinariamente son conocidas como puras si solo se perdonan las multas por evasión y extensivas cuando además se suprime parte del pasivo fiscal del contribuyente, sea por reducción de la base imponible, por reducción del tipo impositivo o sea por reducción o supresión de los intereses de demora. El primer tipo de amnistía no tiene ningún efecto sobre el comportamiento de un contribuyente que ha sido honesto en el pasado en la medida en que el defraudador no tiene ningún beneficio comparativo con respecto a él, pero en el caso de las amnistías extensivas estas son más controversiales pues permiten la regularización conductas ilícitas¹⁹³.

Esto es así amnistía fiscal les ofrece a las personas que no han pagado impuestos la oportunidad de presentar una declaración completa y pagar un impuesto único (o multa) sobre los activos o ingresos no declarados previamente, a cambio de quedarse con una

¹⁹¹ Institute for Integrated Transitions (IFIT). *Amnistías fiscales como una herramienta para facilitar la consecución de acuerdos de paz y acuerdos políticos*. IFIT, 2020. 1

¹⁹² Citado por María Goenechea Domínguez, “Análisis crítico de la amnistía fiscal como mecanismo para reducir el fraude fiscal” *Tesis doctoral, Universidad Internacional de Cataluña* (2017): 99.

¹⁹³ *Ibid.*

parte o totalidad de los activos y evitar ser enjuiciados. De esta forma los gobiernos recaudan impuestos que de otra forma no hubieran obtenido y cuentan con un registro más preciso de los contribuyentes lo que en un futuro podría favorecer la recaudación, mientras las personas que no habían declarado mantienen sus activos, independientemente estos sean lícitos o no, los que terminan siendo legitimados al final bajo dicha esta figura¹⁹⁴.

Ahora bien, en el caso salvadoreño el art. 232 Cn. señala que “*Ni el Órgano Legislativo ni el Ejecutivo podrán dispensar del pago de las cantidades reparadas a los funcionarios y empleados que manejen fondos fiscales o municipales, ni de las deudas a favor del fisco o de los municipios*”. Por tanto, la excusa absolutoria únicamente podría recaer sobre los intereses no pagados no así sobre la cuota tributaria evadida que una vez determinada por la Administración tributaria constituye una verdadera deuda a su favor.

Sobre ello existe jurisprudencia constitucional que señala que el Órgano Legislativo tiene facultad para condonar intereses por no existir prohibición constitucional. Pero que ni el Ejecutivo ni el Legislativo se encuentran habilitados para condonar la deuda principal, independientemente de su origen o finalidad, con lo cual únicamente están habilitados para perdonar los intereses y recargos por ser elementos accesorios¹⁹⁵.

De igual forma las multas o sanciones patrimoniales comportan una deuda para el sujeto que infringió una disposición jurídica, y un derecho de crédito a favor del ente estatal, de tal forma que dichas sanciones no pueden dispensarse por la prohibición descrita en el art. 232 Cn. Sino únicamente los intereses y recargos que pudieran generarse por el no pago de la misma, al ser estas cuestiones accesorias del ingreso público impropio, cuya condonación o remisión no se encuentra proscrita por el texto constitucional¹⁹⁶.

¹⁹⁴ IFIT. Óp Cit. 2

¹⁹⁵ Sala de lo Constitucional, *Amparo*, Referencia:812-99 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2013).

¹⁹⁶ Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad*, Referencia:55-2003 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2009).

No obstante, ello a pesar de que tanto las amnistías fiscales como las excusas absolutorias no dejan de ser complejas al implicar una especie de borrón y cuenta nueva sobre los evasores, se considera oportuno abordar si la existencia de ambas figuras podría tener incidencia en la posterior persecución del delito de LDA, de allí que esta temática se retome con posterioridad, en el capítulo IV de la presente investigación.

2.10 Prescripción administrativa y de la acción penal.

La idea que con carácter general subyace en el instituto jurídico de la prescripción es el decaimiento de la posibilidad de ejercitar los derechos como consecuencia del mero transcurso del tiempo. Y, en particular, en el ámbito del derecho punitivo o sancionador, el transcurso de los plazos legalmente previstos hace que resulte jurídicamente inadmisibles ejercitar el *ius puniendi*, bien al objeto de reprimir una conducta antijurídica, o bien al objeto de ejecutar una pena o sanción previamente impuesta¹⁹⁷.

En materia de impuestos habida cuenta que la evasión puede ser constitutiva de un delito o una falta, deberá estudiarse la prescripción en sede administrativa como penal.

En materia administrativa, de acuerdo con Fernández Sagardi, la prescripción opera como forma de extinción de las obligaciones tributarias¹⁹⁸, pues absuelve del cumplimiento de una obligación económica incorporada en un crédito fiscal por el simple transcurso del tiempo luego del cual el acreedor (en este caso el Fisco) pierde su derecho de acción¹⁹⁹. Constituye, además, una especie de sanción a la negligencia en la cobranza de un crédito por parte del fisco. Nótese que el CT señala que esta opera por

¹⁹⁷ Garberí Llobregat José y Buitrón Ramírez Guadalupe, *El Procedimiento Administrativo Sancionador*. (6ª Ed. España: Editorial Tirant Lo Blanch, 2016) 214.

¹⁹⁸ La obligación tributaria es definida como el vínculo jurídico ex lege que se entabla entre el fisco como sujeto activo titular de una pretensión a título de tributo (acreedor) y el sujeto pasivo, obligado a esa prestación dineraria (deudor), Véase: Sala de lo contencioso administrativo, *Sentencia Definitiva*, Referencia: 593-2013 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018).

¹⁹⁹ Procuraduría para la defensa del contribuyente, *Formas de extinción de los créditos fiscales*, (México: PRODECON, Cuadernos Institucionales, 2020), 43-44.

no haberse ejercido las acciones y derechos establecidos dicho cuerpo normativo²⁰⁰ siendo una forma de extinguir la obligación tributaria²⁰¹.

En este sentido, se determina que la prescripción es una herramienta que busca alcanzar la seguridad jurídica y afianzar la justicia, impidiendo al Estado ejercer arbitraria e indefinidamente su poder de exigir el cumplimiento de deudas a su favor, ya que no es posible permitir que se prolonguen indefinidamente situaciones expectantes de posible persecución²⁰². Esto es así pues el legislador ha considerado que existe un plazo suficiente y razonable para que la administración tributaria haga uso de sus mecanismos y facultades para cumplir con su deber de recaudación y cobro de deudas a su favor lo cual responde en todo caso, al deber de atender necesidades de satisfacción inmediata, por tanto, luego de cierto plazo se potencia el interés de ofrecer certidumbre a la situación del administrado quien no puede permanecer perpetuamente ligado a la administración en virtud de una desidia o negligencia de esta.

Además, otro argumento que sostiene la necesidad de la prescripción es la capacidad contributiva como límite al accionar del fisco, ya que de admitirse que subsista indeterminadamente la posibilidad estatal de exigir las obligaciones fiscales no satisfechas en su momento, podría generar la situación de que se acumulen deudas tributarias que excediesen la capacidad económica actual del sujeto pasivo²⁰³.

En El Salvador el cómputo del plazo de prescripción inicia a partir del día siguiente a aquel en que concluyó el término legal o el de su prórroga para pagar en el caso del impuesto autoliquidado, si se trata de liquidación oficiosa o de multas se cuenta a partir del día siguiente del vencimiento del plazo para los pagos que determinó la administración. La obligación tributaria sustantiva prescribe en diez años. Las multas y demás accesorios prescriben junto con la obligación a que acceden. Las multas

²⁰⁰ Código Tributario de El Salvador. Op. Cit. Art. 82

²⁰¹ Ibid. Art. 68 lit. d.

²⁰² Referencia: 593-2013 Op. Cit.

²⁰³ Cristian Scoponi, "Prescripción tributaria y delito fiscal". *Revista de derecho tributario* (2011), 4.

impuestas aisladamente prescriben en diez años. Sin embargo, dicho plazo puede interrumpirse con la notificación del requerimiento de cobro administrativo²⁰⁴.

La prescripción debe ser requerida por la parte interesada y a su vez debe ir acompañada de certificaciones para comprobar la inexistencia de demandas o trámites judiciales en contra del contribuyente, luego de lo cual la administración verificara sus propios registros para declararla²⁰⁵.

Sobre la autoridad competente para declararla, el art. 83 inc. 1° CT señala que es la Administración Tributaria y a su vez el art. 21 CT aclara que cuando se haga alusión a aquella debe entenderse que se hace referencia al Ministerio de Hacienda a través de las Direcciones respectivas responsables de la administración y recaudación de impuestos. En ese sentido el art. 2 núm. 11 del reglamento de aplicación del referido código establece que la Dirección General de Impuestos Internos es la competente para declararla (DGII), de allí que sea esta última dirección la autoridad competente para ello.

En materia penal, también opera la prescripción de la acción o de la pena dependiendo de si hay sentencia o no, siendo importante retomar para esta investigación lo relativo a la extinción de la acción penal.

La acción, se define como la puesta en marcha del órgano jurisdiccional para obtener un pronunciamiento respecto de una pretensión²⁰⁶, en el caso de la acción penal esta surge en relación al cometimiento de un delito pues hasta ese momento surgirá la posibilidad estatal persecutoria.

La prescripción de la acción penal también participa del marco conceptual establecido para la prescripción administrativa, pero goza de un perfil propio ya que es posible afirmar que la misma constituye un modo de proteger la garantía de toda persona a ser juzgada

²⁰⁴ Código Tributario de El Salvador. Op. Cit. Art. 82 y 84

²⁰⁵ Código Tributario de El Salvador. Op. Cit. Art. 83

²⁰⁶ Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 7CAS2017* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2017).

dentro de un plazo razonable²⁰⁷, la situación jurídica de un procesado debe definirse de manera oportuna sin que se prolongue indefinidamente el proceso²⁰⁸.

Dicho instituto jurídico encuentra fundamento en razones de seguridad, de orden y de paz social, pues al derecho también le interesa sobremanera liquidar ciertas situaciones inestables, impidiendo que puedan ser materia de revisión después de pasado cierto tiempo, dando certeza a los derechos²⁰⁹.

La jurisprudencia constitucional ha sostenido que la prescripción de la acción está relacionada con los principios de legalidad y de seguridad jurídica. Sobre ello ha dicho: *“El primero exige, que se respeten los límites temporales establecidos por el legislador para que pueda ejercerse la acción penal en contra del presunto responsable de un delito. El segundo se refiere a que, al haberse estipulado un plazo legal para perseguir penalmente al imputado, existe la certeza de que esa posibilidad de persecución estatal no se mantendrá de forma indefinida. Lo anterior, sin perjuicio de que la ley determine las formas en que se contabiliza, el tiempo para que opere la prescripción y las circunstancias que pueden influir en su transcurso”*²¹⁰

El CPP establece que la acción penal prescribirá después de un plazo máximo previsto en los delitos sancionados con pena privativa de libertad; que en ningún caso el plazo excederá de quince años, ni podrá ser inferior a tres²¹¹, y establece la forma en que deberá contarse dicha prescripción dependiendo del tipo de delitos (consumados, tentados, continuados, permanentes)²¹².

²⁰⁷Cristian Scoconi, Óp. Cit., p. 5.

²⁰⁸ Arts. 7.5 de la Convención Americana de Derechos Humanos y 9.3 y 14.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

²⁰⁹ Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, *Apelación, Referencia: 33-11-L* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2011)

²¹⁰ Sala de lo Constitucional, *Hábeas Corpus, Referencia:159-2019* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2019)

²¹¹ Código Procesal Penal de El Salvador. Óp. Cit. art. 32

²¹² El tiempo de la prescripción de la acción penal se cuenta: 1) Para los hechos punibles perfectos o consumados, desde el día de su consumación. 2) Para los delitos imperfectos o tentados, desde el día en que se realizó el último acto de ejecución. 3) Para los hechos punibles continuados, desde el día en que se realizó la última acción u omisión delictuosa. 4) Para los delitos permanentes, desde el día en que cese

En el caso del delito de evasión de impuestos la jurisprudencia penal ha determinado que el plazo de la prescripción debe comenzar a contarse “a partir del último acto de la omisión delictuosa, es decir la última fecha en que la persona debió realizar el pago del respectivo impuesto”²¹³, en relación con lo determinado por la administración tributaria y la ley que regula el impuesto a cancelar.

Considerando que el delito de evasión de impuesto tiene diferentes montos de pena en razón de la cuantía, i) de 4 a 6 años cuando el impuesto evadido corresponda al impuesto sobre la renta y la suma evadida fuere de trescientos mil a quinientos mil colones; ii) de 6 a 8 años si la evasión de impuestos excediere de quinientos mil colones; iii) de 4 a 6 años si el impuesto evadido corresponda a aquellos declaran mensualmente y el monto evadido en dicho período tributario fuere de cien mil a trescientos mil colones y iv) de 6 a 8 años si la evasión de los impuestos de carácter mensual excediere de trescientos mil colones en el período tributario, los plazos de prescripción serán de 6 a 8 años dependiendo de la conducta que se le atribuya al imputado.

Pero debe de señalarse que la prescripción de la acción penal no solo está vinculada al tiempo de la pena del delito atribuido, sino al grado de participación del imputado en los hechos atribuido y a la posible existencia o no de situaciones concursales en la modalidad ideal o real.

Sobre ello hay posturas encontradas. la Sala de lo Constitucional²¹⁴ considera que el Estado desde que promueve la acción penal debe tener una idea razonable de los hechos que va atribuir a la persona y el grado de participación que le señalará, por lo menos con un mínimo grado de certidumbre sobre su intervención en el ilícito, a efecto de verificar si no ha sobrepasado el límite temporal legal para promover la persecución.

la ejecución. 5) Para los delitos y faltas oficiales desde que el funcionario haya cesado en sus funciones. Código Procesal Penal de El Salvador. Ibid. art. 33

²¹³Referencia: 33-11-L. Óp. Cit.

²¹⁴ Referencia: 159-2019, Óp. Cit.

Por otro lado, la Sala de lo Penal²¹⁵, sostiene que, si bien la condena a imponerse puede ser variable en atención al grado de participación del agente, el plazo de prescripción del delito se computa sobre la base del plazo máximo general establecido para el delito imputado sin que proceda entrar a discernir el nivel de intervención del justiciable. Para dicha autoridad lo esencial para el cómputo del plazo de prescripción es la mayor o menor gravedad del delito, así, las resoluciones sobre prescripción no vienen teniendo en cuenta la pena a aplicar según el número y clase de circunstancias modificativas de la responsabilidad penal o de la calidad en que interviene el sujeto activo.

Para la presente investigación se considera necesario abordar lo relativo a si la prescripción de en sede administrativa o de la acción penal despliega sus efectos en el posterior procesamiento del delito de LDA, o si la autonomía del mismo evita que dichas circunstancias tengan algún efecto. Ello será abordado en el capítulo IV de este trabajo.

²¹⁵ Referencia: 7CAS2017 Óp. Cit.

CAPÍTULO III LOS DELITOS TRIBUTARIOS COMO ANTECEDENTES AL LAVADO DE DINERO Y ACTIVOS: REGULACIÓN IBEROAMERICANA

SUMARIO: **3.1** Las relaciones entre los delitos tributarios y el lavado de dinero y activos. **3.2** Argentina. **3.3.** Colombia. **3.4** España. **3.5** México. **3.6** Panamá. **3.7** Perú. **3.8.** Uruguay. **3.9.** Puntos de encuentro entre los países objeto de estudio.

RESUMEN:

En el presente capítulo se hace una reseña sobre los delitos tributarios y su relación con el lavado de dinero y activos a nivel iberoamericano. Ello implica que en razón de cada país seleccionado se haga una breve reseña sobre cómo se ha regulado el delito de lavado de dinero y activos y si en ello se admite la evasión fiscal o de impuestos como un ilícito precedente o previo al lavado. Al finalizar se hacen consideraciones sobre los resultados encontrados resaltando aquellos puntos de encuentro entre los países objeto de estudio.

3.1 Las relaciones entre los delitos tributarios y el lavado de dinero y activos.

Entre el LDA y los delitos tributarios pueden existir relaciones de dos vías: Por un lado, se valora la posibilidad de que los bienes que tienen su origen en una actividad constitutiva de evasión u otro delito fiscal puedan ser objeto de LDA y al contrario la posibilidad de que las rentas obtenidas del LDA puedan ser a su vez objeto o no de gravamen.

En el presente capítulo se abordará la primera de esas relaciones, es decir los casos en que el delito tributario es antecedente o fuente de LDA haciendo un estudio sobre la regulación de dichas figuras a nivel iberoamericano, para ello se han seleccionado siete países, cinco de ellos -latinoamericanos- en atención a que han ratificado tratados internacionales vinculados al LDA suscritos también por El Salvador, uno de ellos -Panamá- por haberse visto involucrado un escándalo a nivel internacional relacionado

a la evasión de impuestos y el LDA (“Panamá Papers”²¹⁶), y España por ser un país europeo de habla castellana, con producción doctrinaria amplia sobre la temática a abordar.

En ese sentido se procederá a hacer una breve reseña de cuándo se comienza a regular el delito de LDA en los países bajo estudio y la forma en cómo este ha sido tipificado por cada país, luego de ello se verificará si la evasión de impuestos o los delitos tributarios han sido contemplados como ilícitos antecedentes al LDA y finalmente se indagará mediante una revisión jurisprudencial cuál es la interacción que existe entre ambas figuras delictivas y si hay criterios jurisprudenciales en común entre los diferentes países.

Cabe aclarar que la lista de países seleccionados ha sido ordenada de forma alfabética y que además para efectos de uniformidad y mejor comprensión se señala una sola vez el término por el cual el país conoce el delito bajo estudio y luego de ello se usa “LDA”.

3.2 Argentina.

Argentina tipificó por primera vez el delito de LDA proveniente del narcotráfico en el año 1989 mediante la Ley 23737²¹⁷ que reformó su Código Penal, sancionando con prisión de dos a diez años y multa, al que sin haber tomado parte ni cooperado en la ejecución de los hechos previstos en dicha reforma -Régimen de estupefacientes-, interviniese en la inversión, venta, pignoración, transferencia o cesión de las ganancias, cosas o bienes provenientes de aquéllos, o del beneficio económico obtenido del delito, siempre que hubiese conocido ese origen o lo hubiera sospechado. También sancionaba a aquel que

²¹⁶ Con el nombre de los *Panama Papers* se conoce a la investigación periodística global liderada por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ, por sus siglas en inglés), que expuso a la luz los negocios *offshore* de políticos, empresarios, deportistas y celebridades internacionales. Se basó en la filtración de 11,5 millones de documentos internos del estudio panameño Mossack Fonseca donde se constató que se habían creado una serie de firmas en jurisdicciones consideradas paraísos fiscales -por su baja o nula tributación y el anonimato de sus dueños que a pesar de haber sido constituidas legalmente eran utilizadas para evadir impuestos o lavar dinero. INFOBAE, “Qué son los Panamá Papers”, MarieL Fitz Patrick. <https://www.infobae.com/politica/2019/04/09/que-son-los-panama-papers/> (Acceso el 4 de diciembre de 2021).

²¹⁷ Ley número 23737 (Argentina: Congreso de la República de Argentina, Derogatoria y reforma del Código Penal, 1989), art. 25.

comprase, guardase, ocultase o receptase dichas ganancias, cosas, bienes o beneficios, conociendo su origen o habiéndolo sospechado (art. 25).

Esa figura se mantuvo hasta el año 2000 que se promulgó la Ley 25246²¹⁸ que creó la Unidad de Información Financiera (capítulo II), estableció los sujetos con obligación de informar (capítulo III), el régimen penal administrativo (capítulo IV) y reformó el Código Penal (capítulo I), derogando el art. 25 y tipificando el LDA en el art. 278. En dicha disposición se estableció que sería reprimido con prisión de dos a diez años y multa de dos a diez veces del monto de la operación el que convirtiese, transfiriese, administrase, vendiese, gravase o aplicase de cualquier otro modo dinero u otra clase de bienes provenientes de un delito en *el que no hubiera participado*²¹⁹, con la consecuencia posible de que los bienes originarios o los subrogantes adquirieran la apariencia de un origen lícito y siempre que su valor superase los cincuenta mil pesos (\$ 50.000), señalando que el delito podría cometerse en un solo acto o por la reiteración de varios hechos vinculados entre sí.

En el año 2011 se modificó nuevamente el Código Penal mediante la Ley 26683²²⁰ y se determinó en el art. 303 -aún vigente en el Código Penal²²¹- que sería reprimido con prisión de tres a diez años y multa de dos a diez veces del monto de la operación a todo aquel que convierta, transfiera, administre, venda, grave, disimule o de cualquier otro modo ponga en circulación en el mercado, bienes provenientes de un ilícito penal, con la consecuencia posible de que los bienes originarios o subrogantes adquieran la apariencia lícitud, y siempre que su valor superase determinada cuantía.

Nótese que Argentina es uno de los pocos países donde no existe un catálogo específico de delitos fuente, sino que, admite que cualquier ilícito sea considerado un delito

²¹⁸ Ley número 25246 (Argentina: Congreso de la República de Argentina, Derogatoria y reforma del Código Penal, 2000), art. 25 y reforma al art. 278.

²¹⁹ La legislación argentina prohibía en un principio el autolavado.

²²⁰ Ley número 26683 (Argentina: Congreso de la República de Argentina, Derogatoria y reforma del Código Penal, 2011), art. 278 y art. 303.

²²¹ Ley número 11.1179 (Argentina: Congreso de la República de Argentina, Código Penal de la Nación de Argentina, 1985).

precedente al LDA -entre ellos los delitos tributarios-. Sin embargo, debe destacarse que mediante la Ley 25.246 ya referida se estableció que la principal función de la UIF es el análisis, tratamiento y transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir el delito de LDA preferentemente de una lista de delitos previos, entre ellos los contenidos en la Ley 24769 del año 1996²²², dicha ley regula el régimen penal tributario, pero sus normas referidas a la evasión fueron sustituidas por la Ley 26735²²³ en 2011.

Esto quiere decir que, si bien no se contempla una lista de delitos en específico, al hacerse relación a los delitos de los que preferentemente la UIF debe investigar se encuentra la evasión fiscal (art. 2 Ley 26735), la cual sanciona con prisión de dos a seis años al que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evada total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido exceda la suma de cuatrocientos mil (400.000) pesos por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

Ahora bien, a partir de las reformas en materia de LDA de 2011 existe en dicho país la posibilidad de perseguir al autor o partícipe del delito previo, al suprimirse la frase “proveniente de un delito en el que no hubiera participado” que estaba en la redacción del tipo de LDA del año 2000 y vedaba la posibilidad de forma expresa sancionar el autolavado.

Además, el Código Penal argentino contempla agravantes de entre un tercio y la mitad de la pena si el hecho se realiza con habitualidad, como miembro de una asociación o banda formada para la comisión de hechos de esa naturaleza y en el caso de los funcionarios públicos (art. 308).

²²² Ley número 24769, (Argentina: Congreso de la República de Argentina, Régimen Penal Tributario 1997).

²²³ Ley número 26735 (Argentina: Congreso de la República de Argentina, 2011).

Otro de los aspectos interesantes de la regulación de ese país es la previsión en su Código Penal sanciones para las personas jurídicas que cometan delitos, entre ellos el de LDA. En dicho país la responsabilidad penal de las personas jurídicas, a las que se llama “persona de existencia ideal” ha sido desarrollado con mayor amplitud y cuando un delito ha sido realizado a nombre de estas, con su intervención para su beneficio, se establecen sanciones tales como multas, suspensión total o parcial de actividades, cancelación de la personería, prohibición de participar en licitaciones, pérdida o suspensión de beneficios estatales e incluso la obligación de mandar a publicar una parte de la sentencia condenatoria en su contra y a su costa (art. 304).

En cuanto a criterios jurisprudenciales relevantes deben señalarse los relativos a la autonomía del delito de LDA y la comprobación del delito previo con base en prueba indiciaria. Al respecto se ha sostenido que “...*la procedencia criminal de los bienes que son objeto de blanqueo no requiere sino la comprobación de una actividad delictiva previa de modo genérico que, según las circunstancias del caso, permita la exclusión de otros orígenes posibles, sin que sea necesaria la demostración plena de un acto delictivo específico ni de los concretos partícipes del mismo. Obviamente, la constatación de algún vínculo o conexión con actividades delictivas (...) o con personas o grupos relacionados con las mismas, es uno de los presupuestos básicos para la aplicación de este tipo penal, (pero) no será necesario que se supere el plano indiciario...*”²²⁴

También se ha señalado en la jurisprudencia del citado país que “*para acreditar el delito precedente y su enlace con el consecuente (el lavado) la prueba de indicios o presunciones es especialmente idónea y útil para suplir las carencias de prueba directa en los procesos penales y evitar así las parcelas de impunidad que podrían generarse... En la práctica procesal será habitual que no exista prueba directa de estas circunstancias, y al faltar esta deberá ser inferida de los datos externos y objetivos acreditados (prueba de presunciones o prueba de indicios)*”²²⁵.

²²⁴ Cámara Federal de Casación Penal, *sentencia de Casación, Referencia: 6754* (Argentina, Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, 2006).

²²⁵ Cámara Federal de Casación Penal, *sentencia de Casación, Referencia: 1130/15.4* (Argentina, Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, 2015).

3.3 Colombia.

El primer antecedente que existe en Colombia sobre LDA es la Ley 190 de 1995,²²⁶ por la cual se dictan normas tendientes a preservar la moralidad en la Administración Pública y se fijan disposiciones con el fin de erradicar la corrupción administrativa, también conocida como Estatuto Anticorrupción, dicha ley modificó el delito de encubrimiento tipificado en el artículo 177 del Código Penal de 1980, entonces vigente en dicho país (Decreto 100), y ensanchó esta disposición, con el fin de dar cabida a comportamientos que hoy se conocen como lavado de activos vinculados a la receptación, legalización y ocultamiento de bienes provenientes de actividades ilegales²²⁷.

Posteriormente en el año de 1997 se tipificó el LDA como un delito autónomo²²⁸ a través de la creación del Capítulo Tercero denominado "Del Lavado de Activos" dentro del Código Penal y su regulación expresa en el art. 247-A donde se reguló la sanción con prisión de seis a quince años y multa de quinientos a cincuenta mil salarios mínimos legales mensuales de todo aquel que adquiriese, resguardase, invirtiese, transportase, transformase, custodiase o administrase bienes que tuviesen origen mediato o inmediato en actividades de extorsión, enriquecimiento ilícito, secuestro extorsivo, rebelión o relacionadas con el tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias sicotrópicas. También se consideraba LDA dar a los bienes provenientes de dichas actividades apariencia de legalidad o legalizarlos, ocultarlos o encubrir su verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos y cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito.

Luego, en el año 2000 se reformó el Código Penal y se establecieron normas tendientes a combatir la delincuencia organizada²²⁹, regulándose de manera más completa el LDA en el art. 323 al tipificar un delito base en similar sentido a lo señalado en el Código Penal

²²⁶ Ley 190 (Colombia, Congreso de Colombia, 1995).

²²⁷ Hernando Hernández Quintero, "El lavado de activos en Colombia: Consecuencias del cambio de la receptación a un tipo penal autónomo". *Revista Nuevo Foro Penal Vol. 14, No. 90, Universidad EAFIT, Medellín*, (2018): 184.

²²⁸ Ley 365 (Colombia, Congreso de Colombia, 1997).

²²⁹ Ley 599, Código Penal (Colombia, Congreso de Colombia, 2000).

de 1997 pero ampliando los delitos fuente, además se señaló que se consideraría LDA cuando las conductas recayeran sobre bienes cuya extinción de dominio haya sido declarada. También se incluyó en esta reforma circunstancias especiales de agravación (art. 324), la tipificación del testaferrato (art. 326) y del enriquecimiento ilícito de particulares. Dicho Código ha sido reformado con posterioridad adicionándosele nuevos verbos rectores y ampliando delitos subyacentes (Leyes 747 del 2002, 1121 del 2006, 1453 del 2011 y 1762 del 2015)²³⁰.

Actualmente en Colombia se regula el LDA en el art. 323 del Código Penal²³¹ bajo los verbos adquirir, resguardar, invertir, transportar, transformar, almacenar, conservar, custodiar o administrar bienes que tengan su origen mediato o inmediato en un catálogo de delitos entre los que se encuentran aquellos “contra la administración pública”. También se considera LDA el que se les dé a los bienes provenientes de dichas actividades apariencia de legalidad o se les legalice, oculte o encubra su verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derecho, sancionándose con pena de diez a treinta años de prisión y multa de mil a cincuenta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes. Asimismo, se mantienen los incisos vinculados al LDA por recaer sobre bienes con extinción de dominio y por actividades de que provinieren los bienes, o actos penados que se hubiesen realizado, total o parcialmente, en el extranjero.

Cabe señalar que la redacción actual del art. 323 del Código Penal colombiano no hace una referencia expresa al delito tributario o fiscal y que la evasión fiscal que regula en el art. 313 dicho cuerpo normativo es considerada como un delito contra el orden económico y social que solo puede ser cometido por el concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico que incumpla total o parcialmente con la entrega de las rentas monopolísticas que legalmente les correspondan a los servicios de salud y educación.

²³⁰ Hernando Hernández Quintero, Óp. Cit., p. 186.

²³¹ Ley 599. Óp Cit.

Sin embargo, el LDA señala de manera genérica que pueden ser delitos fuentes aquellos delitos “contra la administración pública”, los cuales han sido regulados en el Título XV del Código Penal. En ese sentido debe señalarse que, a partir del año 2018, mediante la Ley 1943 se incorporaron a dicho título los delitos de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes (art. 434-A) y de evasión o defraudación tributaria (art. 434-B)²³².

El primer delito castiga a aquellos que omitan información –o la aporten de forma inexacta– sobre sus activos iguales o superiores a 7250 salarios mínimos legales mensuales vigentes con el fin de incidir en sus declaraciones de renta y complementarios, o para afectar el saldo a favor de cualquiera de dichos impuestos. Mientras el segundo sanciona al que estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes, y se liquide oficialmente por la autoridad tributaria un mayor valor del impuesto a cargo por un valor igualo superior a doscientos cincuenta salarios mínimos legales mensuales vigentes. En ese sentido puede concluirse que Colombia admite los delitos tributarios como fuentes del LDA.

El Código Penal Colombiano además considera las siguientes agravantes: i) de un tercio cuando se efectuaren operaciones de cambio o de comercio exterior, o se introdujeran mercancías al territorio nacional (art. 323 inc. 5°); ii) de un tercio a media pena cuando la conductas sean desarrolladas por quien pertenezca a una persona jurídica, una sociedad o una organización dedicada al LDA y iii) de media pena a tres cuartas partes cuando sean desarrolladas por los jefes, administradores o encargados de las referidas personas jurídicas, sociedades u organizaciones (art. 324).

En cuanto a la responsabilidad de las personas jurídicas, si bien el Código Penal colombiano no contempla la posibilidad de castigarlas de forma directa, al igual que en El Salvador poseen la cláusula del actuar por otro (art. 29) existiendo algunas otras disposiciones complementarias que establecen la posibilidad de sancionar con multa o

²³² Ley 1943 (Colombia, Congreso de Colombia, 2018).

disolución la personalidad jurídica de estas, sobre todas aquellas vinculadas a los delitos ambientales, pero los cuales son considerados medidas de carácter procesal, empleadas para procurar que cesen los efectos del delito y no una verdaderas sanciones en contra de los entes colectivos.

Respecto la autonomía del delito de LDA si bien el Código Penal no lo consigna de manera expresa, la jurisprudencia de dicho país ha sido clara respecto a ello, señalándola en relación a las actividades delictivas que le dieron origen y los bienes sobre los que recae la conducta, por lo que no se necesita de la existencia de una sentencia condenatoria previa por un delito. Tampoco se exige la demostración de que el delito base se cometió en específicas circunstancias de tiempo, modo y lugar, sino que basta con que se establezca que los bienes sobre los que recae la conducta tienen origen mediato o inmediato en alguna de las actividades al margen de la ley que enlista la norma. No siendo necesario que la persona a la que se le acusa por el LDA haya participado en alguna de las actividades ilícitas que dieron origen a esos capitales²³³.

Lo que si se ha advertido es que hay una exigencia respecto a la obligación de probar debidamente el origen ilícito de los recursos y los grados de certeza que se requieren para las hipótesis de la acusación y de la defensa. En ese sentido se ha sostenido *“...uno de los elementos del delito de lavado de activos es el origen directo o indirecto de los bienes sobre los que recaen los verbos rectores incluidos en la norma, (...) por tanto, ese aspecto inexorablemente debe hacer parte del tema de la prueba; ese elemento del tipo penal, como los demás, debe demostrarse en el nivel de certeza –racional- o convencimiento más allá de duda razonable, su acreditación puede hacerse a través de “prueba directa” o “prueba indirecta” (...) no existe un régimen de tarifa legal para la valoración de los hechos indicadores, por lo que el juzgador debe evaluar en cada caso si los datos le imprimen suficiente fuerza a la conclusión (...) cuando la Fiscalía logra demostrar la hipótesis de la acusación, en el nivel de conocimiento indicado, la demostración de la plausibilidad de las hipótesis alternativas corre a cargo de la defensa;*

²³³ Sala de Casación Penal, *Casación, Referencia: 49906* (Colombia, Corte Suprema Justicia de Colombia, 2020).

mientras la hipótesis de la acusación debe demostrarse en el nivel de certeza (racional) o convencimiento más allá de duda razonable, las hipótesis alternativas que alega la defensa, si bien no están sometidas a ese estándar, deben ser verdaderamente plausibles”²³⁴.

3.4 España.

El delito de LDA se reguló por primera vez en la legislación española en la Ley Orgánica 1/1988²³⁵ que reformó el Código Penal de 1973 y en el artículo 546 bis f) sancionó con pena menor de prisión y multa a aquel que recibiese, adquiriese o se aprovechase -para sí o para un tercero- de los efectos o ganancias obtenidas sobre tráfico de drogas. Las penas solo eran superiores si eran cometidas por reos habituales de ese delito y personas que pertenecieran a una organización dedicada al narcotráfico.

Ahora bien, el término de blanqueo de capitales se acuñó por primera vez en 1992, en virtud de la Ley Orgánica 8/1992²³⁶ que modificó el Código Penal, dedicando un único capítulo a la receptación y al LDA en los artículos 344 bis h) e i), para seguir el concepto fijado por el Convenio de Viena de 1988. En ese sentido se sancionó con pena menor al que i) a convirtiéndose o transfiriese bienes a sabiendas de que los mismos procedían de alguno o algunos de los delitos vinculados a tráfico de droga, o realizase un acto de participación en tales delitos, con el objeto de ocultar o encubrir el origen ilícito dichos bienes o de ayudar a cualquier persona que participe en la comisión de tales delitos, a eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones; ii) ocultase o encubriese la naturaleza, el origen, la ubicación, el destino, el movimiento o la propiedad de bienes o derechos relativos a los mismos y al que iii) adquiriese, poseyese o utilizara bienes, a sabiendas, en el momento de recibirlos, de que los mismos procedían de la mencionada categoría de delito.

²³⁴ Ibid.

²³⁵ Ley Orgánica 1/1988 (España: Reforma del Código Penal de 1973 en materia de tráfico ilegal de drogas. Cortes Generales de España 1988).

²³⁶ Ley Orgánica 8/1992 (España: Reforma a la Ley de Enjuiciamiento Criminal en Materia de Tráfico de Drogas, Cortes Generales de España, 1992).

En dicha reforma el legislador se limitó a transcribir casi literalmente el art. 3 del Convenio de Viena. Sin embargo, no derogó el artículo 546 bis f), por lo que se produjo una duplicidad en la norma penal²³⁷.

Luego, en 1995 se creó un nuevo Código Penal²³⁸ y se introdujo el LDA en el Título XII, Capítulo XIV en los artículos 301 al 304, bajo la denominación “De la receptación y otras conductas afines a la receptación” dejándose en el olvido el término blanqueo de capitales apoyado en aquella época por la doctrina mayoritaria²³⁹.

El tipo base de LDA de esa época era el adquirir, convertir o transmitir bienes sabiendo que éstos tienen su origen en un delito grave²⁴⁰, o realizar cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción eludiera las consecuencias legales de sus actos. La pena era de seis meses a seis años y una multa del triple valor de los bienes, aunque si los delitos fuentes eran vinculados al tráfico de drogas debía imponerse en la mitad superior. También se sancionaba la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes a sabiendas de que procedían de delitos graves y el LDA cometido por imprudencia grave, (está última con una pena de menos gravosa de seis meses a dos años).

Dicha redacción se mantuvo hasta el año 2003 que se verificó la necesidad de adaptar el Código Penal a otras legislaciones preventivas sobre LDA y en particular a las Directivas de la Unión Europea sobre utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo y las recomendaciones del GAFI²⁴¹. En dicho año se reformó el Código Penal incorporando: i) la posibilidad de perseguir penalmente

²³⁷ Daniel Fernández Bermejo, Op. Cit. 221

²³⁸ Ley Orgánica 10/1995, Código Penal (España: Cortes Generales de España. 1995).

²³⁹ Daniel Fernández Bermejo, Op. Cit. 222

²⁴⁰ Cuya pena de prisión fuese superior a 3 años de conformidad al art. 33 n. 2 del Código Penal de 1995.

²⁴¹ Daniel Fernández Bermejo, Op. Cit. 227-229

el LDA que proviniese de cualquier delito sea o no grave y ii) el establecimiento expreso de la posibilidad de decomisar ganancias²⁴².

Ya en el año 2010 se promulgó en España la Ley 10/2010 denominada “Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo”²⁴³ que da una definición expresa de LDA en su art. 2²⁴⁴.

Por ello en ese mismo año se reformó el Código Penal y se modificó el título del capítulo XIV denominándole “De la receptación y el blanqueo de capitales”, además se añadieron a las conductas ya reguladas de adquisición, conversión o transmisión -en el art. 301-, la mera posesión y la utilización de bienes. También se sustituyó el término delito por “actividad delictiva” y se redactó el tipo de tal manera que se puede perseguir el autolavado, manteniéndose por lo demás la redacción similar a la del año 2003. Esta última redacción del tipo de LDA es la vigente hasta la fecha²⁴⁵.

Cabe señalar que en esta misma reforma se modificó el art. 302 del Código Penal pues, aunque desde 1995 se regulaban sanciones para las personas jurídicas como la disolución o clausura definitiva de locales, suspensión de actividades por hasta cinco años y prohibición de realizar actividades operaciones o negocios en cuyo ejercicio se

²⁴² Ley Orgánica 15/2003, (España: Reforma del Código Penal de 1973 en materia de tráfico ilegal de drogas. Cortes Generales de España 2003)

²⁴³ Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (España: Cortes Generales de España, 2010).

²⁴⁴ A efectos de la presente ley se considerará blanqueo de capitales:

a) La conversión o la transferencia de bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva, con el propósito de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a personas que estén implicadas a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos.

b) La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la localización, la disposición, el movimiento o la propiedad real de bienes o derechos sobre bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.

c) La adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de la recepción de los mismos, de que proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.

d) La participación en alguna de las actividades mencionadas en las letras anteriores, la asociación para cometer este tipo de actos, las tentativas de perpetrarlas y el hecho de ayudar, instigar o aconsejar a alguien para realizarlas o facilitar su ejecución.

²⁴⁵ Ley Orgánica 5/2010, (España: Modificación a la Ley Orgánica 10/1995. Cortes Generales de España 2010)

haya facilitado o encubierto el delito por hasta cinco años, no se había tipificado la posibilidad de imponerles multas, lo cual se hizo con esta última reforma.

Ahora bien, en el art. 305 del Código Penal Español se tipifica la defraudación tributaria, la cual consiste en defraudar ya sea por acción u omisión a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, mediante las siguientes conductas i) la elusión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta; ii) la obtención indebida de devoluciones; y iii) el disfrute de beneficios fiscales de la misma forma, siempre que lo defraudado exceda de ciento veinte mil euros -el mismo artículo señala reglas para contabilizar este monto dependiendo de la periodicidad de la declaración-. Dichas conductas se sancionan con prisión de uno a cinco años y multa.

Ahora bien si la persona regulariza su situación tributaria reconociendo la deuda y pagando i) antes que la Administración se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación; ii) en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida; iii) o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias o iv) cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa, no podrán perseguirse las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el sujeto activo pudiera haber cometido.

Respecto a la responsabilidad de las personas jurídicas en España esta ha sido reconocida en el art. 31 Bis del Código Penal donde se consigna que la persona jurídica responderá: de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de la misma, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que están autorizados para tomar decisiones en nombre de ella u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma y de los delitos cometidos, en el ejercicio de

actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de la misma, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso. En estos casos las penas establecidas en el art. 33.7 del mismo código van desde multa, disolución de la persona jurídica, suspensión de sus actividades, clausura de sus locales y establecimientos, prohibición de realizar en un futuro actividad des en cuyo ejercicio haya cometido el delito, inhabilitación para gozar de subvenciones, gozar de ayudas públicas o incentivos fiscales e intervención judicial.

En cuanto a la jurisprudencia relevante española hay que destacar que respecto al delito de LDA se ha aceptado su comisión mediante dolo directo o eventual, pero también se ha admitido la posición de ignorancia deliberada; es decir, de quien pudiendo y debiendo conocer la naturaleza del acto o colaboración que se le pide, se mantiene en situación de no querer saber, pero no obstante presta su colaboración²⁴⁶. De allí que el Tribunal Supremo Español ha motivado el conocimiento de los imputados del delito de LDA mediante la existencia de indicios afirmando que través de la ignorancia deliberada o principio de indiferencia se puede estimar acreditado el conocimiento y consentimiento en el ilícito de LDA²⁴⁷.

Además se ha admitido que la defraudación tributaria como delito antecedente al de LDA, aunque se ha delimitado que: *“No basta con cometer un delito de defraudación tributaria para que, acto seguido y a partir de ese momento, cualquier inversión, gasto, uso o traslado de dinero, adquisición... se convierta en un delito de blanqueo de capitales (...) Para que estemos ante un delito de blanqueo será necesario, de una parte, que se trate de operaciones en las que sea detectable una finalidad específica de encubrimiento del*

²⁴⁶ Sala Segunda de lo Penal, *Sentencia de Casación, Referencia: STS 1637/1999* (España, Tribunal Supremo Español, 2000).

²⁴⁷ Sala Segunda de lo Penal, *Sentencia de Casación, Referencia: STS 1142/2005* (España, Tribunal Supremo Español, 2005).

*origen ilícito. De otra, que se pueda establecer una ligazón clara entre el flujo de dinero manejado y la cuota defraudada...*²⁴⁸

Respecto a la posibilidad del autolavado hay jurisprudencia que aborda dicha discusión a nivel doctrinal, en específico el conocido como “Caso Ballena Blanca” que será retomado en el capítulo IV del presente trabajo.

3.5 Estados Unidos Mexicanos.

En México en el año de 1989 se empezó a discutir la tipificación del LDA dentro del rubro de delitos fiscales en el Código Fiscal de la Federación, incluyéndose dicho ilícito en la reforma de ese año, la cual entró en vigor el 1 de enero de 1990²⁴⁹. Dicha reforma creaba el art. 115-Bis que sancionaba con prisión de tres a nueve años: i) el realizar operaciones financieras, compras, ventas, garantías, depósitos, enajenación o adquisición de dineros o bienes producto de alguna actividad ilícita y ii) el transporte transferencia de dinero o bienes producto de alguna actividad ilícita de un lugar a otro país, del extranjero a México o de México al extranjero, siempre que se realizara con el propósito de evadir el pago de créditos fiscales, ocultar o disfrazar el origen, naturaleza propiedad o destino aquellos, alentar alguna actividad ilícita u omitir proporcionar el informe requerido por la operación²⁵⁰.

Luego, en marzo de 1996 el Poder Ejecutivo Federal envió al Congreso de la Unión una iniciativa de reforma a diversas leyes en materia penal, derogando así el artículo 115-bis el cual fue sustituido por el artículo 400-Bis²⁵¹ denominado “Operaciones con recursos de Procedencia Ilícita”²⁵² bajo el que se conoce al LDA en la actualidad.

²⁴⁸ Sala de lo Penal, *Sentencia de Casación, Referencia: STS 277/2018* (España, Tribunal Supremo Español, 2018).

²⁴⁹ Cámara Internacional de Comercio. *Óp. Cit.*, p.14.

²⁵⁰ Código Fiscal de la Federación (México: Reforma al Código Fiscal, Congreso de Los Estados Unidos Mexicanos, 1989). art. 115-Bis.

²⁵¹ Código Fiscal de la Federación (México: Derogatoria y Creación de Artículo del Código Fiscal, Congreso de Los Estados Unidos Mexicanos, 1989). Derogase art. 115-Bis y créase el art. 400 Bis.

²⁵² En México, el nombre del delito de LDA es el de operaciones con recursos de procedencia ilícita (ORPI), el cambio en el nombre no sólo es por cuestiones de semántica, sino que implica una normativa más amplia. Salcedo Ceballos, F, Véase: Jesús Ceballos, “*Lavado de Dinero y la Restricción al Uso del Efectivo*

Esa disposición castigaba con prisión de cinco a quince años y multa de cinco mil días las siguientes conductas: adquirir, enajenar, administrar, custodiar, cambiar, depositar, dar en garantía, invertir, transportar o transferir, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, con conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita y con alguno de los siguientes propósitos: ocultar o pretender ocultar, encubrir o impedir conocer el origen, localización, destino o propiedad de dichos recursos, derechos o bienes, o alentar alguna actividad ilícita.

Además, regulaba penas para los empleados de instituciones financieras que prestasen colaboración para su comisión y aumentaba la pena a la mitad si dichas conductas eran realizadas por servidores públicos encargados de prevenir, denunciar, investigar o juzgar la comisión de delitos. En el caso de las financieras debía existir denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Más adelante, en el año de 2014 se reformó dicho artículo²⁵³ manteniendo en el art. 400-Bis los verbos del tipo, pero regulando las conductas en dos fracciones: i) El realizar cualquiera de los verbos ya mencionados así como los nuevos que se incorporaron - poseer, cambiar, dar o recibir por cualquier motivo- en relación con los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, y ii) el ocultar, encubrir o pretender ocultar o encubrir la naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento, propiedad o titularidad de dichos recursos, derechos o bienes, cuando se tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita²⁵⁴.

como Medida de Combate a las Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita en México”, Revista Derecho & Opinión Ciudadana, Instituto de Investigaciones Parlamentarias, Congreso del Estado de Sinaloa, enero - junio 2019, 80.

²⁵³ Código Penal Federal (México: Reforma, Congreso de Los Estados Unidos Mexicanos, 1989). Art. 400 bis.

²⁵⁴ Código Penal Federal. Óp. Cit.

Es decir, por un lado, se castiga realizar cualquiera de las acciones ya descritas en la reforma de 1996 sin que sea necesaria ninguna finalidad, y por otro se crea como nueva conducta típica de ocultar o encubrir dichos bienes lo cual con anterioridad estaba redactado como la finalidad de las conductas descritas en la primera sección del artículo.

También se añadió al tipo penal una presunción sobre la ilicitud de los bienes, diciendo que se entendería que son productos de una actividad ilícita cuando existan indicios fundados o certeza de que estos provienen directa o indirectamente de dicha actividad o representan las ganancias derivadas de la comisión de algún delito y sin que sea posible acreditar por el sujeto su legítima procedencia. Asimismo, se estipuló que en el caso de las conductas en las que se utilizasen servicios de instituciones que integran el sistema financiero se requeriría la denuncia previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En estos casos dicha institución de gobierno al presumir la comisión de LDA debe ejercer sus facultades de comprobación y denunciar los hechos.

En esa misma reforma se adicionó el artículo 400-Bis que estableció las siguientes agravantes: i) de un tercio hasta en una mitad de la pena cuando el que realice cualquiera de las conductas previstas en el artículo tenga el carácter de consejero, administrador, funcionario, empleado, apoderado o prestador de servicios de cualquier persona sujeta al régimen de prevención de operaciones con recursos de procedencia ilícita; ii) hasta el doble de la pena si conducta es cometida por servidores públicos encargados de prevenir, detectar, denunciar, investigar o juzgar la comisión de delitos o ejecutar las sanciones penales, así como a los ex servidores públicos encargados de tales funciones que cometan dicha conducta en los dos años posteriores a su terminación y iii) de hasta la mitad de la pena si se utiliza a menores de edad o personas que no tienen capacidad para comprender el significado del hecho o que no tiene capacidad para resistirlo.

En cuanto al delito de defraudación fiscal en México dicho tipo está incorporado en el Capítulo II del Código Fiscal de la Federación denominado “Delitos Fiscales”.

Específicamente en el art. 108²⁵⁵ donde se señala que comete dicho ilícito quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente los pagos provisionales o definitivos de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Las penas a imponer dependen del monto defraudado: i) tres meses a dos años, si no excede de MXN\$ 1,221,950.00; ii) de dos años a cinco años si excede la cantidad anterior pero no de MXN\$ 1,832,920.00 y de iii) tres años a nueve años cuando fuere mayor de esa última cifra. Además, el art. 109 establece otras conductas equiparables a la defraudación.

El Código Fiscal estipula que la defraudación Fiscal y el LDA regulado en el art. 400 Bis del Código Penal Federal, se pueden perseguir de forma simultánea, pero además en tanto no existe un catálogo cerrado de delitos previos de LDA, sino que puede considerarse toda actividad ilícita, la defraudación fiscal puede ser un delito fuente. Esto ha sido sostenido por la jurisprudencia constitucional mexicana donde se ha señalado que “el legislador, desde la creación de la norma con relación al delito previo, nunca fue el taxativo o de numerus clausus, como lo pretende el quejoso y recurrente; sino a un sistema abierto, que admite como delito previo, cualquier ilícito”²⁵⁶.

Lo que, si puede ser problemático en dicho país es la presunción de cometimiento de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de LDA, que contiene el citado art. 108 por la posible doble o múltiple persecución que conlleva esa forma de persecución penal.

Ahora bien, en México si la persona entrega espontáneamente con sus recargos y actualización lo defraudado antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, o no se formulará querrela. Luego de ello, si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

²⁵⁵ Código Fiscal de la Federación Óp. Cit.

²⁵⁶ Primera Sala de la Corte de la Justicia de la Nación Mexicana, *Sentencia de Amparo en Revisión, Referencia: 26/2018* (México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2018).

Respecto a la responsabilidad penal de las personas jurídicas el ámbito federal, el Código Penal Federal (art. 11 BIS) consigna al LDA como uno de los ilícitos que pueden ser cometidos no solo por personas físicas sino también por las “personas morales”. Al respecto el art. 32 del mismo cuerpo normativo consigna como sanciones la suspensión, disolución, prohibición de realizar determinados negocios, operaciones o actividades, remoción, intervención, clausura, retiro de mobiliario urbano; custodia de folio real o de persona moral o jurídica, inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o sociales, y la reparación del daño.

3.6 Panamá.

En Panamá el delito de LDA es denominado blanqueo de capitales y se incorporó por primera vez en el Código Penal de 1982 mediante una reforma que se realiza en la Ley 41 en el año 2000²⁵⁷, donde se estipuló una sanción de prisión de cinco a doce años para las conductas depositar, negociar, convertir, transformar dineros, títulos valores o recursos financieros a sabiendas de que procedían de delitos relacionados con el tráfico de drogas, estafa calificada, tráfico ilegal de armas, tráfico de personas, secuestro, extorsión, peculado, corrupción de servidores públicos, actos de terrorismo, robo o tráfico internacional de vehículos, también se estableció que dichos verbos debían conjugarse con una finalidad, la de ocultar o encubrir su origen o ayudar a eludir las consecuencias jurídicas de los hechos punibles.

Con posterioridad el de LDA se reguló el Código Penal del año 2007²⁵⁸, el cual ha sufrido diferentes modificaciones, pero es ley penal vigente en la república, estando tipificado actualmente en el art. 254 de ese cuerpo normativo, en similar sentido al anterior del año 2000, con la diferencia que se ha ampliado el catálogo de delitos fuentes. Sin embargo, en dicho artículo base no se contemplan los delitos fiscales o tributarios.

²⁵⁷ Código Penal de Panamá de 1982 (Panamá, Asamblea Legislativa de Panamá, Reforma mediante Ley 41, 2000) capítulo VI.

²⁵⁸ Código Penal de Panamá (Panamá, Asamblea Legislativa de Panamá, 2007).

Ello se debe a que la defraudación tributaria y conductas afines no eran sancionadas como delitos con anterioridad al año 2019, sino como infracciones administrativas, siendo que, luego del escándalo de los *Panamá Papers* y por presión del GAFI²⁵⁹ se realizó una reforma al Código Penal panameño mediante la Ley No. 70²⁶⁰ elevando la defraudación fiscal a delito y estableciendo que este podía ser precedente al LDA.

Es decir, se tipificó el LDA proveniente de delitos contra el Tesoro Nacional en un artículo aparte, creándose el art. 254-A el LDA señalándose que se sancionaría el recibir, poseer, depositar, negociar, transferir o convertir dineros, títulos, valores, bienes y otros recursos financieros, a sabiendas que provienen de delitos contra el tesoro y siempre que ello se haga con el objeto de ocultar, encubrir o disimular su origen ilícito, o ayudar a evadir las consecuencias jurídicas de tal hecho. Además, se estableció que, si determinaba que dicho delito había sido, a través de una persona jurídica, la pena sería impuesta a ella y consistiría en una multa de una a hasta tres veces el importe del tributo defraudado.

En esa misma reforma se incorporó al Código Penal panameño el Capítulo XII denominado “Delitos contra el Tesoro Nacional” tipificándose en el art. 288 G la defraudación fiscal, es decir la afectación a la correcta determinación de una obligación tributaria para dejar de pagar en todo o en parte los tributos correspondientes serán sancionados con prisión de dos a cuatro años siempre que el monto defraudado fuese superior a trescientos mil balboas. Al mismo tiempo, hizo una remisión al Código de Procedimiento Tributario a efecto de delimitar las conductas cuatro conductas constitutivas de defraudación fiscal²⁶¹.

²⁵⁹Asociación de Especialistas Certificados en Delitos Financieros, “La presión del GAFI a Panamá sobre la defraudación fiscal y lavado de dinero”, Ricardo M. Alba, <https://www.delitosfinancieros.org/la-presion-del-gafi-a-panama-sobre-la-defraudacion-fiscal-y-lavado-de-dinero/> (Consultada el 20 de marzo de 2021).

²⁶⁰ Código Penal de Panamá, (Panamá, Asamblea Nacional de Panamá, Reforma, Ley 70, 2019).

²⁶¹ El Código de Procedimiento Tributario de Panamá fue creado un mes después a dicha reforma mediante Ley 76 del 13 de febrero de 2019 y consigna en los arts. 284 al 286 i) la defraudación fiscal penal o evasión fiscal administrativa, ii) la evasión fiscal administrativa o defraudación fiscal penal en el impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y iii) la prestación de servicios, la evasión fiscal administrativa o defraudación fiscal penal, Véase: Código de Procedimiento Tributario de la República de Panamá (Panamá, Órgano Ejecutivo Nacional, Presidencia de la República de Panamá, 2019).

Ahora bien, en el caso de la defraudación fiscal existe la posibilidad de eximir de la pena a quien pague el monto de la obligación tributaria defraudada y sus accesorios formales antes de la sentencia de primera instancia y si el pago se realiza en la fase de investigación, no se puede ejercer ninguna acción penal dimanante de cualquier delito de defraudación fiscal en contra de las personas investigadas (art. 288-J), con lo cual de ocurrir dicho pago sería imposible perseguir con posterioridad el LDA.

Respecto a la responsabilidad penal de la persona jurídica en el caso panameño, el art. 51 de su Código Penal consigna la posibilidad de que una persona jurídica sea usada o creada para cometer delito y en esos supuestos determina que, aunque no sea beneficiada por él, es posible sancionarla con: cancelación o suspensión de la licencia o registro, pérdida total o parcial de los beneficios fiscales, inhabilitación para contratar con el estado, y disolución.

En cuando a los criterios jurisprudenciales relevantes, en Panamá se ha reconocido la autonomía del LDA, pues se ha determinado que trata de *“una conducta autónoma que no requiere que medie sentencia condenatoria por delito previo para que se constituya en un indicio contra el sindicado, tampoco de un proceso penal abierto por el delito antecedente, aunque sí se requieren de indicios probatorios que permitan deducir la existencia de delito previo”*²⁶².

Además, sobre la prueba del LDA se ha señalado que para acreditar este delito se debe probar o al menos tener indicios que el dinero o bienes que originan la investigación penal hayan sido obtenidos de actividades ilícitas²⁶³. En ese sentido la jurisprudencia ha sostenido que no basta que se acredite que procesado por LDA tiene un determinado patrimonio, sino que debe probarse al menos indiciariamente, que dicho patrimonio proviene de un delito y, en efecto, describir cuál es esa conducta de la cual se generaron las ganancias. Con lo cual un supuesto incremento patrimonial no es suficiente para

²⁶² Sala Segunda de lo Penal, *Sentencia de Casación, Referencia 488-G* (Panamá, Corte Suprema de Justicia de Panamá, 2017).

²⁶³ Sala Segunda de lo Penal, *Sentencia de Casación, Referencia: 123-13-C* (Panamá, Corte Suprema de Justicia de Panamá, 2016).

condenar a una persona pues debe establecerse la relación entre esto y una conducta delictiva además de la intención de dar apariencia lícita a activos provenientes del delito²⁶⁴.

En cuanto a los indicios para inferir que se está ante una posible comisión de LDA el Pleno de la Corte Suprema de Justicia de Panamá elaboró un listado, señalando entre ellos: “i) *utilización de documentos de identidad falsos y otros documentos alterados*; ii) *uso de testaferros o sociedades interpuestas*; iii) *vinculación con sociedades ficticias carentes de actividades económicas*; iv) *inexistencia de relaciones comerciales que justifiquen los movimientos de dinero*; v) *fraccionamiento de ingresos en depósitos bancarios*; vi) *operaciones o negocios simulados*; vii) *transportes clandestinos*; viii) *beneficiarios desconocidos*; ix) *cambios sistemáticos y continuos de dinero* i x) *Cobros de elevadas comisiones*”²⁶⁵.

3.7 Perú.

El LDA fue incorporado en el Código Penal Peruano través de dos modalidades de ejecución. La primera, prevista en el artículo 296^oA, se relacionada con los actos de conversión, transferencia y ocultamiento de los bienes originados o derivados del tráfico ilícito de drogas. Y la segunda, tipificada en el artículo 296^oB, estaba dedicada a los actos de lavado de dinero a través del sistema financiero Además se regulaban los delitos de receptación, encubrimiento personal y real, y había reglas de comiso de objetos del delito, pero dichas figuras jurídicas eran insuficientes²⁶⁶.

Luego, en el año 2002 se creó la “Ley Penal Contra el Lavado de Dinero y Activos”²⁶⁷, misma que derogó dichos artículos y sancionó los actos de conversión y transferencia y

²⁶⁴ Sala Segunda de lo Penal, *sentencia de casación, Referencia: 60-G* (Panamá, Corte Suprema de Justicia de Panamá, 2014).

²⁶⁵ Pleno de la Corte Suprema de Justicia de Panamá, *Denuncia, Referencia:584-14* (Panamá, Corte Suprema de Justicia, 2014).

²⁶⁶ Decreto Ley 25428 (Perú, Poder Ejecutivo: Reforma al Código Penal, 1992).

²⁶⁷ Ley 27765. Ley Penal contra el Lavado de Dinero y Activos (Perú, Congreso de la República de Perú, 2002).

los de ocultamiento y tenencia de bienes con origen ilícito conocido o presunto con penas de entre ocho y quince años de prisión (arts. 1 y 2). Además, consideró agravantes para los funcionarios públicos, agentes del sector inmobiliario, financiero, bancario o bursátil e integrantes de organizaciones criminales (art. 3). Se debe de destacar de dicha ley que el origen ilícito de los bienes podía inferirse de los indicios de cada caso, no siendo necesario que las actividades delictivas de las que provienen se encuentren sometidas a investigación, proceso judicial o hayan sido objeto de sentencia condenatoria (art. 6).

Con posterioridad, a principios de 2012 se promulgó el “Decreto Legislativo de Lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y el crimen organizado”²⁶⁸, vigente en la actualidad, mediante el cual se conversión o transferencia de dinero, bienes, efectos o ganancias con origen ilícito con la finalidad de evitar la identificación de su origen, su incautación o decomiso (art. 1); los actos de ocultamiento y tenencia de esos bienes (art. 2) y el transporte, traslado, ingreso o salida por territorio nacional de dinero o títulos valores de origen ilícito (art. 3).

Dichas conductas son dolosas pues el autor debe tener conocimiento de ilicitud de los bienes u obligación de presumir dicha ilicitud. Además, son sancionables con pena prisión de ocho a quince años, aunque existen atenuantes y agravantes que puede modificar dicha pena (art. 4).

También, se incorporan como delitos las conductas de omisión de comunicación de operaciones sospechosas (art. 5) y el rehusar, retardar o falsear el suministro de la información solicitado por autoridad competente y el brindar deliberadamente información inexacta o falsa (art. 6). Asimismo, faculta expresamente al fiscal a solicitar

²⁶⁸ Decreto Legislativo 1106 de Lucha Eficaz Contra el Lavado de Activos y Otros Delitos Relacionados a la minería Ilegal y Crimen Organizado (Perú, Poder Ejecutivo, 2012). En Perú mediante Ley 29815 y de conformidad con el artículo 104º de la Constitución Política se ha delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar sobre materias específicas, entre las que figuran la modificación de la legislación sustantiva y procesal que regula la investigación, procesamiento y sanción de personas, naturales y jurídicas, vinculadas con el lavado de activos y otros delitos relacionados al crimen organizado con particular énfasis en la minería ilegal.

al juez el levantamiento del secreto bancario, el secreto de las comunicaciones, la reserva tributaria y la reserva bursátil (art. 7).

Uno de los aspectos más importantes de ese nuevo cuerpo normativo en el Perú fue la regulación de manera expresa de la autonomía del LDA y la prueba indiciaria, pues el art. 10 de la citada ley expone que aquel es “un delito autónomo por lo que para su investigación y procesamiento no es necesario que las actividades criminales que produjeron el dinero, los bienes, efectos o ganancias, hayan sido descubiertas, se encuentren sometidas a investigación, proceso judicial o hayan sido previamente objeto de prueba o de sentencia condenatoria”.

Dado que su inciso 3° señala la posibilidad de autoría por LDA del autor o participe del delito previo parece claro que en Perú es factible la punición del “autolavado”.

En relación con los delitos fuentes, este mismo artículo señala en su inciso segundo un catálogo entre los que se encuentran los “los delitos tributarios”. Respecto a ellos debe decirse que en Perú existe la denominada “Ley Penal Tributaria”²⁶⁹. En dicho cuerpo normativo se regula el delito de defraudación tributaria (art. 1) sancionándose al que, “en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes”. El art. 2 señala dos modalidades de comisión i) ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar y ii) no entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo legal.

En relación al abordaje del delito de LDA existe además en Perú un Acuerdo Plenario²⁷⁰ Núm. 3-2010/CJ-116 en el que se ha unificado los criterios de las Salas Penales

²⁶⁹ Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo 813 (Perú, Poder Ejecutivo, 1996).

²⁷⁰ El Acuerdo Plenario, como expresión de una decisión común de los señores Jueces Supremos en lo Penal, se emite conforme a lo dispuesto en el Artículo 116° de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que faculta a las Salas Especializadas del Poder Judicial a dictar decisiones de esta naturaleza con la finalidad de concordar criterios jurisprudenciales DO de su especialidad.

vinculados al tratamiento de dicho ilícito siendo los aspectos más destacados de dicho documento²⁷¹: i) el establecimiento del LDA como un delito de resultado con lo cual los actos de conversión transferencia u ocultamiento requieren verificar si el agente logró realizar tales conductas o cuanto menos momentáneamente dificultar la identificación del origen ilícito de los bienes, la identificación de su origen o su incautación o decomiso, aclarando que los verbos convertir y transferir son modalidades de delitos instantáneos pero el ocultamiento y tenencia tiene la estructura de delitos permanentes; ii) el reconocimiento de solo son sancionables las conductas dolosas (dolo directo o eventual), requiriéndose que del sujeto activo tenga conocimiento sobre la existencia del delito fuente se refiere al hecho y sus circunstancias, pero no a la calificación jurídica; no siendo necesario que las actividades referidas al delito antecedente estén sometidas a investigación, proceso judicial o hayan sido objeto de sentencia condenatoria pues el delito de LDA como ya se dijo es autónomo.

Lo anterior también ha sido sostenido en la jurisprudencia casacional²⁷² en la que se ha señalado que lo que debe acreditarse en el delito de LDA es el origen ilícito de los bienes que tienen su origen en actividades criminales antecedentes respecto de los cuales el sujeto activo debía conocer su ilicitud. En ese sentido se advirtió que la característica fundamental del LDA es su autonomía con lo cual no puede exigirse la plena probanza de un ilícito previo concreto, sino que bastaba la acreditación de la actividad criminal de modo genérico.

En cuanto a la responsabilidad penal de las personas jurídica debe decirse que en Perú a partir del año 2018 entró en vigor una ley que reconoce la responsabilidad penal para dichos entes cuando se trate de casos de cohecho activo transnacional²⁷³, sin embargo,

²⁷¹ Acuerdo Plenario Núm. 3-2010/CJ-116 (Perú, Corte Suprema de Justicia de la República, VI Pleno Jurisdiccional Penal, 2018).

²⁷² “El alcance del delito de lavado de activos: artículo 10 del decreto legislativo 1106, modificado por el decreto legislativo 1249; y, estándar de prueba para su persecución procesal y condena”. Pleno jurisdiccional casatorio de las salas penales permanente y transitorias de la corte suprema de justicia de la república del Perú del 11 de octubre de 2017; Véase: Pleno Jurisdiccional Casatorio de las Salas Penales Permanente y Transitorias, *Sentencia Plenaria Casatoria, Referencia: 1-2017/CIJ-433* (Perú, Corte Suprema de Justicia de la República, 2017).

²⁷³ Ley N° 30424. Ley que regula la responsabilidad administrativa de las personas jurídicas por el delito de cohecho activo transnacional. (Perú, Poder Ejecutivo, 2016).

en dicho cuerpo normativo también ha quedado comprendida como conducta típica el LDA cometido a nombre o cuenta de ellas o para su beneficio directo o indirecto, sancionándose dicho LDA con penas tales como multas, inhabilitación, cancelación de licencia, clausura, disolución y decomiso (arts. 7-11).

3.8 Uruguay.

En Uruguay el LDA comenzó a ser regulado de manera expresa en la Ley Núm. 17.016 del 22 de octubre de 1998²⁷⁴ en la que se crearon tipos penales que sancionaban el LDA cuyo origen se vinculara al tráfico de drogas y delitos conexos. Esta ley tipificaba básicamente cuatro conductas: i) el convertir o transferir bienes, productos o instrumentos que procedan de dicha categoría (art. 54); ii) el adquirir, poseer, utilizar, tener en su poder o realizar cualquier tipo de transacción sobre dichos bienes (art. 55) ambas con hasta diez años de prisión; iii) el ocultar, suprimir, alterar los indicios o impedir la determinación real de la naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o propiedad real de tales bienes (art. 56) y iv) el asistir a los agentes de la actividad delictiva ya sea para asegurar el beneficio o el resultado de tal actividad, para obstaculizar las acciones de la justicia o para eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones (art. 57), ambas con pena de hasta seis años de prisión.

Luego se fueron ampliando el catálogo y haciendo otras reformas importantes que se detallan a continuación:

- Ese mismo año se estableció en una ley denominada “Ley Cristal²⁷⁵” que reguló normas referentes al uso indebido del poder público, creando una nueva modalidad del LDA al tipificar a aquel originado en actividades vinculadas a la función pública.

²⁷⁴ Ley Núm. 17.016 Estupeficientes (Uruguay, Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 1998).

²⁷⁵ Ley 17.060 (Uruguay, Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 1998). Art. 30

- En el año 2001 se sancionó la Ley 17.343²⁷⁶, mediante la cual se incorporaron como delitos fuente el contrabando, tráfico ilícito de armas, tráfico ilícito de órganos; tráfico ilícito de personas, extorsión, secuestro, y proxenetismo.
- En el 2004 mediante la Ley 17.835²⁷⁷ se incorporó la estafa y aquellos regulados en las normas relativas al uso indebido del poder público pues se derogó el art. 30 de la Ley 17.060 unificando las figuras en los “delitos de lavado de activos”; también se ampliaron los poderes de la UIF uruguaya.
- En el año 2006 por la Ley 18.026²⁷⁸, se sustituyó el art. 8 de la Ley 17.835 y se agregaron los delitos de genocidio, crímenes de guerra y de lesa humanidad.
- En el año 2009 mediante la Ley 18.494²⁷⁹ se añade el delito fuente de financiación del terrorismo, también se regula el proceso cautelar y el decomiso de los bienes y las técnicas especiales de investigación a utilizar para indagar el LDA.
- En 2012 mediante la Ley 18.914²⁸⁰ Se incorporan como delitos antecedentes las conductas previstas en la Convención de los Derechos del niño tales como venta de niños, la prostitución infantil y la utilización de niños en la pornografía o que refieran a trata, tráfico o explotación sexual de personas.

En la actualidad el LDA está regulado en una ley específica denominada “Ley Integral de Lavado de Activos²⁸¹ que data del año 2017. Dicha ley sanciona 4 conductas en distintos tipos penales, las primeras dos son la conversión y transferencia (art. 30) y la posesión y tenencia (art. 31) de bienes, productos o instrumentos que procedan las actividades fuente de LDA con pena de prisión de dos a quince años. La tercera conducta es el ocultamiento (art. 32) con una pena de uno a seis años y la última es la asistencia (art.

²⁷⁶ Ley 17.343 (Uruguay: Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, reforma de la Ley número 17.016, 2001), artículo 5.

²⁷⁷ Ley 17.835 (Uruguay: Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 2004), artículo 8.

²⁷⁸ Ley 18.026 (Uruguay: Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay en cooperación con la Corte Penal Internacional en materia de lucha contra el genocidio, los crímenes de guerra y de lesa humanidad, 2006), artículo 28.

²⁷⁹ Ley Núm. 18.494 (Uruguay, Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 2009).

²⁸⁰ Ley Núm. 18.914 (Uruguay, Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 2012).

²⁸¹ Ley Núm. 19.57 (Uruguay, Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 2017).

33) para asegurar el beneficio o el resultado de la actividad delictiva, para obstaculizar las acciones de la justicia o para eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones con la misma pena que el ocultamiento.

Dichas conductas pueden ser agravadas hasta con la mitad de la pena cuando se hayan realizado por grupos delictivos organizados, mediante el uso de la violencia o arma o con la participación de menores o incapaces (art 38) y con un tercio de la misma el ocultamiento u asistencia realizada con la finalidad de obtener un provecho para sí o terceros (art. 39)

Respecto a la autonomía del delito la señala de manera expresa que el LDA es un delito autónomo (art. 36) y por tanto no requiere de un auto de procesamiento previo, permitiendo a su vez el procesamiento del autolavado (art. 35).

La regulación uruguaya contiene un catálogo extenso de treinta y tres delitos fuentes del LDA entre las que se agregó por primera vez en el 2017 la defraudación tributaria (art. 34). Ello obedeció a la revisión de las 40 Recomendaciones de GAFI, realizada en el año 2012, lo que generó que mediante Resolución Núm. 211/2012²⁸² el Ministerio de Economía y Finanzas encomendara a la Secretaría Nacional Antilavado que se creara un grupo de trabajo para incluir el delito fiscal como precedente de LDA de conformidad a los nuevos estándares en materia de prevención y represión del LDA dictados por GAFI.

Ahora bien, defraudación tributaria está regulada en el art. 110 del Código Tributario Uruguayo²⁸³ y sanciona con seis meses a seis años de prisión a todo aquel el que, directamente o por interpuesta persona, proceda con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la

²⁸² Centro de Información Oficial, "Autorización a la Secretaría Nacional Antilavado de Activos, la conformación de un grupo de trabajo para analizar determinados ajustes normativos", <https://www.impo.com.uy/bases/resoluciones/211-2012> (Consultada el 12 de mayo de 2021).

²⁸³ Código Tributario (Uruguay, Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 1974) y Ley Núm. 15.294 (Uruguay, Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 1982). Art. 10.

percepción de sus tributos. El delito requiere como exigencia de procesabilidad la denuncia por parte de la administración, pero como delito antecedente al LDA sufre las siguientes modificaciones: i) se requiere que supere ciertos montos dependiendo del ejercicio fiscal²⁸⁴ (salvo que se hayan utilizado facturas o documentos falsos con la finalidad de disminuir el monto imponible u obtener devoluciones indebidas de impuestos) y ii) se podrá perseguir de oficio, es decir sin dicha denuncia.

En relación al abordaje del dolo del LDA, el art. 40 de la Ley Integral de Lavado de Activos señala que se inferirá de las circunstancias del caso de acuerdo con los principios generales, ello en virtud de que las conductas típicas reguladas en los arts. 30 al 33 no señalan ninguna expresión de intencionalidad o finalidad. Sin embargo ya la jurisprudencia casacional del país había señalado que al no requerirse ningún elemento subjetivo del tipo (o dolo específico) es posible imputar el dolo eventual, conforme a las normas generales, con lo cual basta probar que el sujeto activo actuó previendo el resultado, aun cuando no lo hubiera querido directamente, pues tal previsión del resultado como posible o como probable no le hizo detener su acción, sino que en tal tesitura igual actuó, comprometiendo con ello su responsabilidad penal²⁸⁵.

Finalmente debe señalarse que en el ordenamiento de Uruguay, solo las personas físicas son pasibles de responsabilidad penal mientras que, en el caso de las personas jurídicas, estas son responsables civil y administrativamente.

3.9 Principales hallazgos.

En la mayoría de países estudiados, el LDA comenzó a tipificarse a finales de la década de los 80s o principios de los 90s en estrecha vinculación con los delitos de narcotráfico. Conforme fueron avanzado los años se incorporaron una serie de delitos fuente

²⁸⁴ 2.500.000 UI (dos millones quinientos mil unidades indexadas) para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2018 y 1.000.000 UI (un millón de unidades indexadas) para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2019 (art. 34 de la citada ley).

²⁸⁵ Suprema Corte de Justicia, *Sentencia de casación, Referencia: 549/2013* (Uruguay, Suprema Corte de Justicia de Uruguay, 2013).

vinculados con el tráfico de armas, trata de personas y delitos contra la corrupción, aunque países como España o Argentina carecen de dicho catálogo y admiten que cualquiera ilícito sea fuente de LDA.

Es hasta mediados y finales de esta última década (2010-2020) que se han añadido los delitos fiscales o tributarios de manera expresa como delitos fuentes al LDA, ello bajo la fuerte influencia de las recomendaciones del GAFI y ante serios señalamientos de impunidad contra países considerados paraísos fiscales como Panamá. Sin embargo, debido a la novedad de la temática, salvo en países como España el desarrollo jurisprudencial sobre la relación entre ambos ilícitos es poco o nulo.

No obstante, ello, sobre el delito de LDA hay abundante jurisprudencia. A nivel iberoamericano hay un consenso sobre su autonomía. La opinión generalizada en los países de Iberoamérica es que el LDA es un delito autónomo que no requiere la existencia de una condena previa o de un proceso penal abierto por el delito que le precede.

También se acepta de forma más o menos clara que es posible perseguir por LDA a las personas que participaron en el delito antecedente, incluso algunos países han consignado ello de forma expresa en su legislación. No obstante, cuando se trata del autolavado, el tema no ha sido zanjado tal cual se podrá contrastar en el siguiente capítulo donde se abordan a nivel doctrinario las problemáticas entre ambas figuras delictivas.

Respecto a tipo subjetivo en los países bajo estudio se admite tanto el dolo directo como el dolo eventual de forma general. En países como España se ha adelantado además la intencionalidad y se acepta además la teoría de la ignorancia deliberada.

En cuanto a la forma de comprobación debe decirse que se ha reconocido por la jurisprudencia iberoamericana la dificultad para comprobar el LDA con prueba directa,

admitiéndose que las conductas típicas de LDA sean verificadas mediante prueba indiciaria, tal cual ha sido reconocido en El Salvador²⁸⁶.

Ahora bien, lo relativo a la responsabilidad de las personas jurídicas en caso de comisión por el delito de LDA no es un aspecto del todo uniforme, algunos países si tienen desarrollado el régimen de responsabilidad de dichos entes y regulan sanciones entre las que resaltan la disolución y la multa. En otros, al igual que en el caso salvadoreño únicamente se castiga mediante la figura del actuar por otro.

De allí que sea lo relativo a la responsabilidad de la persona jurídica un aspecto interesante para discutir e incorporar a la legislación salvadoreña, habida cuenta que si bien el art. 38 CP reconoce la responsabilidad penal de quien actúa en representación o nombre de una persona jurídica, el establecimiento de sanciones directamente sobre dichos entes -tales como la disolución o multa- podría incidir mejor en la prevención general del delito de LDA.

²⁸⁶ Al respecto véase apartado 1.9 del presente trabajo donde se aborda lo relativo a la autonomía del LDA y cómo este puede ser comprobado mediante prueba indiciaria.

CAPÍTULO IV: LA EVASIÓN DE IMPUESTOS COMO DELITO ANTECEDENTE AL LAVADO DE DINERO Y ACTIVOS: ASPECTOS PROBLEMÁTICOS

SUMARIO: **4.1** Aspectos problemáticos entre ambos delitos, **4.2** La factibilidad de que la cuota tributaria evadida sea objeto material de lavado de dinero y activos, **4.3** La posible vulneración a la prohibición de doble juzgamiento en razón de la conducta típica, **4.4** Excusa absolutoria y amnistías fiscales, posibilidad o no de posterior persecución penal por lavado de dinero y activos **4.5** Problemas concursales, concurso de delitos o concurso de normas. **4.6** Extensión de la prescripción del delito de evasión de impuestos al delito de lavado de dinero y activos.

RESUMEN:

En el presente capítulo se analizan los principales aspectos problemáticos que señala la doctrina respecto a la evasión de impuestos y el delito de lavado de dinero y activos, habida cuenta que ambos son delitos complejos. En primer lugar, se plantean las teorías respecto a si la cuota tributaria evadida que en principio proviene de ganancias lícitas puede ser a su vez objeto de lavado de dinero y activos cuyo objeto recae sobre bienes de origen delictivo. Luego, se desarrolla lo relativo a la prohibición de doble juzgamiento para determinar si es factible o no perseguir el “autolavado” o ello es atentatorio de dicha categoría constitucional. En ese mismo sentido se analiza la posibilidad de procesar a una persona por lavado de dinero y activos cuando el delito fuente, ha gozado de una excusa absolutoria o ha sido objeto de amnistía fiscal.

A continuación, se analizan las reglas concursales existentes entre ambos ilícitos, señalando las teorías que propugnan por un concurso de delitos y las que se orientan a la existencia de un concurso de normas por considerar que las conductas típicas de lavado son en realidad actos posteriores copenados, sentando postura al respecto. Finalmente se determina si la prescripción del delito o falta de evasión incide o no en la posterior persecución del lavado de dinero y activos.

4.1 Aspectos problemáticos entre ambos delitos.

Ha quedado claro a lo largo de esta investigación que el LDA es un delito autónomo y que dicha autonomía ha sido reconocida tanto por la doctrina como por la jurisprudencia nacional e iberoamericana, sin embargo, no es menos cierto que dicho ilícito requiere para su existencia de una actividad generadora de bienes delictivos que luego se procuran insertar en el ámbito legal. Ahora bien, la posibilidad de que esta actividad generadora sea un delito tributario, como la evasión de impuestos es hoy por hoy una realidad, ello porque a nivel internacional se han incorporado dichas conductas de forma directa mediante un listado o mediante la jurisprudencia.

Sin embargo, no es un hecho menos cierto que tal como lo afirma la Cámara Primera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, existe en la doctrina penal especializada una discusión amplia, sin que sea una cuestión concluida, sobre si dichos ilícitos, pueden *en todos sus ámbitos* cumplir con las exigencias de tipicidad para configurarse como delitos previos generadores de la legitimación de capitales²⁸⁷.

Esto es así, pues tal como lo sostiene el mencionado tribunal, aunque el delito fiscal, pueda tener una condición inicial de delito fuente de LDA, no todas las conductas relativas al dicho ilícito, con carácter absoluto, importaran la tipificación de aquel, al ser el mismo hecho generador -impago de impuestos- la fuente de la persecución penal. Por ello es importante que la condición de delito previo de la evasión de impuestos, pase por un examen de racionalidad de la teoría del delito, en el que se determine en qué casos sí podría generar LDA y en cuáles los ámbitos de dicha figura resultarían excesivos.

²⁸⁷ “..Se discute ampliamente en la doctrina penal especializada sobre, si resulta aceptable, que en todos los aspectos del delito fiscal, pueda aplicarse de manera absoluta la figura del lavado de dinero y activos, y sobre ellos, las opiniones son encontradas —con diferentes matices— puesto que para un sector si podría configurarse sin mayor problemática la imputación de lavado de dinero teniendo como delito previo la evasión de impuestos —por ejemplo Isidoro Blanco Cordero, Diego González Ortiz, Orlando Peñas—; pero para otro sector muy respetable de la doctrina penal, tal imputación por diversas razones de peso, no sería posible —entre ellos, Gonzalo Quintero Olivares, José Antonio Choclan Montalvo, Bernardo del Rosal, Enrique Bacigalupo, Jacobo Dopico Gómez-Aller, Massimo Lembo” Cámara Primera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, *Apelación, Referencia: APEL-181-DP-MC-017* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2017).

Ello debido a que toda figura delictiva en materia criminal, debe respetar la gama de principios que el programa de la constitución ha diseñado como límite para la potestad sancionadora del Estado, en especial los aspectos esenciales de racionalidad y razonabilidad de la intervención punitiva, en relación con otros principios como el de legalidad, seguridad jurídica, presunción de inocencia y el derecho a no ser juzgado dos veces por los mismos hechos. Lo anterior implica indiscutiblemente generar limitaciones al uso desmedido del LDA, el cual no puede ser utilizado en un sentido generalizado, sino aplicarse de manera limitada.²⁸⁸.

En ese sentido se procederá a analizar algunos aspectos más debatidos en la doctrina y jurisprudencia vinculados a la evasión de impuestos como delito antecedente del LDA a los cuales hemos denominado aspectos problemáticos.

4.2 La factibilidad de que la cuota tributaria evadida sea objeto material de lavado de dinero y activos.

Constitucionalmente se ha establecido el principio de legalidad penal según el cual las personas solo pueden ser juzgadas con leyes promulgadas con anterioridad al hecho de que se trate²⁸⁹. La normativa secundaria ha desarrollado dicho principio y establecido en ese sentido que nadie puede ser sancionado por una acción u omisión que la ley penal no haya descrito en forma *previa, precisa e inequívoca*²⁹⁰, asimismo se ha estipulado que toda persona a la que se impute un delito será procesada *conforme a leyes preexistentes* al hecho delictivo de que se le acuse²⁹¹.

Dicho principio además ha sido reconocido doctrinariamente bajo la formulación *nullum crimen sine lege* y se constituye en una verdadera garantía criminal y en un límite al poder punitivo del Estado pues en síntesis garantiza que nadie pueda ser procesado o

²⁸⁸ Ibidem.

²⁸⁹ Constitución de la República de El Salvador. Óp. Cit. art. 15.

²⁹⁰ Código Penal de El Salvador, Óp. Cit. art. 1

²⁹¹ Código Penal de El Salvador, Óp. Cit. art. 2

sancionado sino es porque ha cometido una acción típica previamente descrita y regulada en la ley²⁹².

Las conductas de depositar, convertir, transmitir, solo son típicas de LDA cuando recaen sobre fondos, bienes o derechos que procedan directa o indirectamente de actividades delictivas²⁹³. Si bien no se exige como actividad previa la comprobación del cometimiento de un delito sino de una actividad delictiva, lo que en principio requiere únicamente la verificación de la tipicidad y antijuricidad de la conducta y no de la culpabilidad y punibilidad²⁹⁴.

Ahora bien, hay un sector de la doctrina que considera que es imposible que la evasión en su modalidad omisiva sea un delito previo al LDA y ello lo sostienen bajo el argumento de que los delitos fiscales no causan ningún fondo o bien de origen delictivo, debido a que la cuota defraudada ya se encontraba en el patrimonio del obligado tributario, y por ello *“el delito fiscal no origina nada que no existiera antes”*²⁹⁵. En ese sentido se alega que el objeto material del delito, es decir la cuota tributaria defraudada no tiene origen o procede de una actividad ilícita o delictiva sino de una actividad legal²⁹⁶.

Entre dichos autores se encuentra Bacigalupo quien señala que el incumplimiento del deber fiscal no provoca un incremento patrimonial sino una deuda que grava el patrimonio por lo que de admitirse que la cuota tributaria evadida es ilícita, implicaría aceptar que quien incumple una obligación de dar una suma de dinero es a su vez autor del hurto de la suma no pagada. Dicho autor interpreta, que al ser la evasión un delito de incumplimiento de deber, no puede originar bienes de ninguna especie pues la causalidad de omisión no existe al ser una causalidad hipotética y por ello, el uso o la tenencia de dinero correspondiente en un tributo impagado no constituye ninguna

²⁹² Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 302C2016* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2017).

²⁹³ Ley Contra el Lavado de Dinero y de Activos. Op. Cit. art. 4.

²⁹⁴ Sobre la autonomía del delito de LDA véase el capítulo I del presente trabajo.

²⁹⁵ Carmen Almagro Martín, et al *Reflexiones sobre el delito fiscal como antecedente del de blanqueo de capitales* (Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales, España, Editorial Arazandi 2016), 179 -180.

²⁹⁶ *Ibidem*.

actividad delictiva, de entenderse lo contrario, sostiene, se estaría vulnerando el principio de legalidad al hacerse una interpretación analógica del tipo de LDA que exige que los bienes procedan de una actividad delictiva.²⁹⁷

Córdoba de igual manera rechaza la posibilidad de que la evasión tributaria en su modalidad omisiva sea un ilícito previo del LDA, y explica que la discusión no se vincula con la cuestión de si la evasión forma parte o no de los delitos fuentes de LDA -pues se admite que sí- sino con la interpretación del elemento proveniente. En ese sentido expone que el dinero que el evasor deja de pagar al fisco no proviene normalmente de un delito, ni mucho menos de la evasión, sino del ejercicio de una actividad que se desarrolla lícitamente, por ejemplo, una actividad comercial y, por tanto, concluye que, el dinero que el evasor deja de pagar al fisco es el objeto del delito de evasión, pero no proviene de él ²⁹⁸.

Sobre dicha postura debe destacarse un voto particular consignado en la jurisprudencia del Tribunal Supremo Español, en la casación del proceso judicial conocido como Ballena Blanca, donde el Magistrado D. Antonio del Moral García señaló que *“solo pueden servir de presupuesto del delito de blanqueo de capitales por tanto los delitos idóneos para generar bienes o ganancias en sentido material. Una no pérdida es diferente a una ganancia. Ganancia y ahorro son realidades diferentes. Quien ahorra, no está ganando, no está obteniendo ningún bien; sencillamente lo está manteniendo”* ²⁹⁹ por ello el citado magistrado sostuvo que solo eran aptos para servir de antecedentes al LDA aquellos delitos de enriquecimiento patrimonial, pero no aquellos que suponen un ahorro.

Por otro lado, Blanco Cordero señala que los delitos fiscales se asumen en el ámbito de la prevención del LDA³⁰⁰, haciendo alusión a la ley española 10/2010 sobre prevención

²⁹⁷ Enrique Bacigalupo, *Sobre el Concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, 2ª Ed. (España: Editorial Civitas, 2012), 35.

²⁹⁸ Mariano Castellucci, El delito de lavado de activos de origen ilícito análisis de cuestiones problemáticas que giran en torno al delito” *Revista Nueva Crítica Penal* (2019- 2020) 171.

²⁹⁹ Sala de lo Penal, *Sentencia de Casación, Referencia: 974/2012* (España, Tribunal Supremo, 2012).

³⁰⁰ Isidoro Blanco Cordero, “El delito fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo de capitales”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* (2011): 4.

de LDA que establece que a efectos de dicha ley se debe de entenderse por bienes procedentes de una actividad delictiva “*todo tipo de activo cuya adquisición o posesión tenga origen en un delito (...) con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública*”³⁰¹. Sin embargo, la determinación de si dichos bienes son objeto del delito basado en una ley administrativa relacionada con el cumplimiento normativo (*compliance*) no deja de ser cuestionada en tanto dicha ley no corresponde a materia penal sino administrativa con lo cual no se cumple con el principio de reserva de ley en materia penal.

Almagro Martín critica las posturas que sostienen que la riqueza de un contribuyente viene dada como consecuencia de la incorporación de bienes a su patrimonio, pero olvida que dicho patrimonio puede ser incrementado por la vía negativa. Al respecto pone como ejemplo los impuestos de una sociedad y señala que, dicha deuda se refleja en la contabilidad como un pasivo, pero si luego de ello se extingue la obligación de pagarla, el valor patrimonial de la empresa se verá incrementado y ello también se reflejará en su contabilidad, pero en la casilla de activos. Es decir, la sociedad se habrá enriquecido en su patrimonio con una cantidad de dinero que ya no se le puede reclamar, sino que puede destinar a cubrir cualquier otra necesidad o inversión, lo cual también puede equipararse con la situación patrimonial de un particular³⁰².

En ese sentido la autora concluye que, aunque la manifestación más normal de la ganancia de patrimonio es la incorporación de derechos, es también posible que la riqueza provenga cuando se deja de tener una deuda o se aminora esta, situación que ocurre en los delitos fiscales donde el patrimonio del contribuyente se verá incrementado por la cantidad defraudada que de haber cumplido la obligación tributaria ya no pertenecería a él, de allí que se entienda que dicho dinero tiene su origen o proviene de la evasión³⁰³.

³⁰¹ Ley 10/2010. Óp. Cit.

³⁰² Carmen Almagro Martín, Óp. Cit., p. 181-182.

³⁰³ Carmen Almagro Martín Óp. Cit. 183-185

Riquert también sostiene que la evasión debe considerarse como delito previo porque el dinero que deja de ingresar al fisco como consecuencia del no pago del tributo respectivo –a consecuencia de un actuar fraudulento– constituye, desde dicho momento, un bien proveniente de un ilícito penal³⁰⁴.

García Buñuelos es otro autor que comparte dicha postura y señala “si el delito fiscal no genera un incremento al defraudador, no supondría un correlativo quebranto patrimonial para la Hacienda Pública, cuyos derechos permanecerían incólumes, luego el delincuente fiscal no estaría defraudando, puesto que para defraudar se ha de lesionar el derecho de un tercero”³⁰⁵.

Martínez-Arrieta también admite la posibilidad de que el objeto material del delito de LDA sea la cuota tributaria defraudada y para ello postula la “teoría del patrimonio afecto a un fin” según la cual el patrimonio es fruto de una actividad económica que genera una serie de impuestos fijados en la ley, dicha previsión legislativa obliga a las personas a un pago de tributos y bajo esta premisa subyace la idea del patrimonio de afectación, es decir, la idea de que el obligado tributario tiene en su patrimonio una cuota tributaria que no le pertenece porque la misma está afectada al pago de los impuestos debidos y una vez se ha vencido el plazo para el pago, si este no procede el sujeto estará en posesión de un bien que no le pertenece³⁰⁶.

Dicho autor compara esa teoría con la apropiación indebida para concluir que, aunque en los delitos fiscales no se produce una apropiación, pues la cuota ya se encuentra en el patrimonio del deudor, sí se emplea de forma diferente a la estipulada y conocida por el obligado tributario se provoca un enriquecimiento injusto obtenido con un ahorro fraudulento de los impuestos dejados de pagar. Por ello sostiene que la cuota tributaria no es un simple ahorro pues se trata de un patrimonio afecto a un fin diferente a la permanencia en el patrimonio personal del deudor, concluyendo que a pesar de que la

³⁰⁴ Mariano Castellucci. Op. Cit., 172-173

³⁰⁵ Ibid.

³⁰⁶ Ignacio Martínez-Arrieta Prado, *El Aut blanqueo, el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales* (España: Tirant Lo Blanch, 2014), 71-73.

cuota tributaria haya formado parte del patrimonio del sujeto activo, a partir de su generación tiene una finalidad distinta por lo que desprenderse de esta no supone una pérdida ya que no se puede ahorrar lo que nunca se tuvo³⁰⁷.

Sobre la cuota defraudada El Superior Tribunal Español resolvió en el caso Ballena Blanca -ya relacionado- que esta constituye un producto de un delito fiscal y puede ser objeto de una operación de LDA, siempre que dicha cuota alcance la cuantía prevista en el tipo penal contra la Hacienda Pública. Se dijo que *“la cuota defraudada compone de manera simultánea un perjuicio para la hacienda pública y un beneficio para el defraudador pues para el autor del delito conlleva un incremento patrimonial y a su vez la disminución del patrimonio del erario público”*³⁰⁸

La postura favorable a que la cuota tributaria sea objeto de delito de LDA por la vía del incremento negativo es la más adecuada, pues, aunque en principio parezca que la cuota tributaria evadida “no proviene” estrictamente de una de una actividad ilícita ya que es parte del patrimonio legal del evasor, desde el momento en que se tiene la obligación de pagar un impuesto y no se hace, dicha cuota forma parte del patrimonio de forma ilícita, debiendo ser parte de la Hacienda Pública y no del obligado tributario. Es decir, si el evasor hubiese pagado el impuesto respectivo, ese dinero no estaría en la esfera patrimonial del individuo, por lo que su patrimonio se ha visto incrementado de manera fraudulenta por la vía negativa (del no gasto).

Sin embargo, ello requiere que se hagan ciertas consideraciones respecto al momento exacto en que la cuota tributaria evadida adquiere la calidad de ilícita.

En primer lugar, debe señalarse que cuando la conducta de evasión es omisiva esta se consume cuando vence el plazo para pagar voluntariamente el impuesto y el obligado no presenta la declaración o autoliquidación o la presenta, pero omite declarar hechos

³⁰⁷ Ibidem.

³⁰⁸ Referencia: 974/2012, Op. Cit.

generadores estando obligado a ello³⁰⁹. Es decir, la evasión existe hasta que el obligado tributario tiene la obligación de pagar y no lo hace, por tanto, la cuota tributaria no pagada, se convierte en “defraudada o ilícita” hasta ese momento, antes de ello el dinero que se encuentra en el patrimonio del obligado no puede ni debe considerarse objeto del delito ni de evasión fiscal, ni de LDA y por tanto podría moverse, depositarse, invertirse sin que ello pueda cuestionarse.

Entonces, la contaminación de los bienes se produciría hasta que venzan los plazos administrativos establecidos para declararlos al Fisco, antes no es posible determinar si existe o no delito fiscal, y por ello, todo acto realizado sobre tal dinero no puede ser considerado delito de LDA porque los bienes no tienen -todavía- carácter delictivo.

Como segundo punto debe señalarse que en vista de que la principal modalidad omisiva de evasión de impuestos es la exclusión u omisión de declarar hechos generadores estando obligado a ello³¹⁰, dicha conducta requiere como condición de procesabilidad que la autoridad administrativa necesariamente haya determinado el monto del impuesto a pagar, es decir que haya realizado la liquidación oficiosa o agotamiento de la vía administrativa a la que ya se hizo alusión³¹¹.

Por ello debe recordarse que la legislación tributaria estipula que cuando no se presentan las declaraciones de impuestos procede la liquidación oficiosa³¹², así como la corrección en la declaración si se detectan errores³¹³; siendo que, en ambos casos la determinación del tributo a pagar requiere de una decisión de la administración tributaria, que va precedida de un breve proceso en sede administrativa y además es sujeta a apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos³¹⁴. Antes de que ocurra este pequeño proceso no podemos hablar de cuota tributaria evadida.

³⁰⁹ Sobre la consumación del delito de evasión véase el capítulo III del presente trabajo.

³¹⁰ Código Penal de El Salvador. Op. Cit. Art. 249-A Núm. 4

³¹¹ Ibid. Art. 251-A

³¹² Código Tributario de El Salvador. Op Cit. Art. 183.

³¹³ Ibid. Art. 185.

³¹⁴ Ibid. Art. 188.

Eso es así debido a que el mero impago de una cuota tributaria no da lugar siempre a una actividad delictiva. En primer lugar, porque para que la evasión sea considerada delito debe probarse la existencia del dolo, la evasión culposa no es sancionable penalmente sino únicamente la dolosa donde exista el elemento engaño³¹⁵. Pero además porque otro elemento diferenciador entre la evasión en sede administrativa y en sede penal es la cuantía, por tanto, si no se llega al monto estipulado en el Código Penal respecto a cada ejercicio fiscal no estaríamos ante la presencia de un delito de evasión, sino que ante una falta administrativa.

Al respecto en reciente jurisprudencia penal³¹⁶ se ha sostenido que en los casos en que la legislación establece que se requieran diligencias de tasación, dichas diligencias constituirán un requisito indispensable para que la acción por LDA se tenga por iniciada cuando esta deviene de un delito contra la Hacienda Pública, de modo que si estas diligencias no se han finalizado es posible alegar la excepción de previo y especial pronunciamiento de falta de acción³¹⁷ por haberse ejercido esta ilegalmente³¹⁸.

Es decir, la falta de agotamiento de la vía administrativa en las modalidades de evasión que la requieren, acarrea la nulidad del proceso penal iniciado por LDA, pues la causa penal se ha generado de manera ilegal, sin que se haya cumplido un requisito para ello. En consecuencia, lo que procede es que la causa se retrotraiga hasta antes de la presentación del requerimiento fiscal y se permita que se ejerza la acción, cuando dicho requisito se haya cumplido, siempre y cuando la acción penal no haya prescrito³¹⁹.

³¹⁵ Sobre la teoría del engaño, Véase el capítulo II del presente trabajo.

³¹⁶ Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro, *Apelación, Referencia: 334/335-2020-5* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2021).

³¹⁷ Código Procesal Penal de El Salvador. Art. 312 núm. 2

³¹⁸ Sobre las excepciones de previo y especial pronunciamiento es importante destacar lo sostenido por la jurisprudencia penal: *“han sido incluidas en el ordenamiento jurídico como una forma de posibilitar la oposición por parte del demandado ante la ejercida por la parte actora (...) La finalidad de las excepciones en el proceso penal no es negar la existencia de la incriminación que motivó el ejercicio de la acción penal; sino más bien demostrar la concurrencia de hechos, actos o calidades jurídicas consolidadas que, por estar íntimamente relacionadas con el fondo de la cuestión o ser vicios formales insubsanables, impiden la consecución la incriminación emprendida y la consecuente deducción de responsabilidad penal”*. Véase: Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro, *Apelación, Referencia: 96-2019-15* (El Salvador, Corte de Suprema de Justicia, 2019).

³¹⁹ Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro, *Apelación, Referencia: 334/335-2020-5*. Óp. Cit.

De allí que deba concluirse que sí es posible que la cuota tributaria evadida sea a su vez objeto material del delito de LDA, pero ello requiere i) que la cuota evadida supere el monto establecido en el CP para ser considerada delito; ii) que en los casos en que la evasión se comete bajo la modalidad de uso declaraciones falsas o inexactas, exclusión u omisión de declarar hechos generadores estando obligado a ello y declaración de costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido, se haya agotado la vía administrativa y iii) que en las otras modalidades de evasión se hayan vencido los plazos para cumplir con la obligación tributaria.

4.3 La posible vulneración a la prohibición de doble juzgamiento.

Otro aspecto problemático de la evasión como delito previo al LDA es la discusión respecto a la vulneración a la prohibición de doble juzgamiento en los casos en que la persona que cometió el delito fuente de evasión de impuestos es imputada por LDA, en otras palabras, la factibilidad de sancionar del autolavado de dinero y activos que como hemos analizado en el capítulo anterior es reconocido por la propia ley en algunos países³²⁰, mientras en otros como el nuestro no existe regulación expresa.

Ello se debe a que si bien la tendencia internacional busca ampliar las conductas típicas del LDA y la sanción de todos los intervinientes en él, el GAFI es una nota interpretativa de la recomendación 3ª señala que los países pueden disponer que el delito de lavado de activos no se aplique a las personas que cometieron el delito determinante, cuando así lo requieran los principios fundamentales de sus leyes internas”, con lo cual cada país tiene un margen de actuación para decidir si sancionar o no autolavado sin incumplir dichas recomendaciones³²¹.

³²⁰ Por ejemplo, Perú y España, véase capítulo III del presente trabajo.

³²¹ Grupo de Acción Financiera del Caribe, “Recomendación 3 Delito de lavado de activos,” Secretaría del GAFIC, <https://www.cfatf-gafic.org/index.php/es/documentos/gafi40-recomendaciones/409-fatf-recomendacion-3-delito-de-lavado-de-activos> (Consultada el 26 de junio de 2021).

En El Salvador si bien no se consigna en la ley la posibilidad de sancionar al autolavado, la jurisprudencia constitucional ha admitido dicha posibilidad al señalar que ambos ilícitos tienen bienes jurídicos distintos y conductas típicas disímiles por lo que, señalando el art. 6 LCLDA a la evasión como delito antecedente de LDA, era factible de manera general que el autor del primer ilícito pudiese ser también sujeto activo de LDA, en tanto este por su naturaleza de autónomo, tiene un objeto de protección propio e independiente de aquellos calificados como delitos generadores³²².

A pesar de ello, la punición del autolavado no está exenta de cuestionamientos, pues se alega que la sanción de conductas típicas como convertir o transferir el dinero supondría castigar dos veces la misma conducta, porque lo normal es que quien defrauda a la Hacienda Pública transmita el dinero, lo convierta, u oculte o encubra su origen³²³. Aunado a ello se dice que en casi todos los casos de evasión es normal que la persona posea, utilice y oculte la cuota tributaria, por tanto, siempre que haya un delito fiscal habrá LDA con lo cual se estaría cometiendo la infracción de doble juzgamiento.

En ese sentido antes de abordar la discusión sobre la posibilidad de perseguir o no el autolavado es necesario hacer algunas acotaciones respecto a dicha prohibición también denominada principio *ne bis in ídem*.

En primer lugar, debe señalarse que la prohibición de doble o múltiple persecución tiene asidero constitucional pues de manera expresa se ha estipulado que ninguna persona puede ser enjuiciada dos veces por la misma causa³²⁴. Aunado a ello procesalmente se ha establecido el principio de única persecución señalando que nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho, aunque se modifique su calificación o se aleguen nuevas circunstancias³²⁵.

³²² Sala de lo Constitucional, *Hábeas Corpus*, Referencia: 109-2019 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2019).

³²³ Isidoro Blanco Cordero, "El delito fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo de capitales", *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, (2011), 18.

³²⁴ Constitución de El Salvador. Óp. Cit. art. 11

³²⁵ Código Procesal Penal de El Salvador. Óp. Cit. art. 9

Ahora bien, la jurisprudencia constitucional ha dotado de contenido a dicha prohibición y señalado esta garantía tiene dos vertientes, una sustantiva o material, que impide la imposición de doble condena por un mismo hecho, que tiene como finalidad evitar una reacción punitiva desproporcionada y, otra vertiente procedimental o procesal, que prohíbe la posibilidad de un doble procedimiento sucesivo o simultáneo³²⁶. También se han establecido por la jurisprudencia constitucional los requisitos para que se configure esa prohibición, siendo estos: i) identidad en la persona, ii) identidad del objeto de la persecución y iii) identidad de la causa de persecución³²⁷.

Para que exista doble juzgamiento por identidad en la persona es necesario que se trate de la misma persona perseguida penalmente en uno y otro caso. Este requisito es operativo individualmente y no posee efecto extensivo. Por su parte, la identidad del objeto de la persecución implica que los hechos imputados deben ser los mismos atribuidos a esa persona en un juzgamiento antiguo o simultáneo, resultando irrelevante que el acontecimiento histórico soporte ser subsumido en distintos conceptos jurídicos - caso contrario se posibilitaría nuevas persecuciones penales con el pretexto de encuadrarse en valoraciones o calificaciones jurídicas distintas a la anterior- para que exista identidad de la causa de persecución debe constatarse la compatibilidad del sustrato fáctico y del fundamento jurídico de dos o más procesos seguidos contra una misma persona ³²⁸.

Debe aclararse que la prohibición de doble juzgamiento no imposibilita perseguir a la misma persona por una misma calificación jurídica cuando se trata de comportamientos históricos diferentes; sino, volver a perseguir a esa persona por un mismo hecho histórico, cualquiera que fuere la denominación jurídica utilizada. Tampoco prohíbe la

³²⁶ Sala de lo Constitucional, *inconstitucionalidad*, Referencia: 21-2012 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2015).

³²⁷ Sala de lo Constitucional, *hábeas corpus*, Referencia: 223-2007 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2009).

³²⁸ Ibid.

sanción de comportamientos distintos que en un mismo contexto histórico puedan ser objetos de concursos de delitos³²⁹.

Ahora bien, a nivel doctrinario algunos autores sostienen los mismos argumentos expresados por la sala constitucional nacional respecto a la posibilidad de sanción del autolavado en razón de la disimilitud de los bienes jurídicos. Entre ellos se encuentra García Bañuelos quien expone que, al tratarse de tipos penales con bienes jurídicos distintos, en ningún caso las conductas típicas propias del LDA son actos de mero agotamiento del delito precedente, ni la punición de este último bastaría para recoger todo el desvalor de dichas conductas por lo cual si es totalmente factible sancionar el autolavado³³⁰.

Almagro Martín analiza planteamientos del Tribunal Supremo Español, autoridad judicial que también aboga por la posibilidad de persecución de ambos ilícitos al tener bienes jurídicos distintos, pues señala dicha sede judicial que el LDA es un delito pluriofensivo que afecta a los bienes jurídicos del orden socioeconómico y la administración de justicia y cuya punición está justificada por la lesividad de las conductas y por razones de política criminal, pero, que los delitos fiscales tienen como núcleo central la protección de la Hacienda Pública como manifestación del principio constitucional de sostenimiento de los gastos públicos, en ese sentido la autora sostiene que ambos ilícitos tienen comportamientos con una que relevancia penal autónoma que permiten su coexistencia y además ambos protegen bienes jurídicos de diferente naturaleza con lo cual no se podría estimar la vulneración de la prohibición de múltiple persecución en los casos del autolavado³³¹.

Martínez-Arrieta expone por otro lado que hay doctrina consolidada según la cual quien comete el delito, y posteriormente se aprovecha de sus efectos, no hace otra cosa que

³²⁹ Sala de lo Constitucional, *hábeas corpus*, Referencia: 165-2020 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2020).

³³⁰ Carmen Almagro Martín, Óp. Cit., p. 189-191.

³³¹ Ignacio Martínez-Arrieta Óp. Cit. 77-78.

agotar el hecho delictivo consumado³³². De esta manera sostiene, no es posible una nueva sanción por hechos que ya habían sido comprendidos en el actuar delictivo del autor, con lo cual en el caso de los delitos fiscales se lava la propia cuota tributaria ya convertida en cuota defraudada, sancionar ambas acciones concluye, generaría problemas de bis in ídem³³³.

Dicho autor también critica que la jurisprudencia española se haya pronunciado a favor de la sanción del autolavado justificándose en la necesaria protección de bienes jurídicos autónomos, pues expone que la teoría de los bienes jurídicos fue creada con el objetivo de limitar la potestad sancionadora estatal pero ahora se ha desnaturalizado y se utiliza para ampliar dicho ámbito de represión justificando la doble sanción de una conducta ilícita³³⁴.

Para apoyar su postura Martínez-Arrieta cita a su vez los autores Dopico Gómez-Aller quien señala que siempre que haya delito fiscal habrá también LDA pues prácticamente en todos los casos de delito fiscal podrá apreciarse que quien defrauda, a su vez posee o utiliza los bienes objeto de la cuota tributaria y a Gil Pecharrromán quien alega que la conducta de poseer la cuota tributaria ya se habría realizado antes incluso de generarse el delito previo³³⁵.

En el mismo sentido se pronuncia el Magistrado D. Antonio del Moral quien en el voto particular en el caso Ballena Blanca manifestó que era complicado imaginar una defraudación tributaria que no viniese acompañada de la posesión, utilización, o inversión de bienes³³⁶.

Martín Queralt también se encuentra en contra del autolavado, señalando que, aunque acepte que los delitos fiscales sean antecedentes del LDA, no acepta la posibilidad de

³³² Sobre el entendido de que el *iter críminis* del delito tiene cuatro fases ideación, ejecución, consumación y agotamiento

³³³ Ignacio Martínez-Arrieta Óp.Cit. 77 -78

³³⁴ Ibid. p. 88

³³⁵ Ibid. p. 79

³³⁶ Referencia: 974/2012 Óp. Cit.

que se condene a una persona por ambos delitos cuando es ella quien, a la vez realiza, alguna de las acciones de LDA sobre el dinero correspondiente a la cuota de un impuesto que omitió declarar a la Hacienda Pública³³⁷.

Palma Herrera tampoco acepta el autolavado pues señala que el sujeto activo del delito de LDA puede ser cualquiera salvo el propio autor o partícipe del delito previo, no pudiendo exigirse responsabilidad criminal a este³³⁸.

Otras tesis en contra del autolavado también sostienen que sancionar esta conducta implica a su vez castigar el autoencubrimiento, el cual debería quedar impune, pues no se le puede exigir al autor del hecho criminal que lava su propio dinero que se entregue a la justicia bajo la amenaza de una pena, debiéndose entender que ocultación de los bienes procedentes de la evasión, no serían más que actos tendientes a evitar ser detenido³³⁹. Sin embargo, la teoría del autoencubrimiento o no exigibilidad de otra conducta en el caso del LDA es criticada, en tanto se afirma el autor de este delito no necesariamente busca evitar la pena sino garantizar el disfrute de los beneficios de su infracción anterior³⁴⁰.

Entre las posturas diametralmente a favor y en contra de reconocer el autolavado se encuentran otras más intermedias que admiten con facilidad la mayoría de conductas típicas de autolavado y centran su discusión en aquellas de posesión y utilización. Por ejemplo, Falcón y Tella señalan que las conductas citadas solo pueden ser punibles cuando con ellas se pretenda ocultar o encubrir el origen delictivo³⁴¹

La finalidad del delito de LDA “ocultar o encubrir el origen delictivo” es también principal argumento que utiliza Faraldo Cabana para establecer la factibilidad de sancionar el

³³⁷ Carmen Almagro Martín, Óp. Cit. 192

³³⁸ José Palma Herrera, Óp. Cit.632

³³⁹ Ricardo Pinto y Ophelie Chevelier, Óp. Cit. p 37

³⁴⁰ Adriano Texeira y Federico Horta, “Contenido del injusto y punibilidad del autoblanqueo de capitales” *Revista para el Análisis del Derecho Núm. 1* (2021). 210.

³⁴¹ Carmen Almagro Martín, Óp. Cit. 193

autolavado. La autora sostiene que en los casos de autolavado carece de sentido el conocimiento del origen delictivo de los bienes -parte del dolo típico del LDA y no un elemento especial- y lo que realmente importa es el elemento subjetivo del injusto, es decir, la finalidad, propia de los delitos de resultado cortado, además señala que tradicionalmente se ha dicho que no es factible sancionar el autolavado en modalidad de ayuda pero que el autor o cómplice en el delito previo puede realizar actos de lavado para ayudar a otro autor o cómplice a eludir las consecuencias legales de sus actos³⁴².

De las posturas reseñadas parece más conveniente retomar aquellas intermedias, en el sentido que no pueden equipararse los verbos que regula el tipo base del LDA *convertir o transferir* para ocultar o encubrir su origen o ayudar a eludir las consecuencias jurídicas de los actos a los autores de dichos delitos con los verbos *depositar, retirar*. Tampoco se pueden equiparar aquellas conductas de doble finalidad -operaciones, transacciones, acciones u omisiones encaminada a ocultar el origen ilícito y a legalizar bienes- con los casos especiales de LDA regulados en el art. 5 de esa ley que implican el simple ocultamiento o disfraz de los bienes, o la adquisición, posesión y utilización.

En ese sentido se considera que es aceptable la persecución del autolavado cuando las conductas típicas de quien a su vez evadió sean *convertir o transferir* pues dichos verbos implican un cambio o modificación en la cuota tributaria evadida, es decir conductas de verdadero LDA. No así con las conductas *depositar o retirar*, pues cuando se trata de la cuota tributaria evadida es evidente que quien no paga dicha cantidad realizará alguna acción para encubrir su origen o evitar las consecuencias de sus actos.

En cuanto al inciso segundo del art. 4 LCLD se acepta la persecución del autolavado pues existe una doble finalidad, no solo la de ocultar el origen de los bienes, sino que además el de legalizarlos. Esta finalidad de legalización constituye una verdadera actividad de lavado, lo que no ocurre con el simple ocultamiento cuando el autor de ambos delitos es el mismo.

³⁴² Patricia Faraldo Cabana, "Antes y Después de la Tipificación Expresa del Autoblanqueo de Capitales" *Estudios Penales y Criminológicos*, Núm. 34 (2014), 67.

En los casos especiales de LDA, la conducta típica de simple ocultamiento o disfraz de la cuota tributaria se considera violatoria al principio de múltiple persecución pues evidente que quien evade a su vez ocultará dicha cuota. De igual forma parece difícil aceptar que la simple posesión de los impuestos evadidos o la utilización de los mismos con la finalidad de legitimarlos (sin resultado) no sea a su vez una forma de agotamiento del delito previo y conlleve una vulneración a la prohibición de doble persecución, esto pues a diferencia de lo estipulado en el inc. 2° del art. 4 LCLDA donde se castigan actos tendientes a su legalización, el art. 5 adelanta la protección no a actuaciones tendientes sino a la simple posesión y utilización con una finalidad legitimadora.

Y es que si bien es cierto los tributos son necesarios para cubrir las necesidades en un Estado de Derecho y su impago genera consecuencias desastrosas en el bienestar de la población, no es posible que bajo dicho argumento sea aceptable la utilización del tipo penal de LDA como una especie de comodín ante la insuficiente investigación de los delitos tributarios, de tal forma que ante la falta de prueba directa de estos y bajo el afán de conseguir una condena en contra de un evasor se le procese constantemente bajo otras figuras delictivas como el LDA que solo requiere prueba indiciaria de la actividad antecedente, lo que vulneraría la presunción de inocencia, pero además implicaría un uso del poder punitivo del estado excesivo e irracional.

4.4 Excusa absolutoria y amnistías fiscales, posibilidad o no de posterior persecución penal por lavado de dinero y activos.

Tal como se señaló en el capítulo dos de esta investigación la excusa absolutoria es una figura político-criminal mediante la cual el Estado ofrece la oportunidad a quien se le imputa un delito de disculparse, resarcando el daño cometido mediante la conducta ilícita³⁴³. Mientras las amnistías fiscales son medidas legales extraordinarias cuya función principal es eliminar la responsabilidad penal de individuos o grupos que han cometido

³⁴³ Juan Ferré Olivé, Op. Cit., p.80.

delitos, independientemente de que hayan sido juzgadas por éstos en un tribunal de justicia.

En cuanto a la excusa absolutoria, el art. 252 CP establece la posibilidad que en los delitos contra la Hacienda Pública no se imponga pena alguna al imputado si satisface en cualquier momento previo a la sentencia los impuestos evadidos con sus respectivos accesorios.

En ese sentido debemos preguntarnos si es posible sancionar por LDA cuando la conducta imputada como delito previo ha sido abarcada por la figura de la excusa absolutoria.

Al respecto Blanco Cordero señala que, si bien la excusa absolutoria no modifica la conducta del autor de evasión, en tanto la misma seguirá siendo típica, antijurídica y culpable pero no punible bajo fundamentos políticos criminales³⁴⁴, lo más razonable es considerar que, si el defraudador consigue regularizar en plazo y pagar lo que debe, es evidente que quedará exento de responsabilidad criminal por el delito fiscal y, además, los bienes constitutivos de la cuota tributaria defraudada quedarán descontaminados porque se ha desprendido de ellos con lo cual no podrá perseguírsele por LDA. La posible sanción por delito de LDA va en contra del fundamento de la propia excusa absolutoria, que persigue favorecer el pago voluntario de impuestos y en el caso de la posesión vulnera el principio *ne bis in ídem*³⁴⁵.

La jurisprudencia penal salvadoreña ha señalado que no resulta razonable que se utilice como fundamento de LDA un delito previo que goce de una excusa absolutoria, acotando que *“la valoración de una conducta penal imputada como delito previo, en materia de lavado de activos, abarcada por la figura de la excusa absolutoria, no puede tener una misma valoración en cuanto, al delito precedente, puesto que, sí ya -como se expresó-*

³⁴⁴ Es más útil y recomendable tolerar el hecho que sancionarlo penalmente, si se paga el tributo adeudado hay una especie de reparación del daño que hace disminuir la trascendencia del hecho

³⁴⁵ Isidoro Blanco Cordero. Óp. Cit. 37 y 38

en la doctrina es debatida, la legitimidad del blanqueo de capitales a partir del delito fiscal, las implicaciones de la operación de la excusa absolutoria en esta materia, tiene un carácter más decisivo, puesto que, sí por política penal del Estado -lo cual parece acertado en materia de redención de impuestos- se permite que el justiciable, pueda no ser sujeto de pena, de una incriminación penal, siempre que pague los impuestos que se dicen evadidos, con sus respectivos intereses, no resulta razonable, que el delito previo, pueda ser utilizado como fundamento del blanqueo de capitales, puesto que si algo caracteriza a la dogmática jurídica penal, es su estado de coherencia, sistemática y racionalidad en cuanto al uso de la potestad punitiva del Estado...”³⁴⁶.

Recientemente se discutió en apelación la posibilidad de procesar a una persona por LDA cuando el delito previo es evasión fiscal y se ha gozado en este último de una excusa absolutoria, determinándose que cuando una persona es procesada por evasión y se acoge a la excusa absolutoria y como consecuencia de ello se emite un sobreseimiento definitivo, es imposible procesar nuevamente por LDA a dicha persona ya que, aunque el de LDA es autónomo, se genera una ficción legal mediante la excusa absolutoria según la cual el delito fuente -evasión- se tiene como si nunca hubiese existido³⁴⁷.

Para fortalecer dicha tesis se citó jurisprudencia de la Sala de lo Penal en que se estipula que para determinar la existencia de una múltiple persecución lo que realmente interesa es el núcleo del comportamiento primigeniamente ya juzgado, con independencia de sus circunstancias accidentales, pues si luego de una resolución firme se determina que la conducta puede quedar subsumida en otra figura típica distinta o ser sujeto de una calificación legal alternativa y con base en ello se inicia una nueva acción penal sobre el mismo hecho estaríamos ante una doble persecución³⁴⁸.

³⁴⁶ Referencia: APEL-181-DP-MC-017 Óp. Cit.

³⁴⁷ Referencia: 334/335-2020-5 Op. Cit.

³⁴⁸ Sala de lo Penal, Casación, Referencia: 244-CAS-2011 (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2014).

Por ello el tribunal de alzada concluyó que habiéndose fundamentado la persecución penal por LDA en la misma relación fáctica que el delito de evasión fiscal ya sobreseído y relacionándose incluso las mismas cifras consideradas como montos evadidos, pero a su vez como la cantidad de bienes lavados, no podía perseguirse penalmente a dicha persona por existir ya cosa juzgada sobre esos hechos y acotó que *“sería ilógico someterse a la aplicación de una excusa absolutoria si esta no pudiera desplegar sus efectos saneadores”*³⁴⁹

En ese mismo sentido se pronunció García Almagro a propósito de la regulación de la situación tributaria. Dicha autora señala que la regularización a pesar de ser un aspecto que en principio pertenece a la punibilidad debe pasar a formar parte del tipo penal, de tal forma que de llevarse a cabo se determinaría la inexistencia del delito tributario, con lo cual la cuota tributaria evadida que luego puede ser objeto de LDA no es que se descontamine, sino que queda en una situación de nunca haber existido, deviniendo en imposible la apreciación del delito de LDA por falta de actividad delictiva previa³⁵⁰.

Se advierte que existe coincidencia tanto en la doctrina internacional como en la jurisprudencia nacional respecto a la imposibilidad de perseguir el LDA que deviene de una evasión fiscal que ya ha sido sujeta de una excusa absolutoria.

De allí que se comparta este criterio, por ser más más garantista de los derechos de los imputados y reflexionar que, aunque el LDA es un delito autónomo requiere a su vez de un delito antecedente, con lo cual carece de sentido perseguirlo cuando por decisión estatal, luego del pago de los impuestos con sus frutos ya se determinó que la conducta delictiva previa no merece ningún reproche.

Ahora bien, en cuanto a las amnistías fiscales, habida cuenta la prohibición constitucional de perdonar las deudas a favor del fisco, las mismas solo podrían recaer sobre los intereses y recargos no pagados, no así sobre la cuota tributaria evadida la cual

³⁴⁹ Referencia: 334/335-2020-5 Op. Cit.

³⁵⁰ Carmen Almagro Martín. Óp. Cit. 197.

constituye una verdadera deuda a favor del Fisco. De pretenderse perdonar los impuestos generados, dicha amnistía adolecería de un vicio de constitucionalidad.

De allí que, aunque en principio pareciera ser que las amnistías podrían incidir en el posterior procesamiento del LDA que proviene de una evasión fiscal, ello no resulta aceptable, habida cuenta que la para calcular los montos de la evasión únicamente se consideran por la Administración tributaria los impuestos no pagados, mediante la omisión intencional de declarar hechos generadores o la declaración de costos, gastos, compras o créditos fiscales inexistentes, no así los intereses o recargos que se hacen sobre los mismos.

De allí que, al no poderse otorgar amnistías que perdonen el pago de las deudas tributarias, es decir de la cuota tributaria evadida, es imposible que la existencia de aquellas incida en la posterior persecución por LDA.

4.5 Problemas concursales, concurso de delitos o concurso de normas

Habiendo analizado lo relativo al objeto material de los delitos bajo estudio -evasión de impuestos y LDA-, los bienes jurídicos de ambos y las conductas típicas, cabe preguntarse cuál deberá ser el tratamiento que se le debe dar al LDA y al delito de evasión fiscal. Es decir, determinar si es posible la concurrencia de ambos delitos mediante un concurso real o ideal o nos encontramos ante un concurso de normas o como lo denomina nuestro Código Penal un concurso aparente de leyes. Para ello procederemos a detallar en qué consiste cada concurso.

El concurso ideal existe cuando con una sola acción u omisión se comenten dos o más delitos o cuando un hecho delictuoso es medio necesario para cometer otro³⁵¹ mientras en concurso real acontece cuando por dos o más acciones independientes entre sí se

³⁵¹ Código Penal de El Salvador Óp. Cit. Art. 40

cometen dos o más delitos que no hayan sido sancionados anteriormente por sentencia ejecutoriada³⁵².

El concurso aparente de leyes estipula en síntesis que los hechos susceptibles de ser calificados con arreglos a dos o más normas y que no sean concursos de delitos se sancionarán bajo ciertos criterios³⁵³. Es decir, en este último caso no hay un verdadero concurso sino un desplazamiento normativo producido por la interpretación de las disposiciones.

Tanto la normativa penal como la jurisprudencia nacional ha señalado criterios según los cuales debe darse dicho desplazamiento normativo, siendo estos:

-Especialidad: El precepto especial se aplicará sobre el general, es decir en los casos que un tipo penal pero además uno de ellos demuestre un fundamento especial de punibilidad se preferirá este último.

-Subsidiariedad: El precepto subsidiario se aplicará en defecto del precepto principal, cuando se declare expresamente dicha subsidiariedad o ella sea tácitamente deducible, es decir un tipo penal solo será aplicable en tanto no resulte aplicable otro por estar expresamente señalado ello en la disposición o por interpretación del mismo, por ejemplo, en los casos en que dos tipos penales protegen el mismo bien jurídico, pero en diferentes resultados.

-Consumición: El precepto penal complejo absorberá a los preceptos que sancionan las infracciones consumidas en aquél. Lo cual quiere decir que la realización de un tipo más grave, por lo menos por regla general, incluye la realización de otro menos grave³⁵⁴.

La doctrina a su vez ha englobado dos supuestos en los que puede dilucidarse la consumición, los actos anteriores copenados y los posteriores copenados. Los primeros de ellos son lo que necesariamente concurrirán con la consumación de un hecho

³⁵² Ibid. Art. 41

³⁵³ Ibid. art. 7

³⁵⁴ Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro, *Apelación, Referencia: 199-2016* (El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2016).

principal, mientras los segundos son los que constituyen la realización de un nuevo tipo penal cuyo contenido es el aseguramiento o la utilización de la cosa adquirida delictivamente, generándose una unidad tal entre estos dos que la ley los considera englobados en la pena del primero³⁵⁵.

Pues bien, autores como Palma Herrera aseguran que cuando el autor del LDA es el mismo que cometió la conducta delictiva antecedente, los actos considerados como de lavado quedan comprendidos en el desvalor del primer ilícito, considerándose actos posteriores copenados de aquel, toda vez que los bienes lavados sean los mismos que se obtuvieron en el delito previo. Pero para dicho autor la teoría de los actos copenados no solo se aplica al autor del delito antecedente sino para los inductores, cooperadores necesarios y cómplices de aquel.³⁵⁶

Enrique Bacigalupo sostiene en particular que en los casos de delito tributario y LDA lo que existe no es un concurso de delitos sino un concurso aparente de leyes dado que las acciones que regula el tipo penal de LDA constituyen actos de *aseguramiento, utilización y aprovechamiento* absorbidos por el delito fiscal. En ese sentido sostiene que las conductas típicas de LDA son actos posteriores copenados que no generan una responsabilidad penal adicional independiente del delito previo, aunque puedan coincidir con la descripción de la conducta constitutiva de ese ilícito y por ello dichas acciones típicas quedan absorbidas por la evasión³⁵⁷.

Al respecto, el autor señala que no es necesario que los hechos posteriores copenados se dirijan contra el mismo objeto de protección o contra el mismo bien jurídico, sino que basta que se ataque la “misma línea lesiva” o los hechos se configuren en una progresión delictiva -la infracción avanza en el sentido propio del desarrollo lógico del plan del autor- lo que a su criterio ocurre con el delito fiscal, donde, los bienes jurídicos se encuentran en la misma línea lesiva, pues el LDA protege entre otros el Patrimonio y el Orden

³⁵⁵ Ibidem.

³⁵⁶ José Palma Herrera, Óp. Cit. 391-394.

³⁵⁷ Enrique Bacigalupo, Óp. Cit. 51

Socioeconómico y los delitos fiscales la Hacienda Pública, que es a su vez el patrimonio del Estado con lo cual delito fiscal es un delito contra el patrimonio estatal y por tanto afectará especialmente al orden socioeconómico³⁵⁸.

En ese sentido concluye que el tipo penal del delito originario -evasión de impuestos- excluye por consunción la tipicidad de los hechos posteriores a la comisión del delito que ya están alcanzados por el delito originario con lo cual las conductas de posesión, ocultamiento y utilización de dinero no pagado a la Hacienda Pública quedarán absorbidas por el delito fiscal, habida cuenta que el delito fiscal es un precepto penal más amplio o complejo³⁵⁹.

Por otro lado, la jurisprudencia española sostuvo en principio la posibilidad de sancionar mediante un concurso real los delitos fiscales y el LDA, por ejemplo en el caso Ballena Blanca del año 2012, el Tribunal Supremo consideró acertada la tesis según la cual ambos delitos se refieren a conductas que adquieren relevancia penal y criminológica autónoma y permiten su aplicación conjunta como suma de actividades delictivas de distinto carácter y de bienes jurídicos de distinta naturaleza afectados, por lo que la norma del delito de LDA no abarca la total antijuricidad del hecho³⁶⁰. Para sustentar dicho argumento hizo alusión a la norma administrativa de prevención de LDA, al tratamiento del delito fiscal como antecedente previo al LDA en la legislación comparada, a la existencia de diferentes bienes jurídicos tutelados, y a la posibilidad de la cuota tributaria evadida sea a su vez objeto de LDA concluyéndose la factibilidad de sancionar por ambas conductas en base a los indicios recabados.

Ahora bien, dicha jurisprudencia se ha vuelto más restringida y se ha señalado en un caso de tráfico de drogas por el Tribunal Supremo Español³⁶¹ que sí es procedente la punición del LDA y del delito previo pero solo cuando el patrimonio ilícito lavado no

³⁵⁸ Ibid. p. 31-32

³⁵⁹ Ibid. p. 52-53

³⁶⁰ Referencia: 974/2012, Óp. Cit.

³⁶¹ Sala Segunda de lo Penal, *Procedimiento Abreviado*, Referencia: 858/2013 (España, Tribunal Supremo, 2013).

procedía de la operación del delito previo por la cual ya había sido condenado el sujeto activo sino que se había generado a través de una conducta de delitos previos permanente en el tiempo, estando por tanto desconectado de una operación concreta. Si se constata que el patrimonio ilícito lavado coincide plenamente con las ganancias obtenidas por el delito previo objeto de condena no procede la sanción del autolavado señaló³⁶².

De igual el Tribunal Supremo Español en jurisprudencia de 2015 adoptó esta postura intermedia afirmando que una interpretación excesivamente laxa de la acción típica del LDA conduce a resultados que en el caso del autolavado pueden ser vulneradores de la prohibición de doble juzgamiento³⁶³. Almagro Martín analiza dicha resolución y expone que la esencia del tipo penal del LDA es la de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes que devienen actividad delictiva previa con la pretensión de introducirlos en el tráfico económico legal, creando la apariencia de haberlos obtenido lícitamente con lo cual no bastaba poseer, utilizar o convertir los beneficios del delito subyacente sino que también se debe valorar la idoneidad de las conductas imputadas a ese fin y la intencionalidad. Así concluye, el autolavado sería punible solo cuando el fin último del autor sea la ocultación o encubrimiento para integrarlo al ciclo económico legal³⁶⁴.

En este sentido parece acertado retomar lo señalado en el apartado de la prohibición de doble juzgamiento y decir que únicamente en las conductas de convertir o transferir, así como en las operaciones, transacciones, acciones u omisiones que tengan impliquen ocultar y a su vez legalizar dichos bienes procederá un concurso real de delitos.

En los demás supuestos de depósito o retiro con finalidad encubridora y en los casos especiales de LDA regulados en el art. 5 LCLD a nuestro criterio lo que existirá es un concurso de normas, quedando comprendidas estas actividades tipificadas en principio como lavado como actos posteriores copenados al delito de la evasión de impuestos.

³⁶² Patricia Faraldo Cabana, Óp. Cit. 71

³⁶³ Sala Segunda de lo Penal *Casación*, Referencia: 265/2015. España, Tribunal Supremo, 2015.

³⁶⁴ Carmen Almagro Martín. Óp. Cit. 195-196.

4.6 Prescripción de la evasión de impuestos: extensión o no de la prescripción al delito de lavado

Como señalamos en el capítulo III la prescripción administrativa extingue las obligaciones tributarias luego de transcurrido un plazo razonable sin que la Administración haga uso de los mecanismos para cumplir con su deber de recaudación y cobro de deudas. Mientras la prescripción de la acción evita que una persona sea juzgada luego de un plazo razonable en que el ministerio fiscal no ha iniciado un proceso contra la persona que cometió un ilícito o habiéndose iniciado este ha sido paralizado.

En cuanto a la posibilidad de que la prescripción del delito de evasión tenga incidencia en la posterior persecución penal por LDA existen dos posturas encontradas. La primera es la que señala que es tal la conexión de ambos efectivamente si el delito antecedente prescribe el posterior se verá afectado. Autores como Araguenz Sánchez sostienen que lo más lógico es que si el delito fiscal prescribe también lo haga LDA que deviene de él pues de lo contrario se prolongaría en exceso las consecuencias del delito prescrito. Para dicho autor cuando el primer ilícito prescribe se produce una ruptura de la conexión entre los bienes y el hecho que los origina y por tanto los bienes quedan descontaminados.³⁶⁵

Por otro lado, autores como Blanco Cordero y Palma Herrera manifiestan que la prescripción por sí sola no elimina el origen delictivo de los bienes pues el hecho típico y antijurídico se ha cometido³⁶⁶.

Blanco Cordero es enfático en afirmar que, aunque el delito fiscal haya prescrito, los bienes siguen procediendo de una actividad delictiva pues las causas de extinción de la responsabilidad penal suponen, precisamente, que con anterioridad ha existido responsabilidad criminal generada por la comisión de un hecho típico, antijurídico, culpable, y punible. En ese sentido sostiene que, de acuerdo con el principio de

³⁶⁵ Isidoro Blanco Cordero, *Óp. Cit.* 34-35

³⁶⁶ Carmen Almagro Martín, *Óp. Cit.*, p. 206.

accesoriedad, es suficiente con la existencia de un hecho típico y antijurídico, por ello la muerte de quien evadió, el cumplimiento de su condena por evasión, el indulto, etc. no limpian los bienes que integran la cuota tributaria y por tanto la prescripción del delito fiscal no incide en la posterior persecución del LDA³⁶⁷.

A nuestro criterio para los casos en que se acepta la postura de la consunción por los actos posteriores copenados basta con aplicar las reglas de la prescripción al delito de evasión fiscal por no existir facultad de persecución del LDA. Sin embargo, en aquellos casos donde se admita la posibilidad del concurso real -conductas de convertir o transferir, así como en las operaciones, transacciones, acciones u omisiones que impliquen ocultar y a su vez legalizar dichos bienes- parecería que en aras del principio de seguridad jurídica y habida cuenta la interpretación de la excusa absolutoria que solo tiene incidencia en la punibilidad y no en la tipicidad ni antijuricidad, también debería aceptarse la postura de que solo es posible perseguir al autor del LDA si la actividad delictiva que lo originó no ha prescrito.

Ahora bien, en relación con la prescripción administrativa debe señalarse que de conformidad al art. 173 CT corresponde a la Administración tributaria efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, de allí que de no realizarse la liquidación o establecerse el monto adeudado, dicha indeterminación podrá conllevar a la imposibilidad de perseguir posteriormente al evasor de impuestos.

Nótese que, de no establecerse la obligación tributaria sustantiva por la Administración, luego del plazo de la prescripción administrativa contemplado en el art. 82 CT. Existe una imposibilidad de determinar cuál es el monto de la cuota tributaria evadida y de agotar la vía administrativa que se requiere para luego procesar a una persona por evasión de impuestos o LDA.

³⁶⁷ Isidoro Blanco Cordero, Óp. Cit. 34-35

En ese sentido requiriendo algunas modalidades de evasión el agotamiento de la vía, administrativa pero además las otras que la Administración se abstenga de investigar y comunique los hallazgos junto con un informe fiscal al Ministerio Público sobre el posible monto evadido, el plazo de la prescripción administrativa puede incidir en el procesamiento de LDA, pues si luego de diez años la Administración no se pronuncia sobre la cuota no pagada por el obligado tributario, fiscalía tampoco podrá procesar a dicha persona por evasión o LDA cuando se verifique la existencia de las conductas típicas que ambos delitos requieren.

De allí que pueda concluirse que la prescripción tributaria sí incide en el posterior procesamiento del LDA, pues la falta de determinación de la obligación tributaria sustantiva que supere los montos establecidos en el tipo penal de evasión imposibilita la persecución penal por LDA.

CONCLUSIONES

1. Los antecedentes del delito de lavado de dinero y activos se encuentran en Estados Unidos de América donde surge como una forma de lucha contra el narcotráfico, sin embargo, a partir del año 2000 se han incorporado como delitos antecedentes al lavado conductas que provienen de la delincuencia económica, entre ellos la evasión fiscal debido a que la recaudación de tributos incide en la calidad de vida de los habitantes de una nación y posibilita y garantiza el ejercicio de derechos fundamentales.
2. El tipo penal de lavado de dinero y activos: i) es pluriofensivo y protege diferentes bienes jurídicos siendo los principales el orden socioeconómico y la correcta administración de justicia, ii) es mixto alternativo con lo cual basta la realización de un verbo para tener por configurada la conducta típica siempre y cuando exista la finalidad encubridora o de ocultamiento y iii) es autónomo por lo que aunque se requiera que su objeto recaiga en bienes que provengan de alguna actividad delictiva, no es necesario que haya una condena previa o proceso abierto por el delito antecedente, tampoco que se conozca el *nomen juris* de aquel, sino únicamente que se compruebe la actividad ilícita que le dio origen mediante prueba directa o indicios.
3. El delito de evasión de impuestos se encuentra dentro del catálogo de ilícitos antecedentes o previos al de lavado de dinero y activos. Dicho tipo penal puede cometerse por acción u omisión, pero requiere para su configuración: i) que la conducta sea dolosa (teoría del engaño); ii) que la cuota tributaria evadida supere las cuantías establecidas en el Código Penal en relación con el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios y los impuestos de carácter mensual y iii) que exista liquidación oficiosa o agotamiento de la vía administrativa cuando las modalidades de comisión de dicho ilícito impliquen el uso de declaraciones falsas o inexactas, la omisión de declarar hechos generadores estando obligado a ello y la declaración de costos o gastos,

compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido; o se haya vencido el plazo para cumplir con la obligación tributaria en las otras modalidades de comisión.

4. A pesar del reconocimiento jurisprudencial y doctrinal de la autonomía del lavado de dinero y activos a nivel iberoamericano no deja de haber discusiones respecto a la posibilidad de que en las conductas omisivas de los delitos fiscales sean a su vez conductas punibles por lavado, siendo los principales cuestionamientos aquellos referidos: la posibilidad de la cuota tributaria evadida sea objeto de lavado, la posibilidad de sancionar el “autolavado” en estrecha relación a la prohibición de doble juzgamiento, la existencia de concurso de normas o delitos entre ambos ilícitos y la incidencia de la prescripción o de la excusa absolutoria del delito antecedente en la posterior persecución por lavado de dinero.

5. A partir de la teoría del incremento del patrimonio por la vía negativa es admisible que la cuota tributaria evadida sea a su vez objeto material del delito de lavado de dinero y activos, ya que desde el momento en que vence la obligación de pagar la cuota tributaria o existe una liquidación oficiosa de dicha cuota -cuyo monto es superior a lo establecido en el art. 249-A- esta forma parte del patrimonio del obligado tributario de forma ilícita.

6. Es aceptable la persecución por lavado de dinero y activos del sujeto activo que previamente cometió evasión únicamente cuando las conductas típicas de lavado sean convertir o transferir pues dichos verbos implican un cambio o modificación en la cuota tributaria evadida. De igual forma cuando se trate de las conductas con doble finalidad señaladas en el art. 4 LCLD. Por el contrario, respecto a las conductas depositar o retirar del inc. 1º del citado artículo, así como casos especiales de lavado regulados en el art. 5 LCLD, consideramos que no es aceptable la punición del autolavado y que de hacerlo se estaría vulnerando la prohibición de doble juzgamiento en relación con el autor de ambos ilícitos.

7. Partiendo de la conclusión anterior podemos afirmar que en el caso de que el autor de evasión de impuestos haya cometido las conductas de lavado consistentes en convertir o transferir la cuota evadida, o realizar las operaciones, transacciones, acciones u omisiones que impliquen ocultar y a su vez legalizar dicha cuota, habrá un concurso real de delitos. En los demás supuestos de depósito o retiro con finalidad encubridora y en los casos especiales de LDA regulados en el art. 5 LCLD lo que existe es un concurso de normas, constituyendo dichas conductas actos posteriores copenados del delito de la evasión de impuestos.
8. En los casos de autolavado cuando las conductas del delito previo de evasión consistan en el uso de declaraciones falsas o inexactas, la omisión de declarar hechos generadores estando obligado a ello y la declaración de costos o gastos, compras, créditos fiscales u otras deducciones, hechos o circunstancias que no han acontecido es necesario que hayan realizado las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y que no existan juicios o recursos pendientes en relación con tales diligencias administrativas, de lo contrario se entenderá que la acción penal se inició de forma errónea y podrá alegarse ello mediante excepciones.
9. En los casos de autolavado, es imposible perseguir el ilícito que deviene de una evasión de impuestos que ha sido sujeta de una excusa absolutoria, pues si el Estado ya determinó que la conducta delictiva previa no debe ser sujeta de reproche penal carecería de sentido perseguir el lavado que provenga de aquella. De igual forma no debería perseguirse el lavado de dinero y activos si la conducta delictiva previa de evasión ha prescrito penalmente o si en sede administrativa no se determinó la cuota tributaria evadida y prescribió la oportunidad de determinarla.

RECOMENDACIONES

1. A la Asamblea Legislativa:

- Que regule de forma expresa la autonomía del delito de lavado de dinero y activos.
- Que sienta postura respecto a la posibilidad de sancionar o no el autolavado, mediante una actualización o reforma de la Ley Contra el Lavado de Dinero y Activos a fin de que dicha indeterminación legislativa no genere inseguridad jurídica en la los justiciables.
- Que incorpore en la legislación pertinente la imposibilidad de procesar por lavado de dinero y activos aquellas conductas que tengan su origen en una actividad delictiva previa que haya sido sujeta a una excusa absolutoria o prescripción en sede penal o administrativa, a fin de limitar el poder punitivo estatal.

2. A la Administración tributaria:

- Que capacite a los auditores y demás personal sobre las diferentes modalidades de la comisión del lavado de dinero y activos y los requisitos para su procesamiento.
- Que establezca controles rigurosos que permitan advertir cuándo los obligados tributarios han incurrido en conductas constitutivas de evasión de impuestos.
- Que dependiendo de la modalidad de comisión de la evasión: i) realice las diligencias administrativas de tasación de los impuestos respectivos y hasta que no haya recursos pendientes informe a fiscalía o ii) se abstenga de continuar con el procedimiento administrativo y elabore un informe al ministerio público.

3. A Fiscalía:

- Que se verifique previo a la presentación de un requerimiento fiscal por lavado de dinero y activos cuyo delito antecedente sea la evasión, la modalidad de la evasión y el agotamiento de la vía administrativa cuando se requiera.

- Que contrasten las pericias contables remitidas por la Administración tributaria con sus propios peritajes, previo a judicializar una investigación por lavado de dinero y activos que proceda de una evasión de impuestos.
- Que previo a la presentación del respectivo requerimiento fiscal se constate la inexistencia de excusas absolutorias o del plazo de la prescripción de la evasión pues ambas figuras jurídicas inciden en el procesamiento de lavado de dinero y activos.

4. A las autoridades judiciales:

- Que en los casos del autolavado realicen un análisis estricto de las conductas típicas a efectos de determinar si las mismas merecen persecución penal o pueden ser subsumidas en el delito que le antecede al ser consideradas actos posteriores copenados, con el propósito de garantizar la razonabilidad de la intervención penal y asegurar los principios de legalidad, seguridad jurídica, presunción de inocencia y a no ser juzgado dos veces por los mismos hechos.
- Que motiven adecuadamente el desvalor de la conducta típica de lavado en los casos en que el sujeto activo es el mismo que el de la evasión, así como del monto de la pena a imponer, habida cuenta que las penas por el delito de evasión de impuestos pueden ser menores a las del lavado de dinero y activos.
- Que utilicen la prueba directa para comprobar el monto de la cuota tributaria evadida y la indiciaria para comprobar las conductas típicas del lavado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Libros

- Almagro Martín Carmen, de Andrés Pérez Silvia, Aneiros Pereira Jaime, Bertrán Girón Fernando, Casa Agudo Daniel, Cuenca García Eduardo, Cuenca Sánchez Juan Carlos, Dieguez Nieto Carlos, Fernández Avilés David, Cortés García, Javier, González Sánchez German, López Martínez Juan, Martí Angulo José Luis, Mochón López Luis, *Estudios sobre el control del Fraude Fiscal y Prevención de Blanqueo de Capitales*. España, Editorial Arazandi, 2016.
- Bacigalupo Enrique, *Sobre el Concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, 2ª Ed. España: Editorial Civitas, 2012.
- Bajo Fernández Miguel y Silvina Bacigalupo, *Derecho Penal Económico*, 2ª Ed. España: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010.
- Bautista Norma, Castro Milanés Heiromy, Moscoso Segarra Alejandro, Rodríguez Huertas Olivo, Rusconi Maximiliano, *Aspectos dogmáticos, criminológicos y procesales del lavado de activos*. República Dominicana: Ministerio de Justicia y Gobernabilidad, 2005.
- Blanco Cordero, Isidoro, *El delito de blanqueo de capitales*, 2ª Ed. España: Editorial Arazandi, 2002.
- Blanco Cordero Isidoro, Eduardo Fabián Caparrós, Víctor Prado Saldarriaga, Gilmar Santander Abril, y Javier Zaragoza Aguado. *El Combate al Lavado de Activos desde el Sistema Judicial*. 5ª Ed. Washington, Organización de Estados Americanos, 2014.
- Garberí Llobregat José y Buitrón Ramírez Guadalupe, *El Procedimiento Administrativo Sancionador*. 6ª Ed. España: Editorial Tirant Lo Blanch, 2016.
- Ferré Olivé, Juan Carlos, *Tratado de los Delitos Contra la Hacienda Pública y Contra la Seguridad Social*, España: Editorial Tirant Lo Blanch 2018.
- Ferro Veiga, José Manuel. *Delito Fiscal y Blanqueo de Capital. Introducción a la Delincuencia Económica*. España: Editorial Formación Alcalá, 2013.
- Iniciativa Social para la Democracia, *Informe de análisis sobre la evasión y elusión fiscal en El Salvador*, UKN Producciones, 2016.
- Martínez-Arrieta, Ignacio *El Autoblanqueo, el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del*

Blanqueo de Capitales. España: Editorial Tirant Lo Blanch, 2014.

- Martínez-Buján Pérez Carlos, *Derecho Penal Económico*, España: Editorial Tirant Lo Blanch, 2002.

- Menéndez Moreno, Alejandro, *Derecho financiero y tributario. Parte general: lecciones de cátedra*. 18ª Ed. España: Editorial Civitas, 2017.

- Mir Puig Santiago, *Derecho penal, parte general*, 8ª Ed. España: Editorial Reppertor, 2008.

- Procuraduría para la defensa del contribuyente, *Formas de extinción de los créditos fiscales*. México: PRODECON, Cuadernos Institucionales, 2020.

- Ruiz César, *Derecho Tributario y Derechos Humanos México: Diálogo en México y el Mundo*. España: Editorial Tirant Lo Blanch, 2019.

- Sutherland Edwin, *El Delito de Cuello Blanco*. Venezuela: Ediciones de la Biblioteca de la Universidad Central, 1969.

- Villegas Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª Ed. Argentina: Editorial Astrea 2005.

- Van Weezel Alex, *Delitos tributarios*, Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2007.

- Palma Herrera José, *Los delitos de blanqueo de capitales*, España: Editorial Edersa, Publicaciones del Instituto de Criminología de Madrid, 1999.

Artículos Académicos

- Blanco Cordero, “El delito fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo de capitales”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, (2011)

- Cámara Internacional de Comercio, “El Lavado de Dinero y Fraudes”. *Boletín Informativo del capítulo Mexicano de la Cámara Internacional de Comercio* (2005).

- Castellucci Mariano de Jesús “El delito de lavado de activos de origen ilícito análisis de cuestiones problemáticas que giran en torno al delito” *Revista Nueva Crítica Penal* (2019-2020).

- Domínguez, María Goenechea “Análisis crítico de la amnistía fiscal como mecanismo para reducir el fraude fiscal” *Tesis doctoral, Universidad Internacional de Cataluña* (2017).

- Durrieu Roberto, "El bien jurídico protegido en el delito de lavado de dinero y activos", *Revista del Colegio de Abogados de Buenos Aires* (2011).
- Echeverría Ramírez, Ricardo "Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español", *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* (2014).
- Faraldo Cabana, Patricia "Antes y Después de la Tipificación Expresa del Autoblanqueo de Capitales" *Estudios Penales y Criminológicos, Núm. 34* (2014).
- Fernández Bermejo Daniel, "En torno al concepto del blanqueo de capitales. Evolución normativa y análisis del fenómeno desde el Derecho penal". *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Tomo 39, Núm. 1* (2016).
- Goitte Pierre Mayda y Medina Cuenca Arnel, "Lavado de dinero. Sus inicios, instrumentos jurídicos internacionales y realidades en el mundo globalizado". *Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico* (2017).
- Hernández Quintero Hernando, "El lavado de activos en Colombia: Consecuencias del cambio de la receptación a un tipo penal autónomo". *Revista Nuevo Foro Penal Vol. 14, No. 90, Universidad EAFIT, Medellín, (2018)*.
- Jiménez García Francisco, "Blanqueo de Capitales y Derecho Internacional," *Eunomía Revista en Cultura de Legalidad, Núm. 10* (2016).
- Martínez Jaime, "Problemas dogmáticos jurídicos de la tipificación de los delitos relativos a la Hacienda Pública, particularmente la evasión de impuestos". *Tesis de Maestría, Universidad de El Salvador* (2007).
- Mendoza Llamconcca Fidel Nicolás, "El delito Fuente en el lavado de dinero y activos", *Temas de derecho penal económico: empresa y compliance. Anuario de Derecho Penal, (2013-2014)*
- Ochoa León, Marta, "Elusión o evasión fiscal" *Revista Iberoamericana de Contaduría y Administración* (2007).
- Ossandón Widow, María Magdalena, "El sujeto activo en los delitos tributarios," *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile* (2007).
- Pinto Ricardo y Chevelier Ophelie, "El Lavado de Dinero y Activos como delito Autónomo". *Comisión Interamericana para el Control del Abuso de Drogas* (2006)
- Prado Saldarriaga Víctor, "La criminalización internacional del lavado de dinero: sus

desarrollos regionales y nacionales”. *Universidad de Friburgo, Suiza* (2008)
https://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/temas/t_20080528_44.pdf.

- Rodríguez Mejía Gregorio, “*Evasión Fiscal*”. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, (2001)

- Scoponi Cristian, “Prescripción tributaria y delito fiscal” *Revista de derecho tributario Núm. 131* (2011).

- Texeira Adriano y Horta Federico, “Contenido del injusto y punibilidad del autoblanqueo de capitales” *Revista para el Análisis del Derecho Núm. 1* (2021).

- Tondini Bruno, “*Blanqueo de capitales y lavado de dinero: Su concepto, historia y aspectos operativos*”. Centro Argentino de Estudios Internacionales, Programa Derecho Internacional, (2009).

Sitios Web

- Asociación de Especialistas Certificados en Delitos Financieros, “La presión del GAFI a Panamá sobre la defraudación fiscal y lavado de dinero”, Ricardo M. Alba, <https://www.delitosfinancieros.org/la-presion-del-gafi-a-panama-sobre-la-defraudacion-fiscal-y-lavado-de-dinero/> (Acceso el 20 de marzo de 2021).

- Federación Latinoamericana de Bancos, FELABAN, “Definición Conceptos Generales: Etapas Lavado de Activos,” Comité Latinoamericano para la Prevención del Lavado de Activos y el Financiamiento del terrorismo. <https://www.felaban.net/coplaf/etapas> (Acceso el 30 de abril de 2021).

- Grupo de Acción Financiera del Caribe, “Recomendación 3 Delito de lavado de activos,” Secretaría del GAFIC, <https://www.cfatf-gafic.org/index.php/es/documentos/gafi40-recomendaciones/409-fatf-recomendacion-3-delito-de-lavado-de-activos> (Acceso el 26 de junio de 2021).

- INFOLAFT, “Lo que debe saber del Grupo Egmont, a 20 años de su creación,” Grupo Egmont, <https://www.infolaft.com/lo-que-debe-saber-del-grupo-egmont-a-20-anos-de-su-creacion/> (Acceso el 28 de febrero de 2021).

- Oficina de las Naciones Unidas Contra la Droga y el Delito, “Extractos de Doctrina y Jurisprudencia en materia de Blanqueo de Capitales para la República de Panamá,” https://www.unodc.org/documents/ropan/Jurisprudencia_Blanqueo_Final_26_oct.pdf

- Unidad de Información y Análisis Financiero UIAF, “Quiénes somos,” Unidad Administrativa Especial del Estado Colombiano, https://www.uiaf.gov.co/nuestra_entidad/quienes_somos (Acceso el 28 de febrero de 2021).

Legislación Nacional

- Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1983.
- Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas. Asamblea Legislativa de El Salvador 1995.
- Reglamento Modelo Sobre Delitos de Lavado Relacionados con El Tráfico Ilícito De Drogas, y Otros Delitos Graves. Estados Unidos, Comisión Interamericana para El Control del Abuso de Drogas y Organización de Estados Americanos 1999.
- Convención de las Naciones Unidas Contra la Delincuencia Organizada Transnacional. Asamblea Legislativa de El Salvador, 2003.
- Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción. Asamblea Legislativa de El Salvador, 2003.
- Convenio Centroamericano para la Prevención y la Represión de Los Delitos De Lavado de Dinero y de Activos, Relacionados con el Tráfico Ilícito de Drogas y Delitos Conexos. Asamblea Legislativa de El Salvador, 2004.
- Código Civil. El Salvador, Cámara de Diputados de El Salvador, 1858.
- Código Penal. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1997.
- Código Procesal Penal. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2009.
- Código Tributario. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001.
- Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Raíces. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1986.
- Ley Contra el Lavado de Dinero y de Activos. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 1998.
- Ley Contra Actos de Terrorismo. El Salvador: Asamblea Legislativa de El Salvador, 2001.
- Ley de Extinción de Dominio. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 2017.

- Anteproyecto de Ley Especial Para la Prevención, Control y Sanción del Lavado de Activos. El Salvador, Fiscalía General de la República, 2018.

Legislación Extranjera

Europa

- Declaración de Principios del Comité De Basilea. Suiza, Comité para la Reglamentación Bancaria y las Prácticas de Vigilancia de Basilea, 1988.
- Convenio del Consejo de Europa, sobre Blanqueo, Detección, Embargo y Confiscación de los Productos de un Delito, Estrasburgo, 1990.

Argentina

- Ley número 23737. Argentina: Congreso de la República de Argentina, 1989.
- Ley número 11.1179. Argentina: Congreso de la República de Argentina, 1985.
- Ley número 24769. Argentina: Congreso de la República de Argentina, 1997.
- Ley número 25246. Argentina: Congreso de la República de Argentina, 2000.
- Ley número 26683. Argentina: Congreso de la República de Argentina, 2011.
- Ley número 26735. Argentina: Congreso de la República de Argentina, 2011.

Colombia

- Ley 190. Colombia, Congreso de Colombia, 1995.
- Ley 365. Colombia, Congreso de Colombia, 1997.
- Ley 599. Código Penal. Colombia, Congreso de Colombia, 2000.
- Ley 1943. Colombia, Congreso de Colombia, 2018.

España

- Ley Orgánica 1/1988. Cortes Generales de España 1988.
- Ley Orgánica 8/1992. Cortes Generales de España, 1992.
- Ley Orgánica 10/1995, Código Penal. Cortes Generales de España, 1995.
- Ley Orgánica 15/2003, Cortes Generales de España, 2003.

- Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. España: Cortes Generales de España, 2010.
- Ley Orgánica 5/2010, Cortes Generales de España 2010.

México

- Código Fiscal de la Federación de México. Congreso de Los Estados Unidos Mexicanos, 1989.
- Código Penal Federal de México. Congreso de Los Estados Unidos Mexicanos, 1989

Panamá

- Código Penal de Panamá. Panamá, Asamblea Legislativa de Panamá, 1982.
- Código Penal de Panamá. Panamá, Asamblea Legislativa de Panamá, 2007.
- Código de Procedimiento Tributario de Panamá. Asamblea Legislativa de Panamá, 2019.

Perú

- Decreto Ley 25428. Perú, Poder Ejecutivo 1992.
- Decreto Legislativo 813, Ley Penal Tributaria. Perú, Poder Ejecutivo, 1996.
- Ley 27765. Ley Penal contra el Lavado de Dinero y Activos. Perú, Congreso de la República de Perú, 2002.
- Decreto Legislativo 1106 de Lucha Eficaz Contra el Lavado de Activos y Otros Delitos Relacionados a la Minería Ilegal y Crimen Organizado. Perú, Poder Ejecutivo, 2012.

Uruguay.

- Código Tributario. Uruguay, Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 1974.
- Ley 15.294. Uruguay, Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 1982.
- Ley 17.060. Uruguay, Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 1998.

- Ley 17.343. Uruguay: Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 2001.
- Ley 17.835. Uruguay: Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 2004.
- Ley 18.026. Uruguay: Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 2006.
- Ley 18.494. Uruguay, Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 2009.
- Ley 18.914. Uruguay, Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 2012.
- Ley 19.57. Uruguay, Asamblea General del Senado y la Cámara de Representantes de la República Oriental del Uruguay, 2017

Jurisprudencia

Nacional

- Sala de lo Constitucional, Amparo, Referencia: 812-99. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2013.
- Sala de lo Constitucional, *Amparo*, Referencia: 599-2019. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2020.
- Sala de lo Constitucional, *Amparo*, Referencia: 354-2020. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2020.
- Sala de lo Constitucional, *Hábeas Corpus*, Referencia: 36-2008. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2008.
- Sala de lo Constitucional, *Hábeas Corpus*, Referencia: 223-2007. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2009.
- Sala de lo Constitucional, *Hábeas Corpus*, Referencia: 275-2015. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2015.
- Sala de lo Constitucional, *Hábeas Corpus*, Referencia: 109-2019. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2019.

- Sala de lo Constitucional, *Hábeas Corpus*, Referencia:159-2019. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2019.
- Sala de lo Constitucional, *Hábeas Corpus*, Referencia: 165-2020. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2020.
- Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad*, Referencia: 52-2003/56-2003/57-2003. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2004.
- Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad*, Referencia: 69-2006. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2008.
- Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad*, Referencia:55-2003. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2009.
- Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad*, Referencia: 21-2009. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2014.
- Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad*, Referencia: 63-2013. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2014.
- Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad*, Referencia: 21-2012. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2015.
- Sala de lo Constitucional, *Inconstitucionalidad*, Referencia: 23-2014. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2016.
- Sala de lo Contencioso Administrativo, *Sentencia*, Referencia: 593-2013. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018.
- Sala de lo Penal, *Casación*, Referencia: 288-CAS-2004. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2006.
- Sala de lo Penal, *Casación*, Referencia: 107-CAS-2008. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2011.
- Sala de lo Penal, *Casación*, Referencia: 288-CAS-2011. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2012.
- Sala de lo Penal, *Casación*, Referencia: 707-CAS- 2009. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2012.
- Sala de lo Penal, *Casación*, Referencia: 244-CAS-2011. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2014.

- Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 47C2015*. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2015.
- Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 8-CAS-2015*. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2015.
- Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 7CAS2017*. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2017.
- Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 302C2016*. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2017.
- Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 94-2017*. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018.
- Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 448C2019*. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2019.
- Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 726-CAS-2010*. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2013.
- Cámara Primera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, *Apelación, Referencia: APEL-181-MC-017*. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2017.
- Cámara Segunda de lo Penal de la Primera Sección del Centro, *Apelación, Referencia: 96-2019-15*. El Salvador, Corte de Suprema de Justicia, 2019.
- Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, *Apelación, Referencia: 33-11-L. El Salvador*, Corte Suprema de Justicia, 2011.
- Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro. *Apelación, Referencia: INC-109-18*. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2018.
- Cámara Tercera de lo Penal de la Primera Sección del Centro, *Apelación, Referencia: 140-19*. El Salvador, Corte Suprema de Justicia, 2019.

Extranjera

- Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, *Casación, Referencia: 1130/15.4*. Argentina, Cámara Federal de Casación Penal, 2015.
- Sala de Casación Penal, *Casación, Referencia: 49906*. Colombia, Corte Suprema Justicia de Colombia, 2020.

- Sala Segunda de lo Penal, *Casación, Referencia: STS 1637/1999*. España, Tribunal Supremo Español, 2000.
- Sala de lo Penal, *Casación, Referencia: 974/2012*. España, Tribunal Supremo, 2012.
- Sala Segunda de lo Penal, *Procedimiento Abreviado, Referencia: 858/2013*. España, Tribunal Supremo, 2013.
- Primera Sala de la Corte de la Justicia de la Nación Mexicana. *Amparo en Revisión, Referencia: 26/2018*. México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2018.
- Sala Segunda de lo Penal, *Casación, Referencia: 60-G*. Panamá, Corte Suprema de Justicia de Panamá, 2014.
- Sala Segunda de lo Penal, *Casación, Referencia: 123-13-C*. Panamá, Corte Suprema de Justicia de Panamá, 2016.
- Sala Segunda de lo Penal, *Casación, Referencia 488-G*. Panamá, Corte Suprema de Justicia de Panamá, 2017.
- Pleno Jurisdiccional Penal, *Acuerdo Plenario Núm. 3-2010/CJ-116*. Perú, Corte Suprema de Justicia de la República, 2018.
- Pleno Jurisdiccional Penal, *Sentencia Plenaria Casatoria, Referencia: 1-2017/CIJ-433*. Perú, Corte Suprema de Justicia de la República, 2017.
- Suprema Corte de Justicia, *Casación, Referencia: 549/2013*. Uruguay, Suprema Corte de Justicia de Uruguay, 2013.

Fuentes históricas

- Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Congreso Constituyente del Estado de El Salvador 1824.
- Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Asamblea Constituyente de El Salvador, 1841.
- Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Congreso Nacional Constituyente de El Salvador, 1864.
- Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Congreso Nacional Constituyente de El Salvador, 1871.
- Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Congreso Nacional Constituyente de El Salvador, 1872.

- Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Congreso Nacional Constituyente de El Salvador, 1880.
- Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Congreso Nacional Constituyente de El Salvador, 1883.
- Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Congreso Nacional Constituyente de El Salvador, 1886.
- Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Asamblea Nacional Constituyente de El Salvador, 1939.
- Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Asamblea Nacional Constituyente de El Salvador, 1945.
- Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Asamblea Nacional Constituyente de El Salvador, 1950
- Constitución de la República de El Salvador. El Salvador: Asamblea Constituyente de El Salvador, 1962.
- Código Penal. El Salvador, Asamblea Legislativa de El Salvador, 1973.