



**UNIVERSIDAD NACIONAL**

**PEDRO RUIZ GALLO**

**ESCUELA DE POSGRADO**



**MAESTRÍA EN CIENCIAS - TRIBUTACIÓN Y ASESORÍA**

**FISCAL**

---

**“La autonomía del delito de defraudación tributaria como  
fuente al delito de lavado de activos”**

**TESIS**

**Presentada para optar el Grado Académico de  
Maestro en Ciencias - Tributación y Asesoría Fiscal**

**AUTOR:**

**Pisfil Montalvan, Jorge Javier**

**ASESORA:**

**Mg. Deza Navarrete, Yris Marisela**

**LAMBAYEQUE - PERÚ**

**2023**

**“La autonomía del delito de defraudación tributaria como fuente al delito de lavado de activos”**



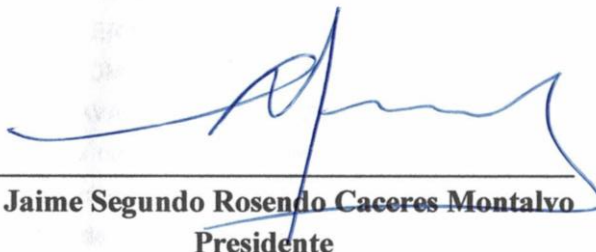
**Jorge Javier Pisfil Montalvan**  
Autor



**Mg. Yris Marisela Deza Navarrete**  
Asesora

Tesis presentada a la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo para optar el Grado Académico de **Maestro en Ciencias - Tributación y Asesoría Fiscal**.

Aprobado por:



**Dr. Jaime Segundo Rosendo Caceres Montalvo**  
Presidente




**M.Sc. Mirtha Fatima Galvez Berrios**  
Secretaria



**M.Sc. Rafael Chafloque Gastulo**  
Vocal

**Lambayeque, 2023**

## Acta de sustentación (copia)

 <b>UNPRG</b> <small>UNIVERSIDAD NACIONAL PEDRO RUIZ GALLO DE LAMBAYEQUE</small>	<b>ESCUELA DE POSGRADO</b> <i>M.Sc. Francis Villena Rodríguez</i>	Versión:	01
		Fecha de Aprobación	10-03-2023
UNIDAD DE INVESTIGACION	<b><u>FORMATO DE ACTA DE SUSTENTACIÓN VIRTUAL DE TESIS</u></b>	Pág. 1 de 3	

### ACTA DE SUSTENTACIÓN VIRTUAL DE TESIS

Siendo las 11:00 a.m. del viernes 10 de marzo de 2023, se dio inicio a la Sustentación Virtual de Tesis soportado por el sistema Google Meet, preparado y controlado por la Unidad de Tele Educación de la Escuela de Posgrado de la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo de Lambayeque, con la participación en la Video Conferencia de los miembros del Jurado, nombrados con Resolución N°221-2020-EPG, de fecha 13 de febrero de 2020, conformado por:

Dr. JAIME SEGUNDO ROSENDO CACERES MONTALVO	Presidente
Mg. MIRTHA FATIMA GALVEZ BERRIOS	Secretario
Mg. RAFAEL CHAFLOQUE GASTULO	Vocal
Mg. YRIS MARISELA DEZA NAVARRETE	Asesor


Para evaluar el informe de tesis del tesista JORGE JAVIER PISFIL MONTALVAN, candidato a optar el grado de MAGISTER EN CIENCIAS – TRIBUTACIÓN Y ASESORÍA FISCAL, con la tesis titulada “LA AUTONOMÍA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO FUENTE AL DELITO DE LAVADO DE ACTIVOS”.

El Sr. Presidente, después de transmitir el saludo a todos los participantes en la Video Conferencia de la Sustentación Virtual ordenó la lectura de la Resolución N°216- 2023- EPG de fecha 03 de marzo de 2023, que autoriza la Sustentación Virtual del Informe de tesis correspondiente, luego de lo cual autorizó al candidato a efectuar la Sustentación Virtual, otorgándole 25 minutos de tiempo y autorizando también compartir su pantalla.

Culminada la exposición del candidato, se procedió a la intervención de los miembros del jurado, exponiendo sus opiniones y observaciones correspondientes, posteriormente se realizaron las preguntas al candidato.

Culminadas las preguntas y respuestas, el Sr. Presidente, autorizó el pase de los miembros del Jurado a la sala de video conferencia reservada para el debate sobre la Sustentación Virtual del Informe de tesis realizada por el candidato, evaluando en base a la rúbrica de sustentación y determinando el resultado total de la tesis con 17 puntos, equivalente a Bueno, quedando el candidato apto para optar el Grado de MAGISTER EN CIENCIAS TRIBUTACIÓN Y ASESORÍA FISCAL.

Formato : Físico/Digital	Ubicación : UI- EPG - UNPRG	Actualización:
--------------------------	-----------------------------	----------------

 <b>UNPRG</b> <small>UNIVERSIDAD NACIONAL PEDRO RUIZ GARCÍA</small>	<b>ESCUELA DE POSGRADO</b> <i>M.Sc. Francis Villena Rodríguez</i>	Versión:	01
		Fecha de Aprobación	10-03-2023
UNIDAD DE INVESTIGACION	<b><u>FORMATO DE ACTA DE SUSTENTACIÓN VIRTUAL DE TESIS</u></b>	Pág. 2 de 3	

Se retornó a la Video Conferencia de Sustentación Virtual, se dio a conocer el resultado, dando lectura del acta y se culminó con los actos finales en la Video Conferencia de Sustentación Virtual.

Siendo las 12. 20\_ a.m. se dio por concluido el acto de Sustentación Virtual.



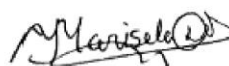
**Dr. JAIME SEGUNDO ROSENDO CACERES MONTALVO**  
PRESIDENTE



**Mg. MIRTHA FATIMA GALVEZ BERRIOS**  
SECRETARIO



**Mg. RAFAEL CHAFLOQUE GASTULO**  
VOCAL



**Mg. YRIS MARISELA DEZA NAVARRETE**  
ASESOR

Formato : Físico/Digital	Ubicación : UI- EPG - UNPRG	Actualización:
--------------------------	-----------------------------	----------------

## **Declaración jurada de originalidad**


Yo, **abg. Jorge Javier Pisfil Montalvan**, investigador principal y **Mg. Yris Marisela Deza Navarrete**, asesora del trabajo de investigación **“La autonomía del delito de defraudación tributaria como fuente al delito de lavado de activos”**, declaro bajo juramento que este trabajo no ha sido plagiado, ni contiene datos falsos. En caso se demostrará lo contrario, asumo responsablemente la anulación de este informe y por ende el proceso administrativo a que hubiere lugar. Que puede conducir a la anulación del título o grado emitido como consecuencia de este informe.

Lambayeque, 10 de marzo de 2023.



---

**Jorge Javier Pisfil Montalvan**  
**Autor**



---

**Mg. Yris Marisela Deza Navarrete**  
**Asesora**

## **Dedicatoria**

Al medio ambiente, para que siga sosteniendo un equilibrio de vida favorable para el ser humano. ¡No a la tala ni extracción ilegal!

## **Agradecimiento**

Mi agradecimiento a mis hermanas, Angélica, Victoria y Ariana, por ser el fundamento de mis logros. A Lídice y Sami, por hacerme mejor persona cada día. A Ida Luzmila y toda la familia Montalván por la paciencia otorgada. A mi digno jurado por su valioso tiempo. De manera muy especial agradezco a mi asesora Yris Deza Navarrete, por haber sido el impulso que todo estudiante debe tener.

## Índice

Acta de sustentación (copia).....	iii
Dedicatoria.....	vi
Agradecimiento .....	vii
Índice .....	viii
Índice de Tablas.....	xi
Índice de Figuras .....	xiii
Resumen .....	xv
Abstract.....	xvi
Introducción.....	17
Capítulo I: Diseño teórico .....	20
1.1. Antecedentes de investigación .....	20
1.1.1. Antecedentes internacionales.....	20
1.1.2. Antecedentes nacionales .....	23
1.2. Base teórica .....	25
1.2.1. Lavado de activos .....	25
1.2.1.1. Consideraciones generales .....	25
1.2.1.2. El bien jurídico protegido .....	27
1.2.1.3. Autonomía del delito.....	28
1.2.1.4. Etapas .....	32
1.2.2. El delito fuente o precedente .....	36
1.2.2.1. Definición .....	36
1.2.2.2. Como elemento objetivo del tipo penal de lavado de activos.....	37
1.2.2.3. La relación entre el delito precedente y el lavado de activos en la doctrina .....	40
1.2.2.4. La relación entre el delito precedente y el lavado de activos en la jurisprudencia .....	42
1.2.3. El delito tributario.....	43
1.2.3.1. Marco Legal .....	43
1.2.3.2. Bien jurídico.....	45
1.2.3.3. Incorporación como delito previo .....	46
1.2.3.4. El delito de defraudación tributaria.....	48



Referencias Bibliográficas.....	117
Anexos .....	122

## Índice de Tablas

N°		Pág
Tabla 1	Operacionalización de Variables	81
Tabla 2	Prueba Chi Cuadrado de relación entre la variable Defraudación Tributaria y Lavado de Activos	87
Tabla 3	Prueba Chi Cuadrado de relación entre la dimensión evasión tributaria y la variable Lavado de Activos	88
Tabla 4	Prueba Chi Cuadrado de relación entre la dimensión delito fuente y la variable Lavado de Activos	88
Tabla 5	¿Considera a la evasión tributaria del pago de tributos, en su forma dolosa, como conducta previa para el delito de lavado de activos?	89
Tabla 6	¿Considera que el delito de defraudación tributaria tiene la estructura de un delito omisivo?	90
Tabla 7	¿Considera que el delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, debería tener autonomía propia al delito de lavado de activos, y ser tramitado únicamente dentro del proceso de delitos tributarios?	91
Tabla 8	¿Considera que el delito de defraudación tributaria tiene una vía propia y exclusiva para su tramitación?	92
Tabla 9	¿Considera que el delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, debería ser considerado dentro del catálogo contemplado de delitos previos al lavado de activos, contenidos en el artículo 10 del D. Leg N° 1106?	93
Tabla 10	¿Considera la existencia de elementos de exclusión en el delito de defraudación tributaria, como delito fuente del lavado de activos?	94
Tabla 11	¿Considera a la cuota defraudada, como objeto material del lavado de activos?	95
Tabla 12	¿Considera adecuada la investigación a nivel fiscal, en el Distrito Fiscal de Lambayeque, de los delitos de defraudación tributaria, en su forma evasiva del pago de tributos, como fuente del delito de lavado de activos, sobreviniendo incluso como concurso real de delitos?	96

Tabla 13	¿Considera adecuado el control formal y sustancial de la acusación fiscal, que realiza el Juzgado de Investigación Preparatoria, en el Distrito Judicial de Lambayeque, de los delitos de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, y lavado de activos?	97
Tabla 14	¿Considera al delito de defraudación tributaria como elemento objetivo del tipo, del delito de lavado de activos?	99
Tabla 15	¿Considera que el delito de lavado de activos es un delito autónomo?	100
Tabla 16	¿Considera que únicamente la autonomía de lavado de activos es procesal?	101
Tabla 17	¿Considera que no es necesario un delito previo para la configuración del delito de lavado de activos?	102
Tabla 18	¿Es necesario que se pruebe el delito previo para la configuración del delito de lavado de activos?	103
Tabla 19	¿Está de acuerdo con el catálogo de delitos previos, como fuentes al delito de lavado de activos, contemplados en el artículo 10 del D. Leg N° 1106?	104
Tabla 20	¿Considera innecesario que se pruebe indiciariamente el delito previo para la apertura del proceso por lavado de activos?	105
Tabla 21	¿Es necesario que exista una sentencia en el delito previo para que pueda tramitarse el delito de lavado de activos?	106
Tabla 22	¿El delito previo debe ser considerado como elemento objetivo del tipo del lavado de activos?	107
Tabla 23	¿Considera que el acto de no pagar tributos al fisco, es un acto previo para configurar el delito de lavado de activos?	108
Tabla 24	¿Considera que el delito de defraudación es específico y que no genera un origen ilícito para el delito de lavado de activos?	109

## Índice de Figuras

N°		Pág
Figura 1	Diagrama de Correlación	83
Figura 2	¿Considera a la evasión tributaria del pago de tributos, en su forma dolosa, como conducta previa para el delito de lavado de activos?	89
Figura 3	¿Considera que el delito de defraudación tributaria tiene la estructura de un delito omisivo?	90
Figura 4	¿Considera que el delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, debería tener autonomía propia al delito de lavado de activos, y ser tramitado únicamente dentro del proceso de delitos tributarios?	91
Figura 5	¿Considera que el delito de defraudación tributaria tiene una vía propia y exclusiva para su tramitación?	92
Figura 6	¿Considera que el delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, debería ser considerado dentro del catálogo contemplado de delitos previos al lavado de activos, contenidos en el artículo 10 del D. Leg N° 1106?	93
Figura 7	¿Considera la existencia de elementos de exclusión en el delito de defraudación tributaria, como delito fuente del lavado de activos?	94
Figura 8	¿Considera a la cuota defraudada, como objeto material del lavado de activos?	95
Figura 9	¿Considera adecuada la investigación a nivel fiscal, en el Distrito Fiscal de Lambayeque, de los delitos de defraudación tributaria en su forma evasiva del pago de tributos como fuente del lavado de activos; sobreviniendo incluso como concurso real de delitos?	96
Figura 10	¿Considera adecuado el control formal y sustancial de la acusación fiscal que realiza el Juzgado de Investigación Preparatoria en el Distrito Judicial de Lambayeque, de los delitos de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, y lavado de activos?	98
Figura 11	¿Considera al delito de defraudación tributaria como elemento objetivo del tipo del delito de lavado de activos?	99

Figura 12	¿Considera que el delito de lavado de activos es un delito autónomo?	100
Figura 13	¿Considera que únicamente la autonomía de lavado de activos es procesal?	101
Figura 14	¿Considera que no es necesario un delito previo para la configuración del delito de lavado de activos?	102
Figura 15	¿Es necesario que se pruebe el delito previo para la configuración del delito de lavado de activos?	103
Figura 16	¿Está de acuerdo con el catálogo de delitos previos, como fuentes al delito de lavado de activos, contemplados en el artículo 10 del D. Leg N° 1106?	104
Figura 17	¿Considera innecesario que se pruebe indiciariamente el delito previo para la apertura del proceso por lavado de activos?	105
Figura 18	¿Es necesario que exista una sentencia en el delito previo para que pueda tramitarse el delito de lavado de activos?	106
Figura 19	¿El delito previo debe ser considerado como elemento objetivo del lavado de activos?	107
Figura 20	¿Considera que el acto de no pagar tributos al fisco, es un acto previo para configurar el delito de Lavado de Activo?	108
Figura 21	¿Considera que el delito de defraudación es específico y que no genera un origen ilícito para el delito de lavado de activos?	109

## Resumen

La presente investigación tuvo como propósito demostrar que la defraudación tributaria no es fuente del lavado de activos. El diseño utilizado es no experimental, transversal y descriptivo; la muestra fue censal conformada por 50 profesionales, entre servidores públicos y abogados litigantes y se usó el cuestionario, instrumento validado por medio del Alfa Cronbach, que obtuvo un valor de 0.844 en la primera encuesta y en la segunda un 0.922, indicando que los resultados obtenidos contienen un nivel muy alto de fiabilidad. Los resultados muestran que los encuestados están en desacuerdo y totalmente en desacuerdo que la defraudación tributaria, bajo la forma evasiva del pago de tributos, sea delito previo del lavado de activos, teniendo una significancia de 0.449 mayor a ( $p > 0.05$ ), dando así un resultado de que no hay correspondencia entre las variables defraudación tributaria y lavado de activos. También manifestaron estar de acuerdo y totalmente de acuerdo que la defraudación tributaria, como conducta evasiva de pagar tributos, mantiene una estructura propia del delito fiscal y no genera el delito previo al lavado de activos, teniendo un valor de significancia de 0.494 mayor a ( $p > 0.05$ ) dando así un resultado de que no hay relación entre la variable defraudación tributaria y lavado de activos. Asimismo, manifestaron estar en acuerdo y totalmente de acuerdo con la existencia de elementos de la evasión tributaria, omitiendo el pago de tributos, excluyéndolo como delito precedente al lavado de activos, teniendo un valor de significancia de 0,104 mayor a ( $p > 0.05$ ) dando así un resultado de que no hay relación entre la variable defraudación tributaria y lavado de activos. Se concluye la propuesta de incorporar, doctrinariamente, 4 elementos que al ser analizados y aplicados permitirán excluir a la defraudación tributaria, omitiendo el pago de tributos, como delito previo del blanqueo de capitales.

Palabras clave: Lavado de activos – Delito tributario – Delito fuente

## Abstract

The objective of this investigation was to demonstrate that the crime of tax fraud is not a source of the crime of money laundering. The design used is non-experimental, cross-sectional and descriptive; The sample was census made up of 50 professionals, including public servants and trial lawyers, and the questionnaire was used, an instrument validated by Alpha Cronbach, which obtained a value of 0.844 in the first survey and 0.922 in the second, indicating that the results The results obtained contain a very high level of reliability. The results show that the respondents disagree and totally disagree that tax fraud, in the form of tax evasion, is a source of money laundering, having a significance of 0.449 greater than ( $p > 0.05$ ), thus giving a result that there is no relationship between the variable tax fraud and money laundering. They also stated that they agree and totally agree that the crime of tax fraud, in its evasive behavior to pay taxes, has the structure of a tax crime and does not generate a crime prior to money laundering, having a significance value of 0.494 greater than ( $p > 0.05$ ) thus giving a result that there is no relationship between the variable tax fraud and money laundering. Likewise, they stated that they agree and totally agree with the existence of elements of the crime of tax fraud, in its evasive form of paying taxes, which they will exclude as a source of money laundering, having a significance value of 0.104 greater than ( $p > 0.05$ ) thus giving a result that there is no relationship between the tax fraud variable and money laundering. The proposal to incorporate, doctrinally, 4 elements that, when analyzed and applied, will allow excluding the crime of tax fraud, in its evasive form of tax payment, as a source of the crime of money laundering, is concluded.

**Keywords:** Money Laundering – Tax Crime – Source Crim

## **Introducción**

Actualmente, la criminalidad va tomando diversas formas cada vez más organizadas con la intención de delinquir; una de las formas en que ha evolucionado es mediante el lavado de activos, suceso que atraviesa el Perú afectando su sistema económico y tiene como propósito ocultar el origen de recursos ilícitos y convertirlos en lícitos mediante la incorporación en el sistema económico-financiero del país, todo esto para darles apariencia de legalidad.

Para el nacimiento del blanqueo de capitales se requiere previamente un delito con la facultad de producir ingresos ilícitos, por tal motivo, el segundo párrafo del artículo 10 del D. Leg. N° 1106, modificado por el D. Leg. N° 1249, inserta al delito tributario como delito precedente al blanqueo de capitales. El D. Leg. N° 1106 admite conductas ilícitas previas como origen de las actividades criminales que dan pie para el blanqueo de capitales; estando la defraudación tributaria dentro del catálogo considerado como delito fuente.

La presente investigación demostrará que la conducta ilícita de defraudación tributaria, omitiendo el pago de tributos, no es precedente del blanqueo de capitales. Existe una errónea interpretación con la conducta previa de la defraudación tributaria, esta provendría de una actividad ilícita; sin embargo, la existencia de elementos que se desprenden del mismo delito lo excluyen como delito fuente; abriéndose un debate doctrinario para establecer si la defraudación tributaria podría estimarse como delito precedente del blanqueo de capitales.

La cuestión principal es establecer si el objeto material del blanqueo de capitales es la cuota tributaria dejada de pagar, desprendiéndose 4 elementos que niegan tal condición:

(i) Ausencia de objeto material por activos lícitos, ii) Atipicidad del hecho por imposibilidad de individualización de la cuota tributaria defraudada. iii) Inidoneidad del objeto por ausencia de relación de causalidad. iv) Infracción de las garantías del *non bis in idem* y de la no autoincriminación) que reforzaran la tesis de exclusión como delito fuente. Por otro lado, precisaremos que la defraudación tributaria, omitiendo pagar los tributos, está estructurada como un delito omisivo y no sería un elemento del tipo del lavado de activos; en consecuencia, será excluido como delito fuente.

Se trata de un problema nacional, toda vez que en las diferentes Cortes del Perú encontramos procesos vinculados con este tipo de delitos; sin embargo, la presente investigación se enfocará desde una perspectiva local, Corte Superior de Justicia de Lambayeque, al haber utilizado esta fórmula legislativa en 02 casos emblemáticos, nos referimos al expediente N° 1378-2015, y N° 1576-2017 por los delitos de defraudación tributaria y lavado de activos como concurso real. Asimismo, un caso regular recaído en el exp. 2662-2017, referido únicamente al delito de defraudación tributaria.

En tal sentido, se formuló la siguiente pregunta: ¿En qué medida la Defraudación Tributaria, bajo la forma evasiva al pago de tributos, es fuente del Lavado de Activos?

Para la solución de la problemática se planteó el objetivo general: Determinar si la conducta ilícita de la defraudación tributaria, omitiendo el pago de tributos, es fuente del delito de lavado de activos. Teniendo como objetivos específicos: (i) Determinar que el delito de defraudación tributaria, en su conducta antijurídica de evasión al pago de tributos, es propia de un delito tributario y no genera un delito previo al lavado de activos, (ii) Identificar la existencia de elementos del delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva del pago de tributos, para excluirlo como delito fuente del lavado de activos.

El desarrollo de la investigación está estructurado en 4 capítulos, el primero contiene el diseño teórico y se han encontrado en los antecedentes estudios similares a las variables analizadas en este trabajo las cuales han servido para contrastar con los resultados obtenidos. Después se encuentran las bases teóricas orientadas al análisis de la problemática del objeto de estudio y las definiciones de términos, operacionalización de los elementos e hipótesis.

El segundo capítulo describe métodos y materiales utilizados; se consideró tipo y método, diseño de contrastación, población, muestra y muestreo, técnicas, instrumentos, equipos y materiales, el procesamiento e interpretación de los datos.

En el tercer capítulo se presentan resultados de estudio, los cuales han sido analizados e interpretados a través de los cuestionarios ejecutados a diferentes operadores de justicia, desde abogados litigantes conocedores del tema, profesionales pertenecientes al Juzgado Tributario del Poder Judicial, profesionales que investigan casos tributarios del Ministerio Público, y Procuraduría de la SUNAT que defienden los intereses del Estado; todos pertenecientes al departamento de Lambayeque.

Finalmente, se detalla el cuarto capítulo la discusión de resultados, la propuesta de investigación; así mismo, tenemos las conclusiones y recomendaciones, con la intención a solucionar la problemática de admisión como delito previo de lavado, al delito tributario por omisión del pago de tributos.

## Capítulo I: Diseño teórico

### 1.1. Antecedentes de investigación

#### 1.1.1. Antecedentes internacionales

##### CHILE:

Peña (2016), desarrolló una tesis de investigación titulada, **Delito tributario como delito base del lavado de activos: análisis y comentarios de los cambios introducidos por la Ley 20.818**, esta tesis tiende a examinar los cambios introducidos por la Ley 20.818 en materia de delito tributario y lavado de activos en Chile. Esta investigación sustentó la ampliación de ilícitos, respecto a los delitos de lavado de activos y tributarios. Concluye: “En esta revisión no existían presupuestos normativos en los presupuestos internacionales ni en el derecho comparado que permitan excluir el delito tributario – en las manifestaciones del delito 97, N° 4 – como delito base del blanqueo de capitales” (p. 174).

##### ESPAÑA:

Blanco (2011), en su artículo, **Los tributos defraudados como objeto material del delito de lavado de activos. El delito tributario como delito previo del delito de lavado de activos**. Propuso analizar los lineamientos del delito previo de lavado de activos, recaído en la defraudación tributaria.

Concluye:

La elusión del pago de tributos (mediante una defraudación) constituye la conducta típica que genera la obligación tributaria, y tiene por objeto el pago

de los tributos, o lo que en España se denomina cuota tributaria. Lo que surge es la denominada deuda tributaria que está constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal. Es decir, el bien que procede del delito tributario es la cuantía económica correspondiente al tributo o cuota tributaria. La cuota tributaria es una cantidad de dinero que constituye normalmente una proporción que se aplica sobre la base imponible (gravamen). Y el dinero evidentemente constituye un bien en el sentido del delito de lavado de activos. Se trata, con todo, de una cantidad de dinero que no ingresa en el patrimonio del autor del delito tributario, sino que ya se encuentra en él porque constituye una parte del mismo. Este argumento, sin embargo, no impide considerar que el tributo defraudado tiene su origen en el delito tributario (p. 175).

### **COLOMBIA:**

Hernández (2018), en su artículo, **El Lavado de activos en Colombia.**

#### **Consecuencias del cambio de la receptación en el tipo penal autónomo,**

analiza sobre la controversia de la autonomía del delito de lavado de activos:

Por un extremo, que la autonomía del lavado de activos permite el concurso de delitos entre el comportamiento previo y el lavado de activos, en el otro extremo, quienes refieren la imposibilidad que se impute el delito previo, porque su desvalor consume también el desvalor del lavado de activos. En Colombia es clara la ocasión de imponer el concurso de delitos entre el ilícito subyacente y el lavado de activos. Esta conclusión surge de la exposición de motivos con la que el Gobierno acompañó la propuesta de crear un tipo penal

autónomo de lavado de activos y el desarrollo jurisprudencial que esta figura ha tenido en Altas Cortes (p. 192).

### **ARGENTINA:**

Salgado (2015), en su trabajo de investigación de posgrado, titulado **La evasión fiscal y el lavado de activos en Argentina. Algunas consideraciones**, estudió el lavado de activos y la evasión tributaria como delito previo. Llegando a la conclusión que los sistemas de penalidades fomentan la desconfianza de los contribuyentes, quienes a fin de obtener un cambio en el sistema de penalidades desarrollan mecanismos de evasión tributaria.

Fernandez (2013), en la **XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad: Lavado de activos y financiación del terrorismo. La infracción tributaria como delito precedente**, refiere que existen diferentes posturas en consideración con el ilícito precedente recaído en el delito tributario. Concluye:

Si bien entendemos las razones que vierten aquellos que sostienen la imposibilidad que el delito tributario pueda ser precedente al blanqueo de capitales, pues el fraude fiscal es siempre el encubrimiento de una deuda y no es ingreso al patrimonio de bienes; coincidimos con aquella postura que entiende, que el tipo penal del lavado de dinero reclama, que los bienes blanqueados provengan de la comisión de un delito y que el delito de evasión impositiva que es un delito previo, no tiene por qué distinguirse de cualquier otro delito tal como el narcotráfico, secuestro, trata de personas, etc. El monto que evade una persona que proviene de ingresos legales, pero no los declara al

fisco de forma dolosa, constituye un delito fiscal, en función de ello, el monto evadido no es el producto de una actividad legal pues el fraude fiscal es un delito. Si posteriormente el monto evadido se somete a un proceso de lavado, se concluirá el perfeccionamiento del delito de ganancia de capitales proveniente de un delito fiscal (p. 39).

### 1.1.2. Antecedentes nacionales

**Alpaca (2015)**, en su artículo **Algunas consideraciones sobre las relaciones concursales en el delito de defraudación tributaria y lavado de activos**, estudia como probabilidad la aplicación un concurso real a los delitos de defraudación tributaria y el lavado de activos. Concluye:

Solo sera posible afirmar una relación concursal entre el delito de lavado de activos y el delito de omision de entrega de tributos percibidos o retenidos o el delito de obtención fraudulenta de ventajas tributarias (en donde estos últimos constituyan delitos fuente del primero) (p. 12).

El lavado de activos exige típicamente la existencia de dinero, bienes, efectos o ganancias obtenidos de manera ilícita, susceptibles de ser blanqueados, resultaría difícil admitir que una determinada cantidad de dinero que siempre estuvo dentro de la esfera patrimonial del deudor tributario (y que no posee un origen ilícito) pueda ser entendida como objeto de lavado (p. 57).

**Caro (2015)**, en su artículo, **Lavado de activos provenientes del delito tributario**, ha indicado lo complejo de la jurisprudencia al tratar el blanqueo de capitales y la defraudación tributaria. Concluye:

La cuota tributaria dejada de pagar tiene origen delictivo, deriva de la comisión de un delito, sencillamente porque es el resultado material, el tributo dejado de pagar en todo o en parte al estado, debido al incremento del riesgo que conllevó la conducta fraudulenta. Desde esta perspectiva carece de relevancia toda argumentación naturalística en el sentido de que el autor no gana nada o no recibe nada, argumentos que no alcanzan a ver que la imputación del origen ilícito no es una tarea descriptiva sino valorativa o normativa (pp. 220-221).

**Mendoza** (2017), en su artículo digital titulado, **Delitos tributarios como actos criminales previos al delito de lavado de activos**, analiza una posible incorporación a la defraudación tributaria como delito previo del blanqueo de capitales. Concluye:

El delito de defraudación tributaria –o delito impago (total o parcial) de la cuota tributaria mediante maniobras defraudatorias- constituye al igual que los delitos de apropiación ilícita, peculado, malversación de fondos, rehusamiento a la entrega de bienes, administración fraudulenta y alzamiento de bienes, un tipo delictivo idóneo para dar base al delito de lavado de activos.

**Galvez** (2014), en su libro, **El delito de lavado de activos. Criterios sustantivos y procesales. Análisis del Decreto Legislativo N° 1106**, desarrolla, los supuestos realizados al omitir pagar una obligación tributaria. Refiere:

Por el contrario, este dinero se ha obtenido por otros medios lícitos (diversas actividades o negocios del agente) y, por lo tanto, se han incorporado válidamente a su patrimonio; en consecuencia, sobre ellos el agente tiene

titularidad, al contrario de lo que sucede con los objetos, efectos o ganancias del delito (previo) sobre los cuales el agente del delito no tiene titularidad alguna. Pues como lo hemos señalado en diversos trabajos, el objeto del delito es el bien o interés sobre el cual recae la acción u omisión delictiva; en la defraudación tributaria, la omisión del pago no recae sobre la cuota dejada de pagar. Tampoco produce el dinero (cuota dejada de pagar), el mismo que ya existía con anterioridad a la omisión, por lo tanto tampoco puede considerarse efectos o ganancias (pp. 100-101).

## **1.2. Base teórica**

### **1.2.1. Lavado de activos**

#### **1.2.1.1. Consideraciones generales**

Para el D. Leg. N° 1106, el blanqueo de capitales es el acto de colocar e integrar activos (dinero, bienes, etc) de procedencia ilícita o delictiva. Diferentes autores han intentado definir las conductas ilícitas que dan pie al lavado de activos, existiendo un consenso sobre su definición.

Galvez (2014), lo define:

En general, se conoce como lavado de Activos a las distintas actividades realizadas por las organizaciones criminales y demás agentes delictivos, con el fin de colocar, convertir y ocultar los efectos y ganancias ilícitamente obtenidos (producto del delito), integrándolos a la actividad económica y financiera del país para hacerlos pasar como lícitos (p. 17).

Pariona (2017), refiere:

Los términos “blanqueo de capitales”, “blanqueo de dinero”, “lavado de dinero”, “lavado de activos”, “reciclaje”, entre otros, son utilizados para hacer alusión a un mismo fenómeno, en el que mediante determinados procesos se lavan, blanquean o limpian los activos de procedencia ilícita, es decir, se les recubre de apariencia de legalidad (p. 50).

Por otro lado, Prado (2019):

“El conjunto de operaciones comerciales o financieras que procuran la incorporación al circuito económico formal de cada país sea de modo transitorio o permanente- de los recursos, bienes y servicios que se originan o están conexos con actividades criminales” (p. 77).

Es el proceso a través del cual es encubierto el origen de los fondos generados mediante el ejercicio de algunas actividades ilegales o criminales (por ejemplo, narcotráfico o estupefacientes, contrabando de armas, corrupción, desfalco, crímenes de guante blanco, extorsión, secuestro, piratería etc.). El objetivo de la operación, que generalmente se realiza en varios niveles, consiste en hacer que los fondos o activos obtenidos a través de actividades ilícitas aparezcan como el fruto de actividades legítimas y circulen sin problema en el sistema financiero. (GRUPO DE ACCION FINANCIERA LATINOAMERICANA, s.f.).

Constituye lavado de activos o blanqueo de capitales todas aquellas actividades dirigidas a ocultar la fuente o el destino del dinero o activos que se han obtenido a través de actividades ilegales. Como refiere León Gamarra, significa la conversión de dinero clandestino en dinero de curso legal, dinero sucio en dinero limpio, dinero escondido en dinero circulante, mediante la colocación en el sistema bancario o la conversión de estas ganancias en otros bienes, transfiriéndolos con el propósito de ocultar su origen, encubrir su naturaleza y su propiedad (Perez, 2018, p. 180).

#### **1.2.1.2. El bien jurídico protegido**

Al respecto, García (2015) lo define como:

El bien jurídico del delito de lavado de activos debe encontrarse en las estructuras del sistema económico. La estructura económica aquí relevante es el libre mercado que, en lo que nos interesa, se caracteriza por exigir un tráfico de los bienes por medio de operaciones reales lícitas. Los agentes económicos ordenan su actuación bajo la lógica de que las operaciones realizadas en el mercado son tales, resultando desorientador constatar que una supuesta operación económica de carácter lucrativo lo que esconde, en realidad, es un enriquecimiento por medio de fondos obtenidos ilegalmente. El enriquecimiento solo puede ser reconocido por el sistema social si se alcanza por medio de fuentes ajustadas a derecho (p. 72)

El bien jurídico en el delito de lavado de activos es el **correcto funcionamiento de la administración de justicia**. Esta consideración emana del contenido del injusto del delito. Las acciones de lavado de activos comprendidas en las distintas modalidades contempladas en los artículos 1, 2 y 3 de la Ley de Lavado de Activos están orientadas a impedir que la administración de justicia identifique que los bienes objeto del delito son de origen delictivo (Pariona, 2021, p. 50).

Sin embargo, para el autor Mendoza (2017) “Siguiendo la clasificación de Bustos Ramirez, la libre y leal competencia constituyen un bien jurídico colectivo referido al funcionamiento del sistema”

### **1.2.1.3. Autonomía del delito**

El blanqueo de dinero basa su autonomía en la interpretación literal que hace el art. 10.º del D. Leg. 1106, esto es, que no se requeriría probar el delito precedente; aunque la jurisprudencia ha indicado que la probanza debe entrar al plano indiciario.

#### **Artículo 10.º Autonomía del delito de lavado de activos. –**

El lavado de activos es un delito autónomo por lo que para su investigación, procesamiento y sanción 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 condena (artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106, modificado por el Decreto Legislativo N° 1246)

Sin embargo, mediante Casación N° 92-2017-Arequipa, la Segunda Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República emitió jurisprudencia vinculante, suscitando una crisis jurisprudencial al referirse en su considerando décimo séptimo, lo siguiente:

No obstante, la deficiencia de técnica legislativa expuesta en los considerandos precedentes; una interpretación sistemática y teleológica de la ley vigente, permite concluir que el delito fuente sigue siendo un elemento normativo del tipo objetivo de los artículos 1°, 2° y 3° del Decreto Legislativo N° 1106, modificado por el Decreto Legislativo N° 1249; y que cumple, además, una triple función dogmática; es: i) otorga sentido al objeto material del delito; ii) da sentido a la imputación subjetiva; y, iii) justifica la agravante de la pena (considerando décimo séptimo de la Casación N° 92-2017-Arequipa).

Ante ello, la Corte Suprema de Justicia de la República con fecha once de octubre de dos mil diecisiete, realizó el I Pleno Jurisdiccional Casatorio de las Salas Penales Permanente y Transitorias – Sentencia Plenaria Casatoria N° 1-2017/CIJ-433, acordando dejar sin efecto el carácter vinculante de la Casación 97-2017-Arequipa, de fecha 8 de agosto de 2017, **ACORDANDO:**

**28.° DECLARAR SIN EFECTO** el carácter vinculante de la disposición establecida por la Sentencia Casatoria número 92-2017/Arequipa, de 8 de agosto de 2017. **29.° ESTABLECER** como

doctrina legal, al amparo de los criterios expuestos en los fundamentos precedentes –que se asumirán como pautas de interpretación en los asuntos judiciales respectivos-. Los siguientes lineamientos jurídicos:

**A.** El delito de lavado de activos es un delito autónomo, tanto en su configuración material como para los efectos de su persecución procesal. **B.** El artículo 10 del Decreto Legislativo 1106, modificado por el Decreto Legislativo 1249, es una disposición meramente declarativa y de reconocimiento. No es un tipo penal o un tipo complementario. **C.** El “origen delictivo” mencionado por el citado artículo 10 es un componente normativo. El origen del activo debe corresponder necesariamente a actividades criminales que tengan la capacidad de generar ganancias ilícitas y requerir el auxilio de operaciones de lavado de activos. La ley no alude a un elemento de gravedad de la actividad criminal precedente; no optó por el enfoque del “umbral”. **D.** La noción “actividades criminales” no puede entenderse como la existencia concreta y específica de un precedente delictivo de determinada naturaleza, cronológica, intervención o roles de agentes delictivos individualizados y objeto. Basta la acreditación de la actividad criminal de modo genérico (...). (Sentencia Plenaria Casatoria N° 1-2017/CIJ-433)

El delito fuente, en consideración de la Sentencia Plenaria Casatoria N° 1-2017/CIJ-433 y apoyándose en el artículo 10 del Decreto Legislativo N° 1106, no requiere que se acredite la comisión de un delito previo, es suficiente que se acredite por medio de indicios (fundamento jurídico 22), y desde el punto de vista de la “sospecha”

requiere solo una sospecha inicial simple, entendiendo que se ha cometido un hecho punible perseguible que pueda ser constitutivo de delito (fundamento jurídico 24). Es decir, los jueces supremos obvian el planteamiento del principio de legalidad expresado por la Casación 92-2017-Arequipa y prescinden de cualquier argumentación en tal sentido (Urquiza, 2018, p. 56).

Por otro lado, la doctrina, en parte, ha referido que los delitos precedentes y el blanqueo de capitales tienen el mismo bien jurídico, al tratarse de ilícitos catalogados de relación, por cuanto el delito previo es una realización indispensable para la obtención del objeto material del blanqueo de capitales. Así lo expresa Hinostroza (2009):

La característica esencial del delito de lavado de activos viene a ser su conexión con el injusto anterior, puesto que la punibilidad de la conducta de lavado de activos se fundamenta en que el dinero, bien, efecto o ganancia fueron obtenidos mediante actos delictivos que el agente busca legalizar (p. 32)

Sin embargo, otra parte de la doctrina refiere que esta autonomía no tiene conexión con el delito previo, así lo expresa García (2015):

Por ello, lo que importa del delito previo no es la situación del bien jurídico afectado, sino la rentabilidad o las ganancias producidas por la actividad delictiva precedente. Como puede verse, la represión del delito de lavado de activos no apunta a fortalecer la protección de los bienes jurídicos afectados por los delitos previos, sino a asegurar la

propia estabilidad del mercado económico y financiero. En ese sentido, la interpretación centrada en el bien jurídico del delito previo resulta inapropiada para abarcar el desvalor penal del blanqueo de capitales (pp. 65-66).

#### **1.2.1.4. Etapas**

La doctrina ha explicado las diferentes fases por las cuales tipifican penalmente el blanqueo de capitales, su dinámica de procedimientos efectuadas por los agentes. Destacándose 3 fases: Colocación, ensombrecimiento e integración. Asimismo, el Tribunal Supremo Español, en la STS 156/2011 del 21 de marzo de 2011, ha señalado:

El delito de blanqueo de capitales se vertebra en tres fases sucesivas y enlazadas. La primera fase está constituida por la colocación de los capitales de mercado. La segunda consiste en una técnica de distracción para disimular su origen delictivo. La tercera es la reintegración en virtud de la cual el dinero, ya blanqueado, vuelve a su titular (STS 156/2011 del 21 de marzo de 2011).

Por otro lado, debemos dejar establecido, que la conducta criminológica es producida por las fases expuestas en el párrafo anterior, por medio de conductas descritas en el Decreto Legislativo N° 1106, modificado por el Decreto Legislativo N° 1249: art. 1. Actos de conversión y transferencias, art. 2. Actos de ocultamiento y tenencia, y art. 3. Actos de transporte y traslado.

**1. Colocación.** Es el período del prelavado o de recolección de los bienes o del dinero en efectivo. Abarca los actos designados a colocar el dinero líquido procedente de actividades ilícitas e introducirlo en el sistema financiero. En esta etapa mayormente se realizan las siguientes acciones: **i)** Utilizar entidades empresariales que por su naturaleza de su negocio reciben grandes cantidades en efectivo. **ii)** Depositar dinero en efectivo en diversas cuentas bancarias o convertirlo en mercancías con valor de realización fácil (metales preciosos). **iii)** Transformar el dinero en efectivo en cheques de viaje o en otro tipo de instrumentos negociables a través de bancos y entidades financieras. **iv)** *Smurfing o pitufeo*, múltiples abonos en cuentas bancarias de pequeñas cantidades de efectivo. **v)** Envío de grandes cantidades de dinero a emplazamientos de gran actividad comercial, donde el volumen de los fondos pasa desapercibido (Prado, 2019, pp. 81-82).

**2. Ensombrecimiento.** Es el encubrimiento de la procedencia de bienes ilícitos previamente colocados. Esta ocultación del origen de los activos colocados se lleva a cabo mediante la realización de múltiples transacciones financieras o similares que hacen difícil un seguimiento completo de la procedencia de dichos activos e impiden, por tanto, la identificación de su origen delictivo. Lo que se procura con esta fase del lavado de activos es alejar los fondos de su origen delictivo mediante diversas transacciones u operaciones en las que muchas veces participan instituciones de diversos países. Los tipos de transacciones que se usan para el

ensombrecimiento de los capitales de origen ilícito pueden ser muy diversos. A modo simplemente ejemplificativo: Se podría crear un rastro documental falso para evitar su detección, se podría convertir el dinero metálico que se ha colocado en instituciones bancarias en instrumentos financieros para facilitar su traslado fuera del país, se podría adquirir bienes por un precio mayor al declarado para su posterior venta o cambio, se podría instrumentalizar a sociedades interpuestas o fachadas para realizar diversas transacciones económicas con los fondos ilícitos, o se podría realizar diversas transferencias electrónicas de fondos que por su volumen y el poco desarrollo de mecanismos de individualización de los agentes constituye un procedimiento ideal para ensombrear el origen ilícito de los bienes o activos colocados. No hay duda que este último tipo de transacción constituye la herramienta favorita con el objetivo de ocultar algún indicio ilegal del origen de los bienes (García, 2015. pp. 24-25).

**3. Integración.** Se insertan bienes de procedencia ilícita al sistema económico, pero no levantando sospechas sobre su fuente criminal, otorgándoles a su origen una apariencia de haber sido obtenido de forma legítima. Sobre esta cuestión, según Blanco Cordero, los sistemas de integración introducen los activos ya lavados en la economía, de manera que aparecen como inversiones normales, créditos o reinversiones de ahorros. La detección de la fuente delictiva de los capitales en cuestión resulta por demás difícil en esta fase, si previamente no lo ha sido en las fases de colocación o

ensombrecimiento. En esta fase, la identificación o detección de los bienes blanqueados solo será posible, principalmente, mediante la infiltración clandestina, por ejemplo, a través de agentes encubiertos (Mendoza, 2017, p. 113).

Aquí concluye el ciclo del lavado. La inserción de los activos que han sido lavados por medio de las etapas de colocación e intercalación, en nuevas entidades financieras o inversiones bursátiles en empresas, o a través de su repatriación del extranjero. También esos recursos ya “blanqueados” son aplicados en la compra o reflatamiento de empresas legítimas, reales o simuladas, que están capacitadas de sus correspondientes registros contables y tributarios. En consecuencia, los bienes ilícitos consiguen confundirse con los de procedencia lícita, consiguiendo ser legales y comprobables delante de algún medio o procedimiento de control contable o tributario convencional. De allí que, en esta etapa, la intervención directa o indirecta de testaferros de acreditada solvencia económica o reconocido éxito empresarial o profesional suela ser una vía importante en las operaciones de integración. Son algunas modalidades: **i)** Compra-venta de inmuebles, **ii)** Construcción de hoteles, **iii)** Simulación de operaciones de importación / exportación, **iv)** Cobro anticipado de seguros, **v)** Obtención de créditos simulados mediante la utilización de una empresa fantasma residente en un paraíso fiscal o centro de negocios off-shore, que controlan el secreto bancario y luego se lo presta a sí mismo, **vi)** Compra de boletos premiadas en loterías y otros sorteos similares (Prado, 2019, p. 83-84).

## 1.2.2. El delito fuente o precedente

### 1.2.2.1. Definición

El delito precedente, conocido también como delito previo o delito fuente, es aquel acto ilícito-delito- que antecede a un determinado delito, diferente al primero. Viene a ser un requisito *sine qua non* de la existencia del delito posterior, este delito fuente es aquel que genera el objeto material de acción del delito posterior, estableciéndose un vínculo o conexión entre ambos delitos que va más allá del aspecto fenomenológico y constituye un auténtico vínculo jurídico (Pariona, 2017, p. 81).

Así, en el caso del lavado de activos se tiene que existe una conexión entre el objeto de lavado y el delito previo, tal como lo pone de relieve Blanco Cordero al señalar que “ha de existir, como requisito imprescindible, un nexo entre el objeto y un delito previo. Si no está presente ese nexo o unión o si se rompe por alguna circunstancia, no existe objeto idóneo para el delito de lavado de activos. Cuando hay una relación se dice que los bienes están contaminados o manchados (Pariona, 2017, pp. 81-82).

La procedencia ilícita es determinada por la conexión del delito precedente y los activos producidos. En correspondencia inmediata con el ilícito anterior están los instrumentos, los objetos y los efectos del ilícito. Aun cuando resulte imposible calificar como un activo de origen delictivo a los instrumentos del delito previo, mientras estos no se originaron por el delito, sino que es anterior al

mismo. En consecuencia, solo podrán tenerse en cuenta como activos de origen delictivo los efectos y, en ciertos casos, los objetos del delito previo, siempre que sean susceptibles de lícito comercio, pues bienes prohibidos como las drogas o el dinero falsificado no pueden ser sometidos a un proceso de legitimación aparente.

Resulta oportuno recordar en este punto lo establecido en el párrafo 2 del Acuerdo Plenario N° 07-2011, en donde se deja en claro que activos procedentes de un delito pueden ser también aquellos beneficios o ganancias que se reciben por un delito que aún no se ejecuta (como adelantos o pagos parciales). Pese a la falta de ejecución del delito previo, la generación de los activos maculados ya tuvo lugar y, por lo tanto, dichos activos son desde ya pasibles de ser lavados (García, 2015, p. 109).

Blanco (2018), en el libro “**Combate al Lavado de Activos desde el Sistema Judicial**”, indica que, el delito de lavado de activos, respecto a su objeto, debe tener su origen en un hecho delictivo previo. Debiendo existir un nexo entre el objeto del lavado y el delito fuente. Si no existe ese nexo, no existe objeto idóneo para la conformación del delito de lavado de activos. En consecuencia, si existiera dicha conexión, entonces los bienes estarían “contaminados”.

#### **1.2.2.2. Como elemento objetivo del tipo penal de lavado de activos**

El Ministerio Público en base al acuerdo del año 2013 (Oficio Circular 024-2013-MP-FN-SEGFN) ha establecido que de acuerdo al art. 10.º del D. Leg. 1106, no requiere probar en ningún sentido el

delito precedente. Sin embargo, para un sector de la doctrina, el delito precedente es un componente del tipo previsto en los artículos 1 y 2 del D. Leg. 1106 que hablan del conocimiento del delito anterior y que debe de ser probado en el proceso.

El primer párrafo del art. 10 del Decreto Legislativo N° 1106, modificado por el Decreto Legislativo N° 1249 establece:

El lavado de activos 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 (primer párrafo del art. 10 del Decreto Legislativo N° 1106).

Asimismo, el segundo párrafo del art. 10 del Decreto Legislativo N° 1106, modificado por el Decreto Legislativo N° 1249 dispone que delitos son considerados delitos precedentes:

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

capacidad de generar ganancias ilegales, con excepción de los actos contemplados en el artículo 194.º del Código Penal. El origen ilícito que conoce o debía presumir el agente del delito podrá inferir de los indicios concurrentes en cada caso (segundo párrafo del art. 10 del Decreto Legislativo N° 1106).

Conforme se advierte en el segundo párrafo del artículo 10.º del D. Leg. 1106 indica un catálogo de delitos que, con forma de legitimidad, son objetos para el blanqueo de capitales; sin embargo, en su párrafo primero, el artículo hace referencia que para sancionar como delito al blanqueo de capitales no es necesario que las conductas ilícitas de los delitos previos hayan sido anteriormente objeto de prueba o condena, a partir de ese momento, surge una discusión sobre la naturaleza del ilícito anterior como elemento normativo del tipo.

Mendoza (2017), rechaza toda negación respecto a la imposibilidad del delito precedente de ser un elemento del tipo penal del blanqueo de capitales:

No compartimos los argumentos con los que se niega que la procedencia delictiva (de los activos) constituye elemento típico. Entre otras razones, porque se basan en una interpretación formal y sistemática de los arts. 1, 2 y 3 del D. Leg. N.º 1106, sin ninguna vinculación con el art. 10, segundo párrafo (de dicha norma), tampoco con las Convenciones Internacionales que constituyen derecho interno del mismo rango legal que dicho D. Leg. La interpretación literal de los arts. 1, 2 y 3, traería como necesaria consecuencia que mediante la

incriminación del lavado de activos se habría de reprimir actos de investigación aparente efectuados sobre cualquier “origen ilícito”, lo cual es inaceptable y aflictivo del principio de legalidad (p. 88).

Al respecto, PÁUCAR CHAPPA, basándose en la interpretación literal de dichos preceptos, sostiene que el delito precedente no forma parte del delito de lavado de activos al centrarse el núcleo de la procedencia del dinero en un origen ilícito y no en un delito específico. Y que por el contrario, el delito fuente solo alcanza relevancia penal cuando es requerido para la circunstancia agravante del segundo párrafo del art. 4 (Mendoza, 2017, pp. 252-253).

Y por último, Gálvez (2014), sostiene: “(...) para su investigación, procesamiento o condena, es inexigible la acreditación del delito previo, puesto que este no es un elemento tipo penal del lavado (p. 90).

### **1.2.2.3. La relación entre el delito precedente y el lavado de activos en la doctrina**

Para Prado (2019), el delito de lavado de activos es autónomo del delito previo y presenta regulación propia, indica que el lavado de activos ha sido concebido y configurado en la legislación peruana como un delito autónomo y de tipicidad propia. No cabe, pues, frente al marco legal vigente del Decreto Legislativo N° 1106, insistir en trilladas posiciones que al promover la dependencia del lavado de activos a los delitos precedentes condicionan la eficacia de su actividad probatoria a la acreditación de estos (pg. 57).

La Ley Penal contra el Lavado de Activos (Ley N.º 27765) incorporó, por vez primera en nuestra legislación, disposiciones dirigidas a la investigación y juzgamiento autónomo de este delito de manera independiente a la investigación, procesamiento o condena del delito fuente. De manera tal que se descartó toda referencia, sin duda indebida, de alguna exigencia prejudicialidad de este último (delito fuente) sobre el primero (delito de lavado de activos). Mediante la Ley N.º 27765 se hizo referencia expresa a la “autonomía procesal” que rige la investigación o juzgamiento de lavado de activos. Según previó su art. 6, tercer párrafo, “no es necesario que las actividades ilícitas que produjeron el dinero, los bienes, efectos o ganancias, se encuentren sometidas a investigación, proceso judicial o hayan sido objeto de sentencia condenatoria” (Mendoza, 2017, p. 274).

En la doctrina internacional, sobre todo en la alemana, se defiente la tesis según la cual el bien jurídico protegido en el delito de lavado de activos es el mismo bien jurídico protegido en el delito previo, es decir, en el delito fuente. La idea central que orienta esta postura doctrinaria radica en que las distintas modalidades del delito de lavado de activos constituyen formas de cooperación postconsumativa o formas especiales de encubrimiento. Así, se entiende que quien guarda, oculta, transporta o convierte dinero que proviene de la comisión del delito de narcotráfico, terrorismo o trata de personas, favorece esas mismas actividades criminales, permitiendo que financien sin riesgo sus actividades criminales, lo que

significa que se afectan los mismos bienes jurídicos (Pariona, 2021, p. 57).

#### **1.2.2.4. La relación entre el delito precedente y el lavado de activos en la jurisprudencia**

La Segunda Sala en lo Penal del Tribunal Supremo Español en la STS N° 220/2015 de fecha 9 de abril de 2015 refiere que, en estos delitos sólo se requiere indicios para poder acreditar la procedencia ilícita de los bienes, no se requiere sospechas para poder condenar a una persona por dicho ilícito penal.

En nuestra jurisprudencia, la Corte Suprema de Justicia de la República a través de las diferentes Salas Penales ha emitido resoluciones donde estableció que el delito de lavado de activos es autónomo y se presenta después que se han obtenido los bienes ilícitos como producto de la actividad delictiva (Véase fundamentos jurídicos 8 y 9 del Acuerdo Plenario N° 07-2011/CJ-116, del 6 de diciembre de 2011, así como el fundamento jurídico noveno. c) del R.N. N° 2071-2011-Lima, del 6 de diciembre de 2012, emitido por la Sala Penal Transitoria).

También la Corte Suprema ha precisado que, “el delito de lavado de activos constituye un elemento normativo del tipo, pero que dicho elemento típico no debe ser entendido del delito fuente, sino el origen criminal de los activos lavados”. (Véase fundamento jurídico 32 del Acuerdo Plenario N° 3-2010/CJ-116, de fecha 16 de noviembre de 2010; fundamento jurídico décimo.3 del R.N. N° 2868-2014-Lima,

fundamento jurídico 15 del R.N. N° 3036-2016, de fecha 10 de julio de 2017, emitido por la Segunda Sala Penal).

### **1.2.3. El delito tributario**

#### **1.2.3.1. Marco Legal**

A raíz de los tributos realizados por los particulares se puede solventar el gasto público, esta recaudación tributaria resulta ser el mecanismo por excelencia para la obtención de ingresos para el Estado, quien tiene la potestad tributaria de estructurar tributos; dichos tributos son creados, o modificados con base constitucional, conforme lo establece nuestra Carta Magna en su art. 74.º.

Ahora, como surge en todo Estado de Derecho, existen contribuyentes que actúan en contraposición con lo normado por las normas administrativas tributarias, evadiendo el deber de contribución de tributos; es allí que surge la necesidad de criminalizar ciertas actuaciones de los contribuyentes y poder así asegurar la actividad financiera.

Como se advierte, a fin de evitar actuaciones contrarias a la recaudación tributaria, surge del derecho tributario la figura del derecho penal tributario, con capacidad coercitiva. Atendiendo a esta necesidad, mediante una ley especial se publicó el D. Leg. N° 813 que en su artículo 1, refirió:

El que, el provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta,

deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 5(cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días multa (artículo 1 del D. Leg. N° 813).

Con esta ley empieza la persecución penal ante la evasión tributaria, a través de sus verbos consignados como medios de comisión del delito y la respectiva sanción penal. El artículo 2, indica diversas formas de evasión tributaria. El artículo 3 se encuentra derogado. El artículo 4 establece las figuras agravadas de obtención de exoneraciones y simulación o provocación de estados de insolvencia patrimonial. Y el artículo 5 regula el incumplimiento de cuatro obligaciones tributarias de carácter contable; asimismo, los artículos 5-A, 5-B, 5-C y 5-D regulan otras formas típicas de incumplimiento tributario.

De lo desarrollado anteriormente, podemos concluir que:

El Derecho Penal tributario estudia el conjunto de normas que describen los ilícitos fiscales y sus correspondientes sanciones. Las normas que integran su objeto de estudio tienen a la protección de bienes jurídicos. Al respecto, es preciso referir que la expresión “bienes jurídicamente protegidos” comprenden todo objeto que interesa a la sociedad, no solo las cosas y los derechos, sino todos los bienes intangibles que reconoce al ser humano, agregando a ello el hecho de que se trata de intereses jurídicos relevantes para la sociedad (Samhan, 2012, p. 4).

### 1.2.3.2. Bien jurídico

En la Exposición de Motivos de la Ley Penal Tributaria expresa lo siguiente: “El delito tributario, en su modalidad de defraudación tributaria, se encuentra contenida la sección II del Capítulo II del Título XI del Libro Segundo del Código Penal; sin embargo, dada su especialidad y en razón de las materias jurídicas que confluyen –derecho Tributario y Derecho Penal-, así como la vinculación del citado ilícito con la actuación de las respectivas administraciones tributarias, resulta necesario que en una ley penal especial se legisle sobre esta materia. En este sentido, el delito de defraudación tributaria puede ser legislado íntegra y ordenadamente en su parte sustantiva; asimismo, pueden establecerse normal procesales que posibiliten una efectiva investigación y especializado juzgamiento en su parte adjetiva (Reátegui y Calderón, 2012, p. 13).

Como se ha expuesto, el delito fiscal fue materializado en el D. Leg. 813, y así penalizar las conductas de los sujetos para evadir tributos; dicha materialización del delito fiscal es la Defraudación Tributaria. La doctrina ha coincidido en que el bien jurídico del delito tributario es la recaudación tributaria, así lo han dejado entrever:

García (2019):

Desde la perspectiva del principio de lesividad y dentro de la familia de los delitos socioeconómicos, la defraudación tributaria es un delito pluriofensivo, donde directamente se afecta la Hacienda pública, entendido como la actividad financiera del Estado que

necesita inexorablemente de recursos para el cumplimiento de sus fines, siendo el impuesto el recurso tributario por excelencia para la obtención de ingresos que serán aplicados a la satisfacción de los fines estatales. Esta actividad financiera del Estado comprende dos presupuestos fundamentales: el sistema de recaudación de tributos y la política fiscal para la aplicación de los recursos insertos en lo que son los gastos públicos (p. 161).

Reátegui y Calderón (2012), citando a Silfredo Hugo Vizcardo, refieren:

Un aspecto sumamente importante a la hora de analizar los tipos penales de un texto punitivo es la determinación político-criminal y dogmática del bien jurídico-penal a proteger. El bien jurídico en los delitos tributarios está representado por la recaudación tributaria, aunque, en forma no determinante, esta concepción incorpora los conceptos de patrimonio del erario público como también la existencia de maniobras defraudatorias (p. 11).

### **1.2.3.3. Incorporación como delito previo**

En la versión 2003 de las recomendaciones del GAFI, de modo similar a la reformulada el 2012, esta institución propuso a los Estados incluir la más amplia gama de delitos subyacentes que puedan dar base al blanqueo de bienes. Esta institución publicó sus recomendaciones revisadas el 16 de febrero de 2012 bajo el título “Estándares internacionales sobre la lucha contra el lavado de activos, el financiamiento del terrorismo y la proliferación”. Entre los aspectos

novedosos de la revisión de las recomendaciones del GAFI del 2012, se tiene la incorporación por vez primera de los delitos tributarios como hechos delictivos precedentes y susceptibles de constituirse en delito fuente del lavado de activos. En el ámbito internacional, dicha disposición carece de precedente expreso en las Convenciones de las Naciones Unidas sobre la materia, en estas normas de *hard law* únicamente se había establecido que los Estados debían asegurar que el delito de lavado sea tipificado en sus legislaciones, abarcando la “más amplia gama posible” de delitos fuente (Mendoza, 2017, pp. 346-347).

Por su parte, el Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT), mediante el reciente informe de diciembre de 2015, en atención de las recomendaciones del GAFI actualizadas al 2012, realizó un estudio sobre las amenazas en materia de lavado de activos en Latinoamérica. Con respecto a la subregión andina (que agrupa al Perú junto con Colombia, Bolivia, Chile y Ecuador), identificó que los principales delitos fuente lo constituían el narcotráfico, la corrupción, los delitos fiscales (aunque no reprimible en algunos de dichos países) y los delitos ambientales (principalmente la minería ilegal). Por tanto, a nivel de los países latinoamericano, se ha dado relevancia al carácter de delito previo de los delitos tributarios constituyendo uno de los principales actos delictivos que dan base al lavado, según identifica el Informe de GAFILAT. (Mendoza, 2017, pp. 249-250).

#### **1.2.3.4. El delito de defraudación tributaria**

##### **1.2.3.4.1. Definición**

No obstante, habría que preguntarse ¿Qué se entiende por defraudar? Al respecto, podemos señalar que defraudar es un acto desleal, es la conducta o comportamiento humano compuesta por móviles de engaños y actos defraudatorios. La palabra defraudar proviene del latín “defraudare”, es un término clásico utilizado para entender la violación de confianza a otras personas o al mismo Estado (García, 2019, p. 151).

Asimismo, Villegas (2001), refiere:

La defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras tendentes a sustraer, en todo o en parte a la obligación de pagar tributos. Esas maniobras están intencionalmente destinadas a inducir en error a la autoridad para que la falta total o parcial de pago aparezca como legítima, y de allí la mayor gravedad de esta infracción, que se traduce en la mayor seriedad de las sanciones (p. 382).

También, Bramont-Arias Torres y García Cantizano (1997), refieren:

En esencia el delito de defraudación tributaria consiste en la realización de uno o varios actos que tengan por fin dejar de pagar en todo o parte los tributos que se establecen en las leyes, perjudicando el sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público (p. 415).

Finalmente, Reátegui (2022), precisa:

En esta misma línea, debe ubicarse al delito de Defraudación Tributaria (Ley Penal Tributaria) en el que dentro de sus presupuestos objetivos también se asume una “obligación de sumas de dinero”, específicamente, la obligación de pagar tributos al Estado, y que obviamente, su incorporación en el derecho penal está dada porque han fracasado las vías de cobro administrativo por parte de la Administración Tributaria (SUNAT) durante un proceso de cobro activo como elemento preceptivo de la infracción tributaria (p. 721).

Sin embargo, no debe confundirse la obligación jurídica que es presupuesto natural y objetivo en un delito, con el cobro efectivo de una suma de dinero que emerge de una obligación jurídica. En un proceso de naturaleza penal no debe discutirse el cobro efectivo del dinero adeudado –recuperar el dinero no tributado-, es decir el proceso penal no debe generar una expectativa de

recuperación del dinero adeudado objeto de procesamiento, sino que la expectativa que debe generar es solo sancionar penalmente aquellas conductas que se encuadran en un precepto penal, que dentro de sus presupuestos típico-objetivos contengan una obligación jurídica. Por ello, (en el delito de defraudación tributaria) cuando el legislador peruano ha prescrito objetivamente la frase “... dejar de pagar tributos ... (...)” lo que está sancionando es el no-pago de una deuda de carácter tributario, reconociendo de esta forma su naturaleza pecuniaria (de tributos), que es el presupuesto natural del delito de Defraudación Tributaria (p. 722).

Como puede advertirse en la definición de los diferentes autores, la naturaleza ilícita de defraudación tributaria es ser omisivo, por ende, pagar los tributos es una obligación de no hacer; por tal razón, surge la discrepancia en la doctrina intentando identificar a la defraudación tributaria como un ilícito omisivo, y si puede introducirlo como ilícito precedente para el lavado de activos. Esta discrepancia infiere dentro del listado de delitos precedentes indicados en el art. 10.º del D. Leg. 1106.

#### **1.2.3.4.2. Características de la defraudación tributaria**

García (2019) indica las siguientes características:

- a. Es un acto voluntario y consciente del ciudadano contribuyente y/o responsable
- b. Es una conducta ilícita.
- c. Intención de luchar en provecho propio o de un tercero.
- d. Disminuye los ingresos fiscales, mediante el delito de perjudicar económicamente al fisco, porque este deja de percibir esos tributos causados por el contribuyente.

Asimismo, Reátegui y Calderón (2012), analizando el Acuerdo Plenario N° 2-2009, refiere que la defraudación tributaria tiene las siguientes características:

a) Es un delito especial propio y de infracción del deber, tendientes a contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento del gasto público. b) Contiene naturaleza patrimonial, teniendo en cuenta el carácter público en consideración de la función que los tributos cumplen en un Estado Social y Democrático de Derecho. c) Considerados delitos de resultado. Al exigir la producción de un perjuicio que se consuma desde el momento en que se deja de pagar, total o parcialmente los tributos. d) El núcleo típico es la elusión del pago de tributos indebidos o la obtención indebida de de beneficios tributarios, cuya perpetración puede producirse tanto por acción, como por omisión (p. 54).

### **1.2.3.4.3. Conducta típica en la defraudación tributaria**

#### **1.2.3.4.3.1. Tipicidad objetiva**

##### **A. Conducta típica. -**

De la lectura del art. 1 del Decreto Legislativo N.º 813, se deduce obviamente un presupuesto: preexistencia de una relación jurídica-tributaria entre el agente del delito y la administración, vale decir, la comprobación del nacimiento de una deuda tributaria (...) La acción típica es dejar de pagar, en todo o en parte, los tributos que establecen las leyes, valiéndose de variadas modalidades fraudulentas, tales como artificio, engaño, astucia, ardid, entre otros. El tipo penal en su aspecto objetivo establece un elemento normativo como es el “tributo”, que es un presupuesto jurídico semántico de carácter amplio definido en la norma extrapenal (norma de remisión) del Código Tributario, en aplicación de la Ley Penal en blanco, siendo que el presupuesto del delito incluye los impuestos, contribuyentes, tasas y otros; por lo que el tipo base de la defraudación tributaria es de carácter abierto y sus modalidades

específicas de defraudación tributaria son delitos de resultados o lesión; es decir, se reputan consumados al producirse el perjuicio económico funcional descritos en la norma (García, 2019, pp. 170-171).

### **B. Obligación tributaria. -**

García (2019), citando a Felipe Gavilán Núñez, refiere sobre la obligación tributaria:

La obligación tributaria es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. Es decir, el ciudadano contribuyente y/o responsable se relaciona con el Estado, en este caso con la entidad tributaria y manifiesta su voluntad de cumplir con los tributos (p. 176).

### **C. Sujeto activo. -**

Por un lado, respecto al concepto de acreedor tributario el titular es el Estado, que lo ejerce a través del Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, así como las entidades de derecho

público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigna esa calidad expresamente (artículo 4°, Código Tributario). Y por otro lado, el concepto de deudor tributario está circunscrito expresamente al sujeto obligado a la prestación tributaria. Así, el artículo 7° del Código Tributario señala que: “Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”. Por ello, solo podrá ser reputado autor del delito de Defraudación Tributaria quién tenga la calidad de “deudor de tributos” al Estado (Reátegui, 2022, p. 728).

Personas obligadas a pagar tributos y susceptibles a cometer delito tributario.

- Contribuyentes.- Art. 8.º del C. Tributario.
- Responsables.- Art. 9.º del C. Tributario:  
Organos de percepción y retención.
- Representantes.- Art. 16.º del C. Tributario:
- Personas naturales.- Mandatarios,  
administradores, gestores de negocios,  
padres, tutores, curadores.

- Personas jurídicas.- Art. 16.º inciso 2 del C. Tributario, representantes legales o designados para tales efectos.

Otras modalidades de delito tributario

Existen otras formas para configurar un delito tributario:

- Ocultar o falsear datos tributarios relevantes.
- Infracción de deberes contables tributarios.
- Defraudación tributaria agravada.
- Defraudación tributaria atenuada menor a 5 UIT.
- Incumplimiento de entrega de tributos percibidos o retenidos.

**D. La defraudación tributaria como delito de omisión impropia. -**

Cuando el precepto legal indica “deja de pagar en todo o en parte los tributos”, se está refiriendo a la defraudación tributaria como delito de omisión impropia. Estos delitos omisivos son traducidos como el no hacer

ciertas conductas debidas, que hubieran evitado el resultado contrario a la ley. Es la tipicidad como delito omisivo una conducta inversa al delito comisivo. Cuando el agente realiza una acción comisiva, esta se encuadra en la descripción típica de la norma, subsumiéndose y generando la tipicidad del hecho. Sin embargo, respecto a los delitos omisivos, la adecuación de la conducta a la figura descrita en la ley penal, se constata comprobando que el comportamiento efectuado por el agente no puede subsumirse al detalle del hecho típico (Villavicencio, 1990, p. 274).

Reátegui (2022), refiriéndose a Enrique Bacigalupo, que hace un análisis sobre la omisión impropia, ha referido:

La omisión de los delitos impropios son transgresiones no tipificadas del deber de prohibir alguna consecuencia de un delito de comisión. La verificación típica requiere de componentes propios de un delito omisivo, sin embargo, se adicionarán dos elementos: Primero, la elaboración de una consecuencia respecto a algún delito de comisión. Segundo,

la tipicidad está sujeta al concepto d posición de garante en cada hecho preciso (pp. 739-740).

Por otro lado, por ser un delito especial, la defraudación tributaria reviste una clasificación, así lo han distinguido Reátegui y Calderón (2012), en:

- **Delito especial propio**, se configura cuando la infracción de una obligación especial fundamenta la punibilidad (por ejemplo, el delito de prevaricato previsto en el artículo 418.º del Código Penal, omisión del ejercicio de la acción penal en el artículo 424.º del Código Penal, malversación prevista en el artículo 389.º del Código Penal, entre otros). Aquí, podemos mencionar el delito de defraudación tributaria contenido en el artículo 1.º del D. Leg. N° 813) (p. 22).
- **Delito especial impropio**, la configuración de una infracción a la obligación especial agrava la punibilidad (por ejemplo, aborto realizado por personal sanitario previsto en el artículo 117 del Código Penal, lesiones

graves a menores previsto en el artículo 121-A del Código Penal) (p. 22).

#### **1.2.3.4.3.2. Elemento subjetivo**

- a) La voluntad con consciencia, dirigida a la realización de una conducta tipifica como delito por la ley. El agente efectúa la conducta o lo deja de realizar con consciencia y voluntad. Por ende, nos referimos al DOLO.
- b) El agente activo realiza un efecto sin la intención de ocasionarlo, en razón a la falta de cuidado debido. Por ende, nos referimos a la CULPA.

#### **1.2.3.4.3.3. La defraudación tributaria y su grado de desarrollo**

La defraudación tributaria es un delito de resultado cuya consumación está referida a la realización formal de un tipo, se presenta cuando está totalmente cumplido el tipo. Por ello, la consumación en el delito de defraudación se produce en el momento en que debe hacerse entrar al fisco una suma de dinero determinada y que, sin embargo,

fraudulentamente no se ingresa o se ingresa una suma inferior a la esperada, produciéndose de esta manera el perjuicio económico al Estado. Concretamente se produce en el momento en que se ha vencido el plazo para pagar el tributo sin que se haya cumplido con pagarlo o se haya pagado solo parcialmente. En la mayoría de veces la defraudación tributaria se materializa en los procedimientos de fiscalización, recaudación o ejecución coactiva, la determinación del comienzo de ejecución del delito deberá atender a las particularidades de cada uno de estos procedimientos (...) Así, la defraudación tributaria al ser un delito de resultado se consuma en el momento en el que el agente no paga en todo o en parte el tributo (Reátegui y Calderón, 2012, p. 41).

Por otro lado, también debe analizarse el aspecto de la tentativa en el delito en el delito en cuestión, en líneas generales la tentativa son los actos que se extienden desde el momento en que comienza la ejecución hasta la consumación. En otras palabras la tentativa es la interrupción del proceso de

ejecución tendente a alcanzar la consumación.

Estas interrupciones pueden ser voluntarias (desistimiento) o accidentales (Reátegui y Calderón, 2012, p. 43).

#### **1.2.3.4.3.4. Evasión tributaria**

Está referido a movimientos realizados por sujetos obligados y poder evadir el pago de impuestos, quebrantando la ley. Cuando el obligado realiza una evasión tributaria no está cumpliendo la ley, siendo una conducta ilegal, Por otro lado, la elusión consiste en realizar conductas del obligado buscando eludir el pago de tributos, valiéndose de maniobras o planeamientos consentidos por la ley, también por vacíos que esta causa, en consecuencia, teóricamente no es ilegal.

García (2019), define de manera exacta el concepto de evasión tributaria:

Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logren tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales (...) En

cuanto a las conductas irregulares, corresponde a ser los actos de engaños, fraudes, astucia, ardid, que sirve como medio del contribuyente o responsable para obtener provechos. En este orden de ideas, tenemos que la evasión tributaria y la conducta irregular dan como resultados al delito de defraudación tributaria (pp. 150-151).

#### **1.2.4. El delito tributario y su exclusión como delito fuente del lavado de activos**

##### **1.2.4.1. Consideraciones generales**

No es posible individualizar dentro del patrimonio del autor la parte que corresponde al egreso no realizado como consecuencia del delito. Individualizar una parte equivalente del patrimonio como el gasto ahorrado con el delito o decir que todo el patrimonio del autor está contaminado, resultaría cuando menos arbitrario. Por lo tanto, no sería posible la comisión de un delito de lavado de activos (García, 2015, pp. 121).

Por el contrario, en el caso de los delitos tributarios que impliquen una cantidad dejada de pagar al Estado, si bien hay un enriquecimiento, no es posible individualizar un bien sobre el que pueda luego cometerse un lavado de activos. Lo que hay es un patrimonio y una deuda que se deberían saldar con parte de este patrimonio que, aunque pueda expresarse en un porcentaje del patrimonio, no está diferenciado del mismo. Tratar el patrimonio

global del contribuyente como una mezcla de bienes lícitos con ilícitos no es adecuado, pues la mezcla es una forma de ensombrecimiento que evidentemente no se da en el caso de cuotas tributarias que se ha dejado de pagar por medio de una defraudación tributaria. Por lo tanto, no será posible sostener la comisión de un lavado de activos por los actos de disposición hechos por el autor sobre su patrimonio. (García Caveró, 2015, pp. 121-122).

Asimismo, Caro (2015), refiere:

En términos generales, el objeto material en el delito de lavado de activos se concentra en los bienes originados en un delito anterior. Esta regla se observa claramente, por ejemplo, en los artículos 1, 2, 3 y 10 del D. Leg. 1106 de Perú, que se refiere a “bienes provenientes de un ilícito penal”. Ello implica una remisión general a todos los actos delictivos capaces de generar ganancias, entre ellos, los delitos tributarios. Sin embargo, las diferentes modalidades de estos delitos han ocasionado una discusión en relación al producto de un delito fiscal, si puede ser objeto material del blanqueo de capitales (pp. 150-151).

Como puede advertirse, la discusión se centra en determinar si la defraudación tributaria podría ser considerada precedente del lavado de activos, y si la cuota dejada de pagar es objeto material del mismo; no obstante, a pesar del desarrollo doctrinario y la identificación de la naturaleza propia de la defraudación tributaria como delito omisivo, el D. Leg. 1106 en su artículo 10, lo califica como delito previo. Sin

embargo, se debe considerar que la imputación penal que debe hacerse ante la evasión de tributos al Estado, a fin de describir la parte defraudada en los bienes del deudor tributario; algo que resulta lejos a la imputación inmersa en el artículo 10 del D. Leg. N° 1106, máxime si la cuota defraudada vuelve a la esfera del defraudador.

La defraudación tributaria es un delito de omisión impropia y no genera un desprendimiento patrimonial y queda en la esfera del defraudador, ahorrando un gasto, mezclándose con la totalidad de su patrimonio; concluyendo que la cuota dejada de pagar proviene de una actividad lícita.

En tal sentido, a pesar de la incorporación de los “delitos tributarios” como actividad criminal fuente del lavado, existe una línea de opinión que, partiendo del análisis de sus modalidades de realización típica, considera que la defraudación fiscal no es idónea para configurarse en delito precedente. En términos generales, entre quienes rechazan que la defraudación tributaria por elusión del pago de tributos pueda configurarse en delito fuente, se encuentra García Caveró, Gálvez Villegas y Alpaca Pérez. No obstante, debemos precisar que estos autores –de forma similar a como se presenta la discusión en España- admiten que determinados delitos tributarios sí son idóneos para constituirse en delito precedente. Es el caso de los delitos de no entrega indebida de retenciones o percepciones tributarias (art. 2, lit. b de la ley Penal tributaria), y del delito de obtención fraudulenta de devoluciones o beneficios fiscales (art. 4, lit. a de dicha norma). Finalmente, desde la perspectiva opuesta, otro

sector considera que no existe inviabilidad dogmática para concebir a la defraudación tributaria como delito fuente. En esta posición se sitúan caro Coria y sobre la base de la previsión legal, Hinostroza Pariachi (Mendoza, 2017, pp. 362-363).

#### **1.2.4.2. Elementos de exclusión**

La discusión se centra en determinar si la cuota tributaria (esto es, el tributo que se ha dejado de pagar o que el Estado ha dejado de recaudar) puede considerarse como objeto material de lavado de activos, es de entenderse que el delito tributario no produce bienes, dinero o activos que no estuvieran ya en poder del defraudador. La cuota defraudada incluye la cantidad de dinero dejada de pagar ante el surgimiento de un hecho imponible, el cual incluye los incrementos patrimoniales no justificados. En estos últimos casos, las legislaciones suelen imponer una carga impositiva (Caro, 2015, pp. 151-152).

La defraudación tributaria repele cualquier posibilidad de considerarse como objeto material del blanqueo de capitales, porque su inclusión al tipo penal solo contiene el ámbito de utilización jurídica del mismo ilícito de defraudación tributaria, como conducta omisiva de pagar tributos al fisco; siendo inviable su incorporación como delito precedente. En consecuencia, con el propósito de indicar la faz negativa del delito de defraudación tributaria, enunciamos 4 elementos que emergen del mismo delito en su conducta omisiva de pagar tributos (cuota defraudada):

### **1. Ausencia de objeto material por activos lícitos. –**

El D. Leg. N° 1106 en sus artículos 1, 2 y 3, requieren que las acciones de lavado se realicen sobre el patrimonio de causa ilícito (bienes originados por conductas delictivas previas); con este razonamiento, el sujeto defraudador no causa (produce o genera) ni consigue causalmente algún bien que previamente del delito no hubiere tenido dentro de su dominio. Contrario sensu, al interior del patrimonio mantiene bienes surgidos como consecuencia de acciones económicas lícitas, a pesar de no haberse tributado, de manera que la cuota dejada de pagar no se originaría en la defraudación tributaria, estando localizada de manera legítima en el ámbito patrimonial del agente, al haberlo obtenido lícitamente (Mendoza, 2017, p. 363).

Asimismo, Gálvez (2014) siguiendo la postura de Choclán Montalvo y Quintero Olivares, sostiene:

En los delitos de omisión, como en los casos de delitos tributarios cometidos al dejar de pagar determinada obligación tributaria, resulta discutible si la cantidad dejada de pagar, y que permanece en el patrimonio del defraudador, constituye objeto, efectos o ganancias del delito. Precisándose que el dinero no ha sido producido o ganado con la omisión del pago (comisión del delito tributario); al contrario, este dinero ha sido obtenido por otros medios lícitos, y, por lo tanto, sobre ellos el agente tiene la titularidad; en consecuencia, no pueden constituir objeto ni efecto o ganancia del delito (p. 104).

Por otra parte, concordamos con la indicación realizada por Choclan (2007):

La defraudación tributaria tiene la configuración de un delito de omisivo, entendido esto, un delito previo no puede ser fuente del lavado de activos, siendo imposible una relación de causalidad entre la omisión de pagar los tributos y el dinero incorporados a la esfera patrimonial del defraudador, en consecuencia, la ganancia de una actividad lícita no sobreviene en ilícita por el hecho de que no se haya realizado la tributación (p. 163).

Se concluye que en los ilícitos omisivos no se establece un objeto material de activos delictivos, debido a la dificultad que pudiera ocasionar las ganancias correspondientes al blanqueo de capitales, manteniéndose íntegro el patrimonio del obligado, además de no sufrir transformación, modificación o incremento. Sin embargo, tal vez se infiera que el dinero obtenido por el defraudador por medio del ilícito previo, es objeto material del lavado de activos; no obstante, la cuota dejada de pagar no es producto de alguna actividad ilegal.

Empero, estimamos la existencia de ciertas actividades que alcanzarían a considerarse delitos anteriores del lavado, tales conductas se darían siempre que el defraudador se comporta como agente de retención o efectúa maniobras defraudatorias y conseguir un crédito fiscal o provecho tributario.

## **2. Atipicidad del hecho por imposibilidad de individualizar la cuota tributaria defraudada. –**

La tipicidad infiere una adecuación entre el hecho realizado a la definición establecida en el precepto penal; aunque la ausencia de elementos objetivos y subjetivos del tipo, darían como resultado que la conducta realizada por el agente sea atípica. Dicho esto, la conducta realizada por el defraudador es dirigida en la cuota defraudada, mezclándose con la parte lícita del defraudador. En consecuencia, esta conducta solo generaría eventos punibles propios de un delito tributario, siendo imposible su incorporación como precedente del blanqueo de capitales.

De lo expuesto, resulta imposible inferir que la cuota defraudada se contamine con la totalidad de bienes del defraudador, más aun, se pretenda individualizarlo al considerar que el extremo no delictivo y los provenientes de fuente lícita son objetos del delito de blanqueo de capitales. En consecuencia, la comisión del delito de blanqueo de capitales devendría en atípico.

Juristas que sustentan la inviabilidad de individualizar la cuota dejada de pagar dentro del caudal lícito del defraudador, hecho generados de una atipicidad del blanqueo de capitales procedente de la defraudación tributaria. García Caverro, refiere:

Lo complicado está más bien en los delitos que simplemente ahorran un gasto, como sucede, por ejemplo, con la Defraudación Tributaria. En este caso no es posible individualizar dentro del

patrimonio del autor la parte que corresponde al egreso no realizado como consecuencia del delito. Individualizar una parte equivalente del patrimonio como el gasto ahorrado con el delito o decir que todo el patrimonio del autor está contaminado, resultaría cuando menos arbitrario. Por lo tanto, no sería posible la comisión de un delito de lavado de activos (Garcia, 2015, p. 121).

Asimismo. Mendoza (2017), citando a Serrano Gonzales de Murillo, refiere:

Decidir que el íntegro del patrimonio del autor es contaminado limita ilegítimamente la libertad de acción y el derecho a la propiedad por el solo hecho que se ha incorporado a este, activos de origen delictivo. Sería absurdo considerar que los bienes de origen no ilícito son, junto a los de fuente delictiva, objeto del delito de lavado; empero, la confusión de bienes de origen lícito con los de fuente criminal a fin de determinar si la totalidad del patrimonio fue contaminado, no es competente al delito de defraudación tributaria (p. 366).

Algunos autores como Blanco Cordero, defienden la tesis que sí es posible individualizar la cuota defraudada. Refiere que, al no poder identificarse la cuota defraudada que retorna a la esfera del defraudador, se deberá considerar supuestos de lavado de activos las operaciones realizadas sobre la totalidad del patrimonio del defraudador o en una medida superior de su caudal que sobrepase la

cuota no defraudada y comprenda una cantidad del valor de la cuota dejada de tributar (Galvez, 2014, p. 103).

### **3. Inidoneidad del objeto por ausencia de relación de causalidad. -**

La existencia causal del delito precedente y la ganancia producida; por tal razón, la capacidad del delito precedente está sujeto al nexo causal de traslado patrimonial de los bienes ilícitos hacia el ámbito de dominio del obligado, efectuándose a continuación actos de lavado. Empero, la relación de causalidad no podría ser adoptado en los delitos omisivos.

En consecuencia, la naturaleza omisiva de la defraudación tributaria, no podría acaecer en un delito precedente por no instaurarse una causalidad entre la conducta omitida (tributo) y los activos insertados en la esfera del defraudador.

Gálvez (2014), analiza la relación causal en base a los delitos omisivos, considera: “Con la omisión del pago no se ha determinado la relación causal que permita sostener que dicha omisión generó un activo patrimonial para el sujeto y que sobre este activo pueden concretarse las acciones propias del delito de lavado” (p. 104).

Galvez (2014) refuerza su postura, refiriendo:

Disentimos de la posición de Blanco Cordero, puesto que si bien, correctamente, asume que una actividad delictiva es causa de un bien cuando repercute directa o indirectamente en su existencia, composición material, valor o en su titularidad, sin embargo, no nos

parece correcto sostener que existe conexión causal entre el delito previo (no pago de la cuota tributaria) y la existencia del bien o dinero (cuota dejada de pagar) en poder del sujeto de la omisión del pago; sustentándose para ello la teoría de la *conditio sine quia non* y en el razonamiento de que si se suprime la conducta omisiva (dejar de pagar el tributo) el dinero no existiría en poder del obligado al pago (con lo que se puede afirmar que el bien tiene su origen en la actividad delictiva suprimida) y que esta cuota dineraria “contamina” al patrimonio del sujeto en una magnitud equivalente (pp. 105-106).

Asimismo, Mendoza (2017), refiriéndose a lo planteado por Choclán Montalvo, precisa:

Un delito omisivo como es la defraudación fiscal, adolecería de capacidad para dar sustento al lavado de activos. En un sentido científico-natural la omisión no causa nada. Un delito que responda en su configuración típica al patrón de los delitos de omisión no puede servir de delito previo de un delito de blanqueo de capitales, pues no puede establecerse relación causal entre la acción omitida y los bienes ya incorporados al patrimonio del sujeto en virtud de un hecho positivo anterior no constitutivo de delito (p. 368).

#### **4. Infracción de las garantías del *non bis in idem*.**

La acción de defraudar tributariamente al Estado sanciona penalmente al obligado que, mediante actos fraudulentos, omite pagar total o parcialmente los impuestos ordenados por ley. El obligado protege la cuota defraudada en su esfera de dominio, quebrantando su

deber de desprenderse del patrimonio afecto y trasladarlo al órgano de recaudación fiscal. El sujeto defraudador, conociendo que parte de sus ganancias están sometidas al pago de tributos, se apoya en maniobras fraudulentas para no efectuar el desembolso a favor de su legítimo propietario (Mendoza, 2017, p. 369).

Asimismo, el mismo Mendoza (2017), refiere:

Al contrastarse que el defraudador se encuentra, seguidamente, en posesión de activos que no le pertenecen (sino al fisco), es razonable apreciar que el dominio efectúe actos de disposición sobre dicho monto no ingresado. Aquí surge la cuestión de si es compatible con las garantías del *non bis in ídem* (...) (p. 369).

Para reconocer la infracción al principio del *non bis in ídem*, se analizará la configuración de la triple identidad (sujeto, hecho y fundamento) entre los ilícitos de defraudación tributaria y blanqueo de capitales; entonces, al advertirse la triple identidad en ambos procesos, la garantía del *non bis in ídem* entrará en funcionamiento.

**4.1.** Respecto a la identidad de sujeto, el defraudador que no paga el tributo correspondiente al Estado valiéndose de conductas ilícitas, es el mismo agente defraudador que conserva en su ámbito los bienes no incorporados al fisco. Por ende, el sujeto que realiza la conducta omisiva, es la misma que mantiene en su poder los mismos activos, sea para distribuirlo o mantenerlo en posesión, formulándose el delito de blanqueo de capitales; en consecuencia, con ambas conductas se cumple la **identidad de sujeto**.

**4.2.** En la identidad de hecho, la conexión entre la defraudación tributaria con el blanqueo de capitales, infiere un elemento material del injusto típico del lavado de activos que va a modificarse al incorporar como precedente al delito tributario. Surgiendo la cuota dejada de pagar de conductas lícitas no es imprescindible probar la trascendencia del injusto de lavado; en otras palabras, los procesos económicos se realizarán con la finalidad de eludir el reconocimiento de la procedencia de los activos; configurándose la composición del lavado con su sola posesión o disposición (conversión o transferencia), cumpliéndose la **identidad de hecho**.

**4.3.** En la identidad de fundamento, el tipo penal de defraudación tributaria tiene por finalidad cautelar su propósito recaudatorio. La defraudación tributaria mantiene un carácter omisivo procedente de acciones lícitas no tributadas, desvirtuando el desvalor del lavado de activos y transformándolo en instrumento controlador de la recaudación fiscal; por tanto, la defraudación tributaria al detentar implícitamente su desvalor, alcanza el desvalor del lavado de activos, cumpliéndose la **identidad de fundamento**.

### **1.2.5. Base normativa**

#### **1.2.5.1. Lavado de activos**

La conducta ilícita del blanqueo de capitales estáá regulado en el D. Leg. 1106 promulgado el 19 de abril de 2012 y modificado por el Decreto Legislativo N° 1249, de fecha 26 de noviembre de 2016;

siendo su última modificatoria, el Decreto Legislativo 1376 del 27 de julio de 2018. El lavado de activos es un delito autónomo tipificado en sus distintas modalidades en los artículos del 1, 2, 3 y 4 del Decreto Legislativo N° 1106, denominado: De lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado.

Para Prado (2019), el sistema de normas sobre delitos y sanciones penales que comprende la legislación vigente tiene la siguiente morfología:

- Acto de conversión y transferencia (Artículo 1°).
- Acto de ocultamiento y tenencia (Artículo 2°).
- Acto de transporte, traslado, ingreso o salida por territorio nacional de dinero o títulos valores de origen ilícito (Artículo 3°).
- Circunstancias agravantes y atenuantes específicas (Artículo 4°).
- Omisión de comunicación de operaciones o transacciones sospechosas (Artículo 5°).
- Rehusamiento, retardo y falsedad en el suministro de información (Artículo 6°).
- Decomiso (Artículo 9°).
- Autonomía del delito de lavado de activos y punibilidad del autolavado (Artículo 10°).

Cabe precisar que los primeros tres artículos regulan delitos de lavado de activos a través de configuraciones dolosas. Las modalidades delictivas que se describen en los artículos 1° al 3° son delitos de consumación instantánea, y las consignadas en el artículo 2° son de realización permanente (p. 89).

#### **1.2.5.2. El delito fuente**

En los artículos 1, 2 y 3 del D. Leg. N° 1106 (y en las disposiciones correspondientes de la Ley N° 27765) se hace mención al origen ilícito de los activos objeto de los ulteriores actos de lavado. Al respecto, Paucar Chappa, basándose en la interpretación literal de dichos preceptos, sostiene que “el delito precedente no forma parte del delito de lavado de activos” al centrarse “el núcleo de la procedencia del dinero en un origen ilícito y no en un delito específico”. Y que, por el contrario, el delito fuente solo alcanza relevancia penal cuando es requerido para la circunstancia agravante del segundo párrafo del artículo 4. Sobre esta agravante, en el mismo sentido sostiene Prado Saldarriaga que, “este es el único caso en la legislación penal peruana contra el lavado de activos, donde el delito fuente o precedente adquiere relevancia normativa probatoria”. De modo compatible con dicho planteamiento, el Oficio Circular N° 024-2013-MP-FN-SEGFN de la secretaría General de la Fiscalía de la Nación, señala “conforme a lo establecido en el art. 10 del D. Leg. N° 1106 (...), el lavado de activos es un delito autónomo y no tiene delito fuente (...). Finalmente, refiere Gálvez Villegas, que “no se requiere de la acreditación de un delito previo, puesto que este no es

un elemento del tipo penal de lavado”. (Mendoza, 2017, pp. 252-253.)

### **1.2.5.3. Normativa nacional**

Mediante el Decreto Legislativo N° 1106 (de la lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado), el legislador estableció un catálogo de delitos que podrían ser considerados como delito fuente, también se estableció que no sólo los delitos que figuran en la norma pueden ser considerados como tal, sino también “cualquier otro con capacidad de generar ganancias ilegales”, esto es, pueden ser comprendidos cualquier otro ilícito penal, pero que debe generar ganancias ilegales que dañe, lesione o ponga en peligro el bien jurídico protegido.

Respecto a la autonomía del “delito de lavado de activos” previsto en el artículo 10° del D. Leg. N° 1106, origina debate respecto a que si el delito de lavado de activos tiene dependencia absoluta del delito previo. Se debe tener en cuenta que el delito previo como tal es autónomo, pero las ganancias ilícitas como consecuencia de dicho ilícito penal deben servir para efectos del proceso de lavado de activos que luego serán lavados. Por ende, el enlace del lavado de activos y el delito precedente es la ganancia ilícita producida por este.

#### 1.2.5.4. Jurisprudencia relevante

##### **R.N. 3091-2013, Lima - Lavado de Activos y delito**

**precedente:** El delito precedente o también llamado delito fuente, en el delito de **Lavado de Activos** es un elemento importante para corroborar en la configuración de este delito: si bien se ha precisado que no se necesita que dicho delito se encuentre siendo investigado, sí deberá ser corroborado mínimamente. En el caso concreto se advierte que existieron diversos ilícitos cometidos previa adquisición de los bienes supuestamente lavados por lo que corresponde seguir con las investigaciones para verificar si efectivamente se dio la configuración del delito de lavado de activos.

(<https://lpderecho.pe/jurisprudencia-delito-lavado-activos/>).

##### **Sentencia Plenaria Casatoria 1-2017/CIJ-433. Segundo:** El

citado artículo 10 es un componente normativo. El origen del activo (dinero, bienes, etc.) debe corresponder, necesariamente, porque así lo dice la ley, a actividades criminales que tengan capacidad de generar ganancias ilícitas y requerir el auxilio de operaciones de lavado de actividades (...) **Tercero:** La noción “actividades criminales” no puede entenderse como la existencia concreta y específica de un precedente delictivo de determinada naturaleza, cronología, participación de agentes individualizados y objeto. Basta solamente la acreditación de la actividad criminal que dio origen al bien maculado de modo genérico (Legis.pe., 2017).

**Casación 9-2020-Arequipa. ¿En qué momento debe regularizarse la deuda para su no punibilidad? Interpretación teleológica del artículo 189 del Texto Único concordado con el Código Tributario.** Que, la regulación tributaria, constituye situación eximente de la investigación penal, al pagarse el adeudo tributario, lo que constituye la finalidad normativa del artículo 189 del TUO del Código Tributario, a pesar de que la modificatoria es posterior al Acuerdo Plenario 02-2009/CJ-.116, que no desvirtúa su finalidad.

El texto vigente del artículo 189 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que la posibilidad de la regularización tiene como límite la primera notificación del ente tributario; sin embargo, ello constituye un contrasentido porque la misma entidad no tiene la certeza de la existencia del adeudo ilícito, como tampoco se podría asumir que el deudor haya incurrido en conducta punible por lo que se estaría restringiendo el acceso al beneficio de la regularización en situaciones en que la eventual comisión del delito tributario resulta incierto y prematura para el propio ente recaudador (<https://lpderecho.pe/jurisprudencia-delito-lavado-activos/>).

**R.N. 1621-2017, Lima - Lavado de activos y delito fuente.**

**Décimo:** Sin embargo, el Colegio Superior, al momento de tomar la decisión absolutoria, no consideró los instrumentos probatorios invocados en el recurso de nulidad y entre otros aspectos no tomó en cuenta. **Décimo primero:** Que, es suficiente inferir indiciariamente el origen ilícito del dinero involucrado en operaciones de colocación o

intercalación para calificar tales conductas como actos propios de lavado de activos; y no, como erróneamente se alude, se requiere la demostración acabada de un delito concreto como fuente de aquellos ni excluye su significado antijurídico el uso de los recursos involucrados (Legis.pe., 2017).

**R.N. 1602-2018 - Nacional – Lavado de activos y delito**

**fuerce.** No es necesaria la punición del delito fuente o previo para condenar por lavado de activos. Basta la inferencia judicial en prueba indiciaria que permite concluir razonablemente sobre la realización del hecho típico y antijurídico del delito fuente (<https://lpderecho.pe/jurisprudencia-delito-lavado-activos/>).

**R.N. 422-2018 - Nacional – Lavado de activos y delito**

**fuerce.** Prueba del delito precedente en el tipo penal de lavado de activos. El blanqueo de capitales es independiente a la actividad criminal que originaron los bienes en controversia. Es innecesaria la existencia de una sentencia por un delito fuente –tampoco un proceso–, ni acreditarse la actividad delictiva precedente o antecedente. Únicamente hace falta la acreditación de la actividad criminal que originó a los activos manchados y que el autor pueda conocer o presumir su origen delictivo. Es suficiente que se acredite la actividad ilícita anterior de manera general. Dicha acreditación, salvo caso de confesión, se determinará mediante la prueba por indicios. Se debe tener en cuenta que, conforme a su naturaleza, este delito impide mayormente la posibilidad de prueba directa. (<https://lpderecho.pe/jurisprudencia-delito-lavado-activos/>).

### 1.3. Definiciones conceptuales

**a) Acreedor tributario:** Es la persona en cuyo favor se debe pagar la cuota tributaria.

El Estado lo ejerce a través del Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les estipula esa calidad. (Reátegui y Calderón, 2012, p. 20).

**b) Deudor tributario:** “Es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable. Por ello, solo podrá ser reputado autor del delito de defraudación tributario quién tenga la calidad de deudor de tributos al Estado” (Reátegui y Calderón, 2012, p. 20).

**c) Delito tributario:** Es la violación jurídica tributaria para lo cual se determina una pena establecida dentro del código penal y tributario

**d) Delito fuente:** Es una acción que realiza el agente para esconder bienes de origen ilícito a fin de insertarlo al tráfico económico de manera legal.

Se encuentra regulado en el segundo párrafo del artículo 10 del D. Leg. N.º 1106. Se debe entender como el elemento normativo del tipo penal del blanqueo de capitales; sin embargo, sino se verifica la concurrencia de aquel en el análisis de la tipicidad, será inexistente en el delito de blanqueo de capitales. (Pariona, 2021, p. 134).

**e) Defraudación tributaria:** Supone, subjetivamente, el propósito deliberado de dañar al fisco y objetivamente, la elaboración de determinados actos o maniobras tendentes a sustraer, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos. Esas maniobras están intencionalmente destinadas a inducir en error a la autoridad para

que la falta total o parcial de pago aparezca como legítima, y de allí la mayor gravedad de esta infracción, que se traduce en la mayor severidad de las sanciones (Villegas, 2001, p. 382).

**f) Delito especial propio:** Está referido a la lesión de un deber especial, el cual fundamenta la punibilidad (malversación prevista en el artículo 389, prevaricato en el art. 446, del Código Penal). Asimismo, el artículo 1 del D. Leg. N° 813 contempla la defraudación tributaria (Reátegui y Calderón, 2012, p. 22).

**g) Dolo:** En todo ilícito tipificado en el Código penal, es exigible el dolo, la cual es implícita, ya que dentro del ánimo subjetivo solo cabe la voluntad de cometer dichos delitos “intencionalmente”. Para corroborar si el contribuyente actuó con dolo, es necesario verificar si el sujeto activo actuó con conciencia y voluntad de defraudar a la Administración Tributaria, causándole un perjuicio patrimonial relevante (García, 2019, p. 2005).

**h) Tributo:** “Es una herramienta que permite al Estado crear ingresos de los particulares para cubrir el gasto público (finalidad fiscal), en respecto a ciertos parámetros constitucionales denominados principios tributarios” (Bravo, 2015, p. 74).

**i) Blanqueo de capitales:** “Proceso continuo y dinámico cuyo desarrollo se produce en diversas secuelas, lo que significa que no se trata de un hecho aislado, sino de un conjunto de actuaciones y fases sucesivas destinadas a la obtención de un determinado objetivo” (Mendoza, p. 68).

**j) UIF-Perú:** La Unidad de Inteligencia Financiera del Perú, forma parte, como unidad especializada, de la Superintendencia de banca, seguros y AFP. Se encarga

de recibir, analizar, solicitar, tratar, evaluar y transmitir información para la dirección del lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, así como coadyuvar a la implementación por parte de los sujetos obligados a informar del sistema para detectar operaciones sospechosas de lavado de activos y supervisarlo. Fue creada mediante Ley N° 27693 (Arbulú, 2021, p. 62).

#### 1.4. Operacionalización de variables

Tabla 1

##### *Operacionalización de Variables*

VARIABLES	DIMENSIONES	INDICADORES	ESCALA
Defraudación tributaria	1. Evasión Tributaria  2. Delito fuente	1.1. Conducta de delito tributario.  2.1. Elementos de exclusión.	Nominal
Lavado de Activos	1. Autonomía.  2. No tiene como elemento objetivo un delito precedente	1.1. Procesal.  2.1. El delito de defraudación tributaria es específico y no genera un origen ilícito.	Nominal

#### 1.5. Hipótesis

El delito de Defraudación Tributaria, como forma evasiva al pago de tributos, no es delito fuente del Lavado de Activos.

## **Capítulo II: Método y materiales**

La metodología utilizada en el presente trabajo de investigación fue el enfoque cuantitativo, con el que se llegó a la construcción y demostración de teorías que mediante la investigación y utilizando el razonamiento, deductivo y la lógica se logra demostrar y se deja como un avance más de la investigación (Hernández, 2018).

### **2.1. Tipo de Investigación**

La investigación es de naturaleza básica donde se conocerán los principios fundamentales de realidad o naturaleza. Tiene el propósito de ampliar el conocimiento acerca de la autonomía de la defraudación tributaria como delito fuente del lavado de activos, es de tipo Descriptivo – Correlacional. (Hernández S.R., 2018), Descriptiva ya que en el presente trabajo va a describir los hallazgos acerca de la autonomía de la defraudación tributaria como delito fuente del lavado de activos. Es de tipo correlacional (Hernández S, Fernández, C., 2014); se formula la hipótesis que busca probar la relación que hay entre la defraudación tributaria como delito fuente de lavado de activos.

### **2.2. Método de Investigación**

El método utilizado de acuerdo con el trabajo de investigación es el hipotético deductivo, donde la lógica de la investigación y se basa en una ley universal que se formula mediante una premisa básica para la construcción de nuevas teorías. El propósito de ampliar el conocimiento sobre la autonomía de la defraudación tributaria como precedente del lavado de activos. (Hernández S.R., 2018)

### 2.3. Diseño de Contrastación

El diseño utilizado es no experimental, transversal. Es no experimental debido a que no se ha manejado ni manipulado variables, analizándolos desde su ámbito natural y de corte transversal ya que la investigación se realizó mediante la recolección de datos que se han tomado en un solo momento. (Hernández S.R., 2018)

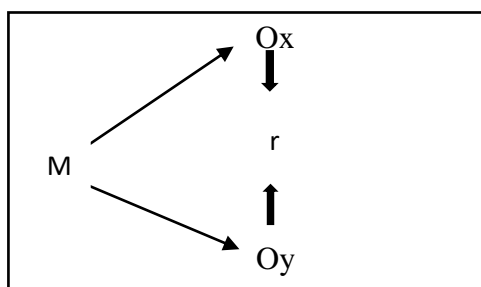


Figura 1. Diagrama de Correlación

Donde:

- M: Muestra
- Ox: Defraudación Tributaria
- Oy: Lavado de Activos
- R: Relación de las variables de estudio

### 2.4. Población, muestra y muestreo

En el presente trabajo para poder identificar el muestreo es necesario conocer la población en total con la que se va a trabajar, y de esta manera poder tener mediante técnicas de investigación el resultado que se quiere obtener. (Vallejo, 2015)

Debido al número limitado de profesionales que conocen sobre el tema se trabajará con una población de 50 personas.

### • Criterios de Inclusión

- Profesionales del Juzgado Tributario y Juzgados que ventilan casos de Lavado de Activos, ambos pertenecientes a la Corte Superior de Justicia de Lambayeque
- Profesionales que investigan casos de defraudación tributaria y lavado de activos, pertenecientes al Ministerio Público, del distrito fiscal de Lambayeque.
- Profesionales pertenecientes a la Procuraduría Pública de SUNAT del departamento de Lambayeque.
- Profesionales, abogados litigantes, que conocen sobre el tema de defraudación tributaria y lavado de activos del departamento de Lambayeque.

### • Criterios de Exclusión

- Personal administrativo
- Practicantes
- Estudiantes, Bachilleres
- Profesionales que desconocen el tema de defraudación tributaria y lavado de activos.

### Muestra

Según Hernández et al (2014), la muestra es “un subgrupo de la población en el cual se tiene la necesidad de estudiar y se calcula mediante fórmulas estadísticas o matemáticas, va a depender mucho del diseño, hipótesis y de la escala de medición. En la presente investigación tuvo como muestra a la población total que es de 50 profesionales ya que por ser una población pequeña se va a trabajar con toda ella, para que la investigación no tenga sesgos.

## **2.5. Técnicas, Instrumentos, Equipos y Materiales de Recolección de datos**

### **Técnica**

La técnica utilizada para esta investigación para la recolección de datos que se utilizó un cuestionario, (Vallejo, 2015) Describe que un cuestionario o encuesta es como la búsqueda sistemática de la información en la que el investigador va a preguntar al investigado sobre ciertos datos que se van a querer obtener.

### **Instrumentos**

Para esta investigación se tiene un cuestionario para la variable defraudación tributaria y otro para la variable lavado de activos. Se usará del cuestionario (ENCUESTA), sometido a los diversos operadores de justicia del Distrito Judicial de Lambayeque, como jueces de los Juzgados Tributarios de Chiclayo, procuradores de SUNAT y lavado de Activos, y diversos abogados penalistas-tributarios.

### **Equipos y Materiales**

En la presente investigación se utilizó el siguiente material bibliográfico: Libros de autores nacionales y extranjeros, Código Penal y Procesal Penal, Código Penal Tributario, Resoluciones Judiciales, Requerimientos fiscales, Jurisprudencia de la Corte Suprema y Cortes Superiores. Asimismo, materiales para la elaboración del trabajo de investigación como: Papel bond, Memoria USB, Lapiceros, Sobre Manila, Libreta de apuntes, Files, Folders, Empastados, etc.

## **2.6. Procesamiento y análisis de datos**

En el desarrollo del presente trabajo de investigación, se ayudó a realizar mediante una matriz que se realizó en el programa Excel, donde se establecieron las

sumas y se determinó un puntaje total, luego de eso los datos han sido ingresados en el Software SPSS 28 en español para un mejor nivel estadístico, teniendo en cuenta códigos, para poder sacar cada resultado de acuerdo con lo que como investigador se ha querido llegar. Así mismo se utilizó el programa para poder ejecutar la prueba de normalidad mediante el estadístico de Shapiro con la finalidad de determinar el uso de las encuestas, de lo cual su resultado permitió identificar que para las variables de la investigación se va a utilizar la prueba paramétrica de Chi-Cuadrado. También se pudo determinar la confiabilidad y validez de las encuestas. La discusión de los resultados se hizo mediante el análisis y la confrontación de los datos, de igual forma las conclusiones se plantearon teniendo en cuenta los objetivos y los resultados obtenidos.

## Capítulo III: Resultados

### 3.1. Análisis descriptivo de los resultados

#### 3.1.1. Objetivo general

Determinar si el delito de Defraudación Tributaria, como forma evasiva al pago de tributos, es fuente del delito de Lavado de Activos.

Tabla 2

*Prueba Chi Cuadrado de relación entre la variable Defraudación Tributaria y Lavado de Activos*

		V2. Lavado de Activos	
Chi - Cuadrado	V1.	Coeficiente de correlación	0,27
	Defraudación	Sig. (bilateral)	0,449
	Tributaria	N	50

Nota. En la tabla 01, se observa que no existe relación estadísticamente muy significativa ( $p > 0.05$ ) Se utilizo la prueba de chi-cuadrado ya que ambas variables son cualitativas. El valor de significancia es de 0.449 por lo que es mayor a ( $p > 0.05$ ) dando así un resultado de que no hay relación entre la variable defraudación tributaria y lavado de activos.

#### 3.1.2. Objetivo Específico

Determinar que el delito de defraudación tributaria, en su conducta antijurídica de evasión al pago de tributos, es propia de un delito tributario y no genera un delito previo al lavado de activos

Tabla 3

*Prueba Chi Cuadrado de relación entre la dimensión evasión tributaria y la variable Lavado de Activos*

			V2.
			Lavado de Activos
Chi - Cuadrado	Dimensión Evasión Tributaria	Coeficiente de correlación	0,729
		Sig. (bilateral)	0,494
		N	50

Nota. En la tabla 02, se observa que no existe relación estadísticamente muy significativa ( $p > 0.05$ ). El valor de significancia es de 0.494 por lo que es mayor a ( $p > 0.05$ ) dando así un resultado de que no hay relación. Se utilizo la prueba de chi-cuadrado ya que ambas variables son cualitativas.

### 3.1.3. Objetivo Específico 2

Identificar la existencia de elementos del delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva del pago de tributos, para excluirlo como delito fuente del lavado de activos.

Tabla 4

*Prueba Chi Cuadrado de relación entre la dimensión delito fuente y la variable Lavado de Activos*

			V2.
			Lavado de Activos
Chi - Cuadrado	Dimensión	Coeficiente de correlación	0,114
	Delito fuente	Sig. (bilateral)	0,104
		N	50

Nota. En la tabla 02, se observa que no existe relación estadísticamente muy significativa ( $p > 0.05$ ). El valor de significancia es de ,104 por lo que es

mayor a ( $p>0.05$ ) dando así un resultado de que no hay relación. Se utilizó la prueba de chi-cuadrado ya que ambas variables son cualitativas.

Tabla 5

¿Considera a la evasión tributaria del pago de tributos, en su forma dolosa, como conducta previa para el delito de lavado de activos?

Valoración	N°	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	25	50%
En desacuerdo	13	26%
De acuerdo	12	24%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

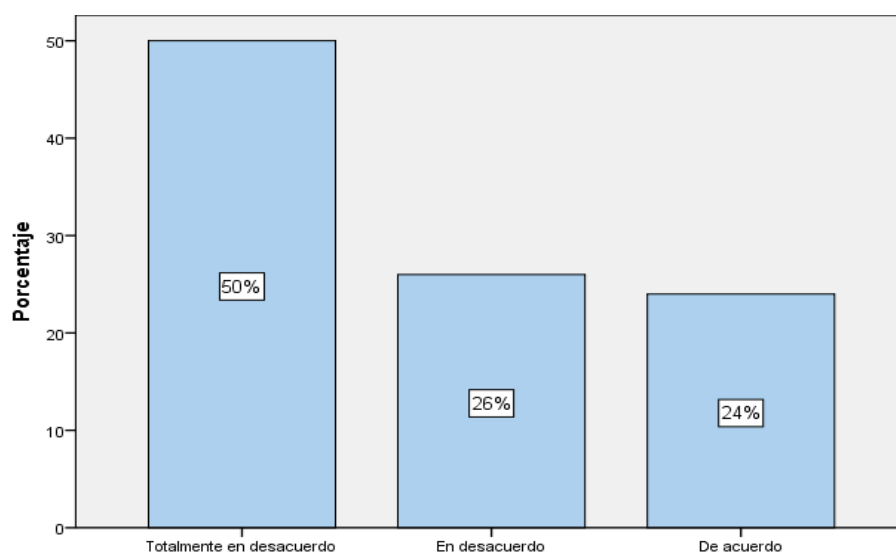


Figura 2. ¿Considera a la evasión tributaria del pago de tributos, en su forma dolosa, como conducta previa para el delito de lavado de activos?

Según la tabla 5 y figura 2, el 50% de los encuestados está en total desacuerdo respecto a considerar a la evasión tributaria del pago de tributos, en su forma dolosa, como conducta previa para el delito de lavado de activos y solo un 24% señala estar de acuerdo.

Tabla 6

¿Considera que el delito de defraudación tributaria tiene la estructura de un delito omisivo?

Valoración	Frecuencia	Porcentaje
De acuerdo	34	68%
Totalmente de acuerdo	16	32%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

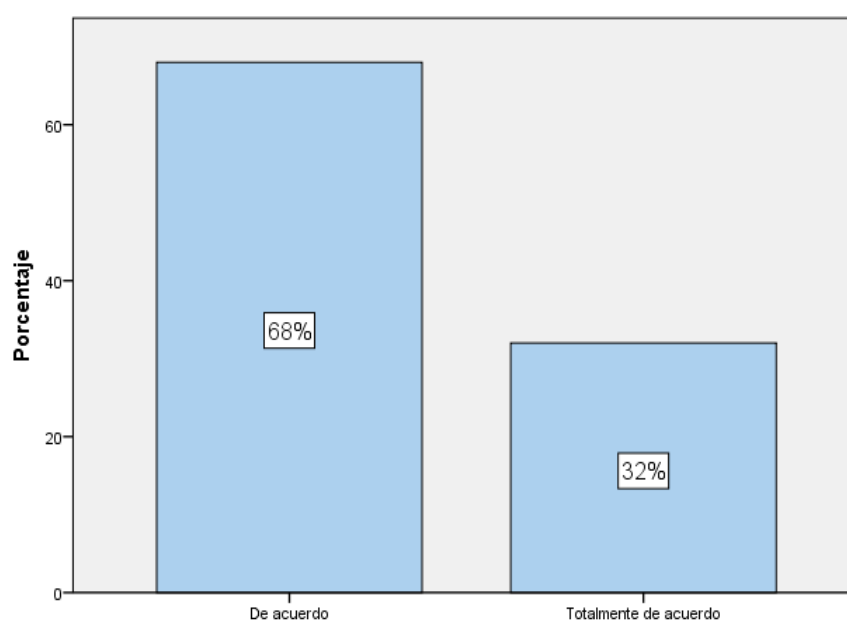


Figura 3. ¿Considera que el delito de defraudación tributaria tiene la estructura de un delito omisivo?

Según la tabla 6 y figura 3, el 68% de los encuestados está de acuerdo en considerar que, el delito de defraudación tributaria tiene la estructura de un delito omisivo y el 32% está totalmente de acuerdo.

Tabla 7

¿Considera que el delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, debería tener autonomía propia al delito de lavado de activos, y ser tramitado únicamente dentro del proceso de delitos tributarios?

Valoración	Nº	Porcentaje
En desacuerdo	12	24%
Totalmente de acuerdo	38	76%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

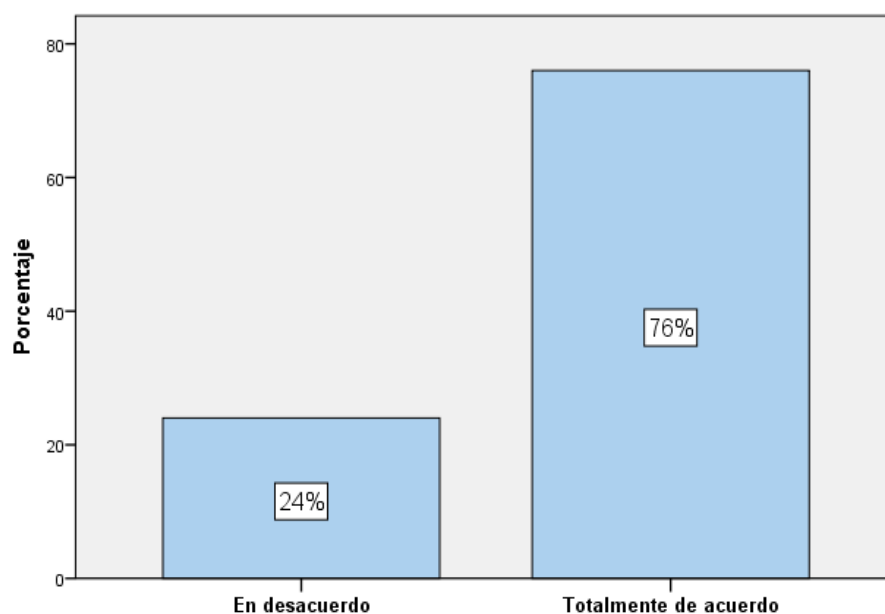


Figura 4. ¿Considera que el delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, debería tener autonomía propia al delito de lavado de activos, y ser tramitado únicamente dentro del proceso de delitos tributarios?

Según la tabla 7 y figura 4, el 76% de los encuestado está totalmente de acuerdo que el ilícito defraudación tributaria, como evasión al pago de tributos, debería tener autonomía propia al delito de lavado de activos, y ser tramitado

únicamente dentro del proceso de delitos tributarios, mientras que un 24% está en desacuerdo.

Tabla 8

¿Considera que el delito de defraudación tributaria tiene una vía propia y exclusiva para su tramitación?

Valoración	N°	Porcentaje
En desacuerdo	5	10%
De acuerdo	13	26%
Totalmente de acuerdo	32	64%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

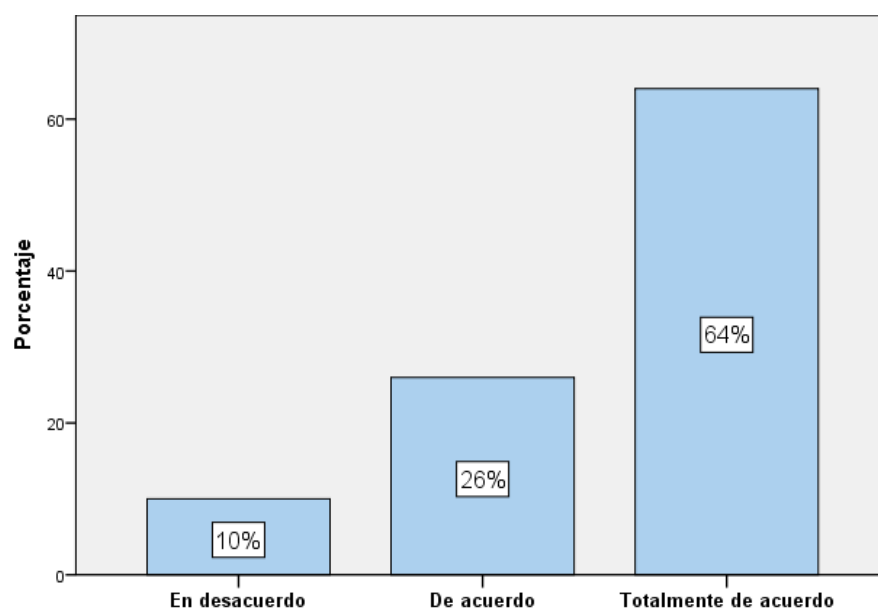


Figura 5. ¿Considera que el delito de defraudación tributaria tiene una vía propia y exclusiva para su tramitación?

Según la tabla 8 y figura 5, el 64% de los encuestados está totalmente de acuerdo en que el delito de defraudación tributaria tiene una vía propia y exclusiva para su tramitación, mientras que un 26% está de acuerdo y un 10% en desacuerdo.

Tabla 9

¿Considera que el delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, debería ser considerado dentro del catálogo contemplado de delitos previos al lavado de activos, contenidos en el artículo 10 del D. Leg N° 1106?

Valoración	N°	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	22	44%
En desacuerdo	16	32%
De acuerdo	12	24%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

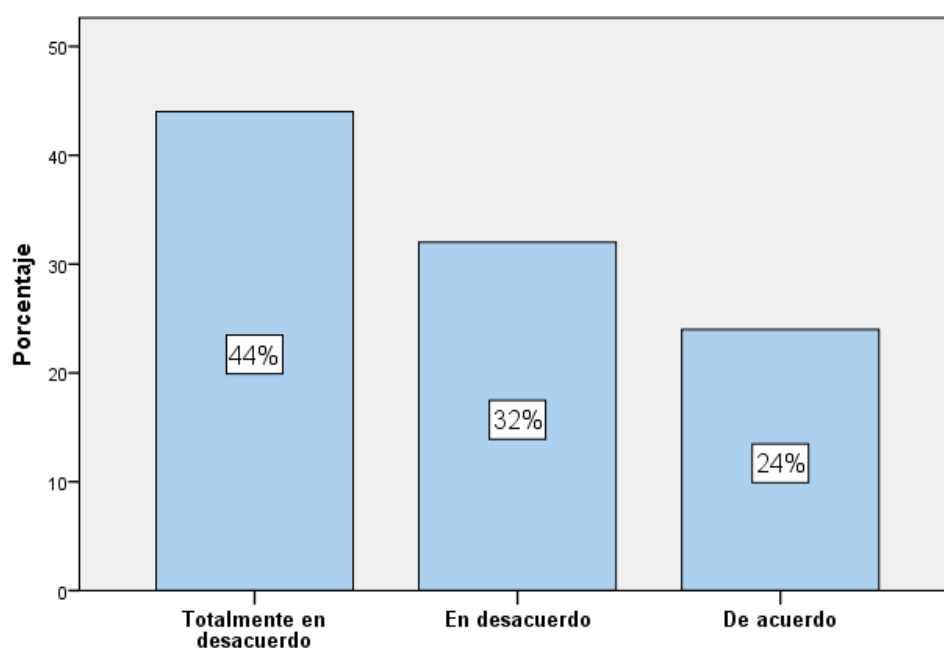


Figura 6. ¿Considera que el delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, debería ser considerado dentro del catálogo contemplado de delitos previos al lavado de activos, contenidos en el artículo 10 del D. Leg N° 1106?

Según tabla 9 y figura 6, el 44% de los encuestados está totalmente en desacuerdo que el delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva al

pago de tributos, debería ser considerado dentro en la relación de delitos previos al lavado de activos, contenidos en el artículo 10 del D. Leg N° 1106, mientras que un 32% está en desacuerdo y un 24% de acuerdo.

Tabla 10

¿Considera la existencia de elementos de exclusión en el delito de defraudación tributaria, como delito fuente del lavado de activos?

Valoración	Nº	Porcentaje
En desacuerdo	5	10%
De acuerdo	13	26%
Totalmente de acuerdo	32	64%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

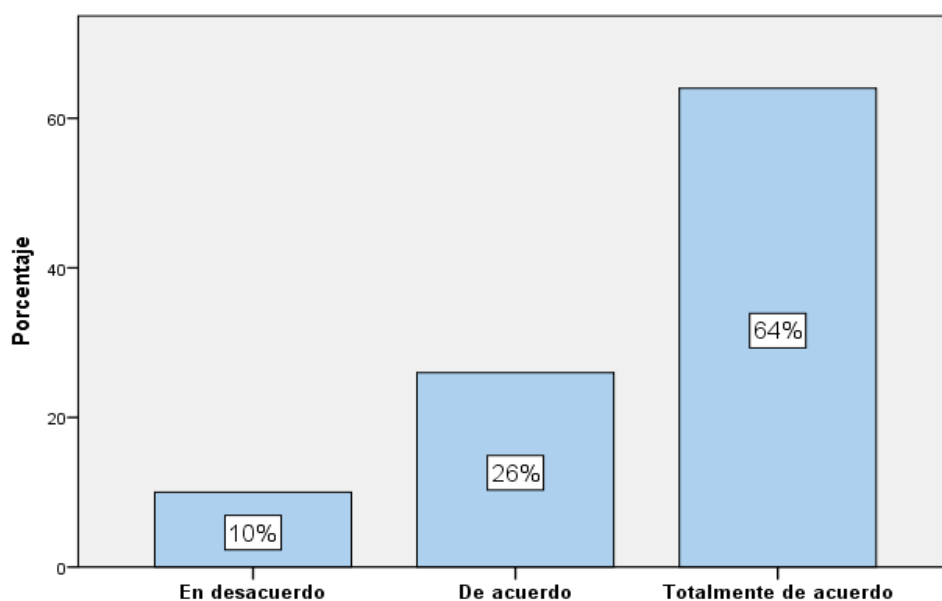


Figura 7. ¿Considera la existencia de elementos de exclusión en el delito de defraudación tributaria, como delito fuente del lavado de activos?

Según tabla 10 y figura 7, el 64% de los encuestados está totalmente de acuerdo en la existencia de elementos de exclusión en el delito de defraudación

tributaria, como fuente del lavado de activos, mientras que un 26% está en de acuerdo y un 10% en desacuerdo.

Tabla 11

¿Considera a la cuota defraudada como objeto material del lavado de activos?

	N°	Porcentaje
En desacuerdo	27	54%
De acuerdo	18	36%
Totalmente de acuerdo	5	10%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

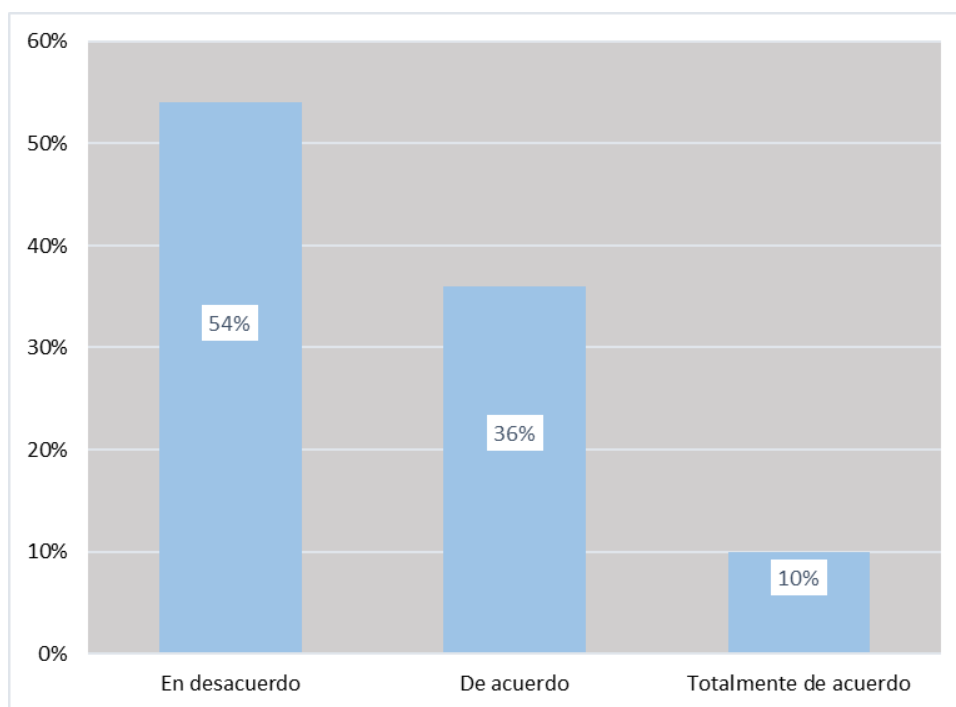


Figura 8. ¿Considera a la cuota defraudada como objeto material del lavado de activos?

Según la tabla 11 y figura 8, el 54% de los encuestados está en desacuerdo en que la cuota defraudada sea considerada como objeto material

del lavado de activos, mientras que un 36% está de acuerdo y un 10% totalmente de acuerdo.

Tabla 12

¿Considera adecuado la investigación a nivel fiscal, en el Distrito Fiscal de Lambayeque, de los delitos de defraudación tributaria en su forma evasiva del pago de tributos, como fuente del lavado de activos; sobreviniendo incluso como concurso real de delitos?

Valoración	Nº	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	16	32%
En desacuerdo	29	58%
De acuerdo	5	10%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

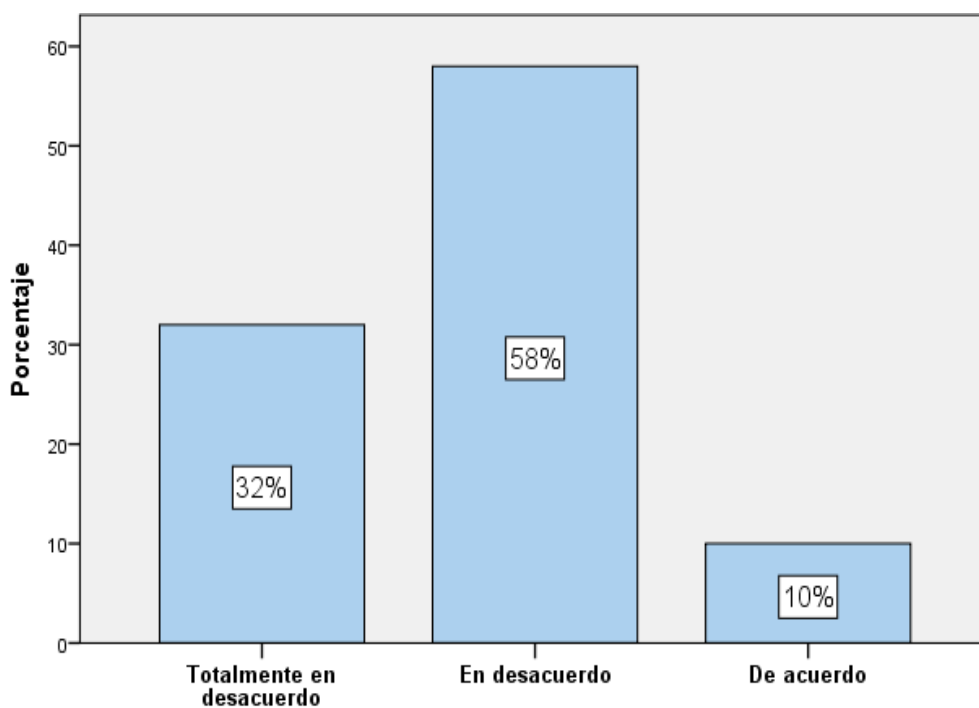


Figura 9. ¿Considera adecuada la investigación a nivel fiscal, en el Distrito Fiscal de Lambayeque, de los delitos de defraudación tributaria en su forma

evasiva del pago de tributos, como fuente del lavado de activos; sobreviniendo incluso como concurso real de delitos?

Según la tabla 12 y figura 9, el 58% de los encuestados está en desacuerdo con el trámite de investigación a nivel fiscal, en el Distrito Fiscal de Lambayeque, de los delitos de defraudación tributaria, como evasión al pago de tributos, como fuente del lavado de activos, mientras que un 32% está totalmente en desacuerdo y un 10% de acuerdo.

Tabla 13

¿Considera adecuado el control formal y sustancial de la acusación fiscal que realiza el Juzgado de Investigación Preparatoria, en el Distrito Judicial de Lambayeque, de los delitos de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, y lavado de activos?

Valoración	Nº	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	12	24%
En desacuerdo	26	52%
De acuerdo	12	24%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

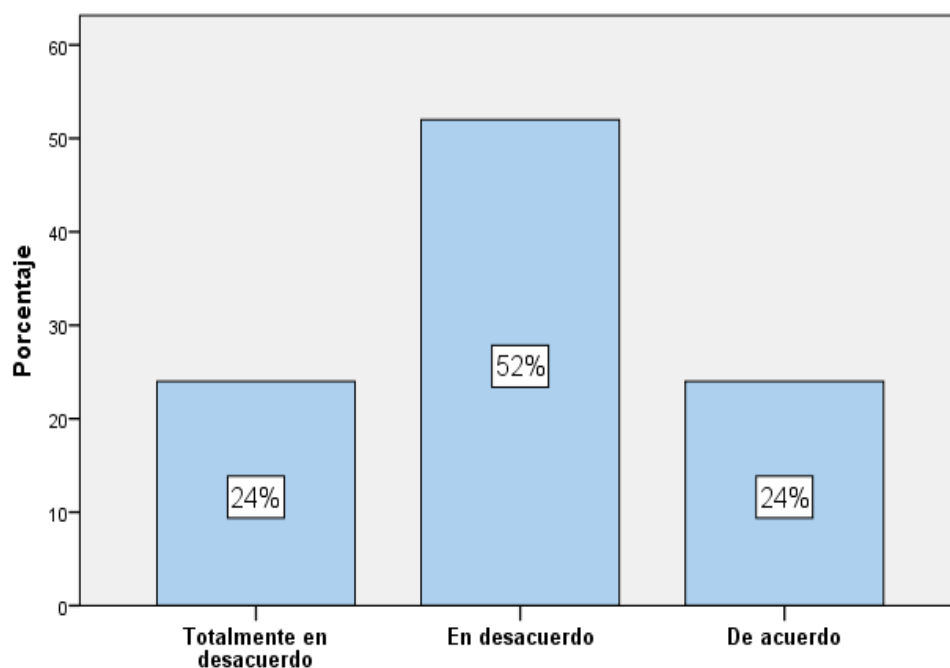


Figura 10. ¿Considera adecuado el control formal y sustancial de la acusación fiscal, que realiza el Juzgado de Investigación Preparatoria, en el Distrito Judicial de Lambayeque, de los delitos de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, y lavado de activos?

Según la tabla 13 y figura 10; un 52% de los encuestados está en desacuerdo del control formal y sustancial en la acusación fiscal, que realiza el Juzgado de Investigación Preparatoria, en el Distrito Judicial de Lambayeque, de los delitos de defraudación tributaria, como evasión al pago de tributos, y lavado de activos, mientras que un 24% está totalmente en desacuerdo y 24% de acuerdo.

Tabla 14

¿Considera al delito de defraudación tributaria como elemento objetivo del tipo del delito de lavado de activos?

Valoración	Nº	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	13	26%
En desacuerdo	25	50%
De acuerdo	12	24%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

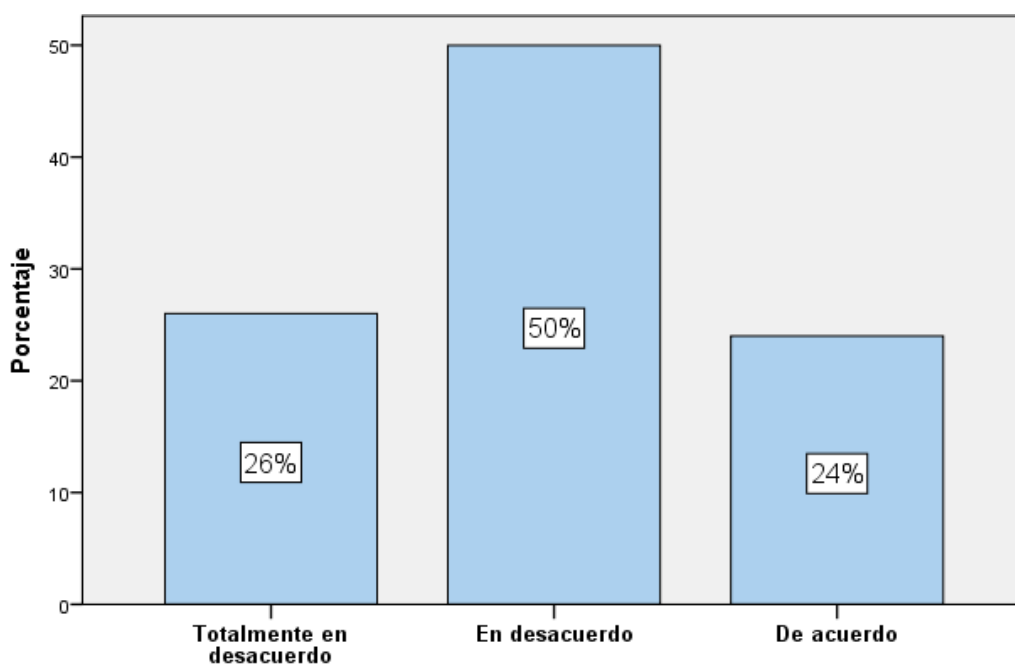


Figura 11. ¿Considera al delito de defraudación tributaria como elemento objetivo del tipo del delito de lavado de activos?

Según tabla 14 y figura 11; el 50% de los encuestados está en desacuerdo de que el delito de defraudación tributaria sea considerado como elemento objetivo del tipo de lavado de activos, mientras que un 26% está totalmente en desacuerdo y un 24% de acuerdo.

Tabla 15

¿Considera que el delito de lavado de activos es un delito autónomo?

Valoración	Nº	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	7	14%
De acuerdo	30	60%
Totalmente de acuerdo	13	26%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

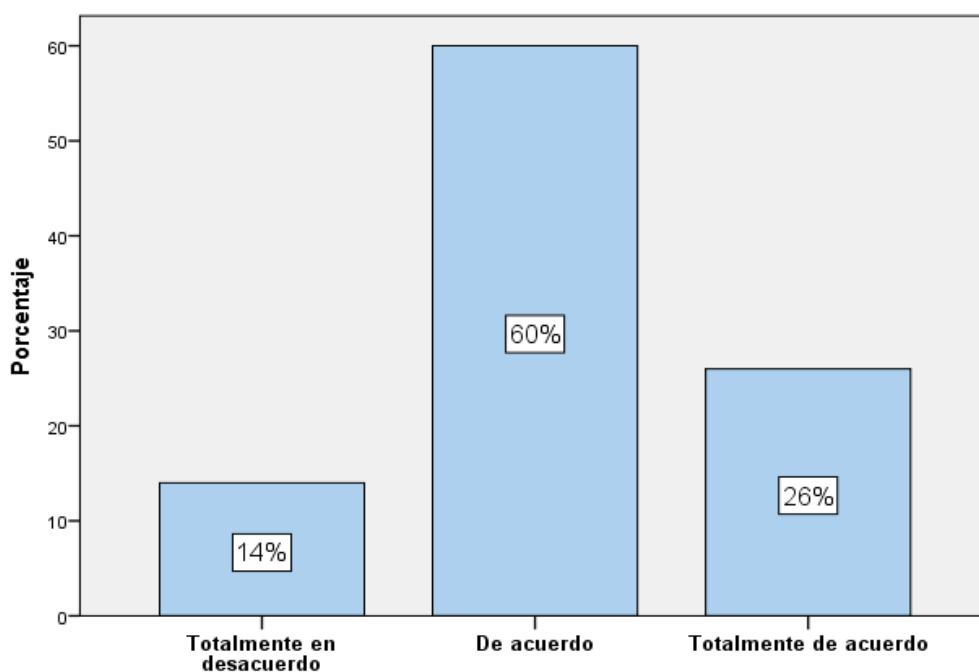


Figura 12. ¿Considera que el delito de lavado de activos es un delito autónomo?

Según la tabla 15 y figura 12 el, 60% de los encuestados indican estar de acuerdo en considerar que el delito de lavado de activos es un delito autónomo y un 14% indica estar en total desacuerdo.

Tabla 16

¿Considera que únicamente la autonomía de lavado de activos es procesal?

	N°	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	7	14%
En desacuerdo	6	12%
De acuerdo	31	62%
Totalmente de acuerdo	6	12%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

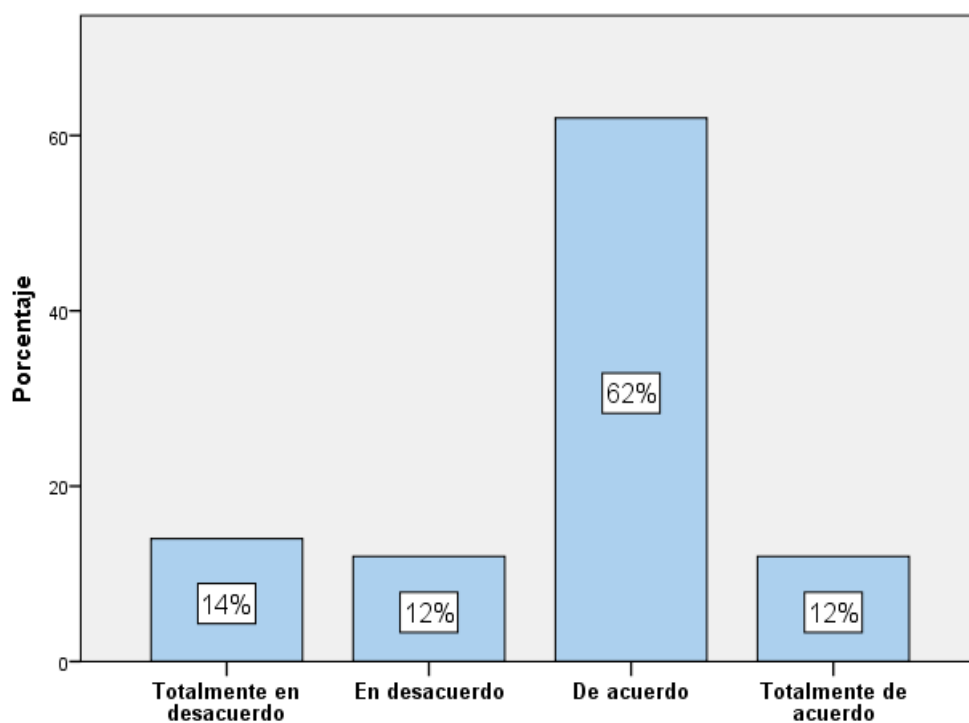


Figura 13. ¿Considera que únicamente la autonomía de lavado de activos es procesal?

Según tabla 16 y figura 13, el 62% de los encuestados señala estar de acuerdo en considerar que únicamente la autonomía de lavado de activos es procesal, mientras que un 12% está en desacuerdo y un 12% totalmente de acuerdo.

Tabla 17

¿Considera que no es necesario un delito previo para la configuración del delito de lavado de activos?

	N°	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	16	32%
En desacuerdo	22	44%
De acuerdo	12	24%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

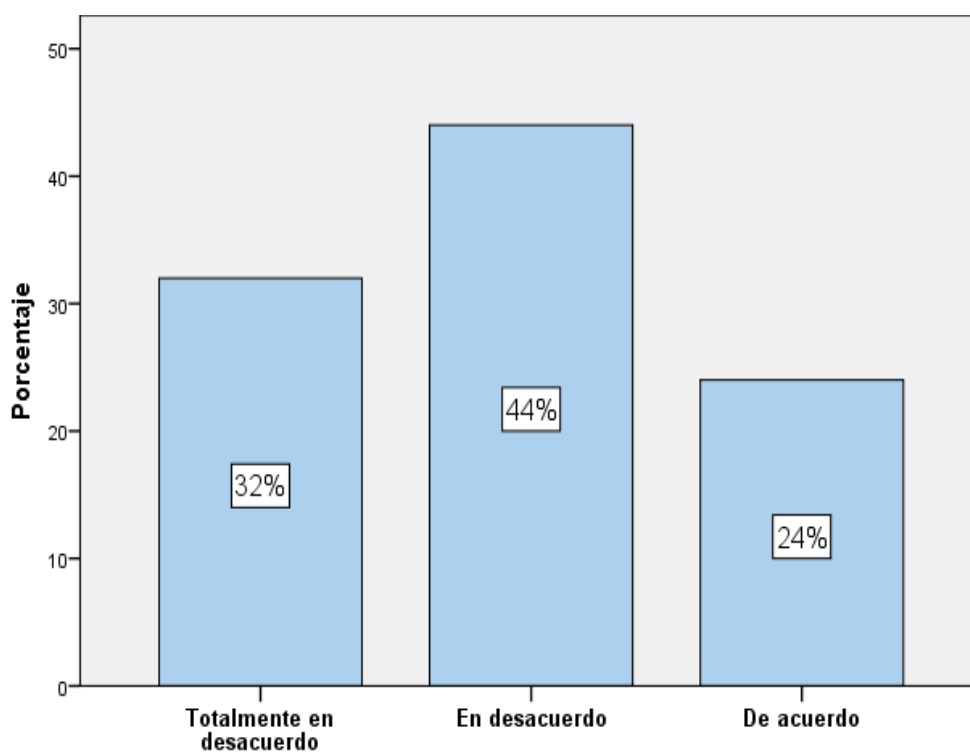


Figura 14. ¿Considera que no es necesario un delito previo para la configuración del delito de lavado de activos?

Según la tabla 17 y figura 14, el 44% de los encuestados está en desacuerdo y el 32% totalmente en desacuerdo, en considerar que es innecesario un delito previo para la configuración del delito de lavado de activos, mientras que el 24% está de acuerdo.

Tabla 18

¿Es necesario que se pruebe el delito previo para la configuración del delito de lavado de activos?

	Frecuencia	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	15	30%
En desacuerdo	23	46%
De acuerdo	12	24%
Total	50	100,0

*Nota. Elaboración propia*

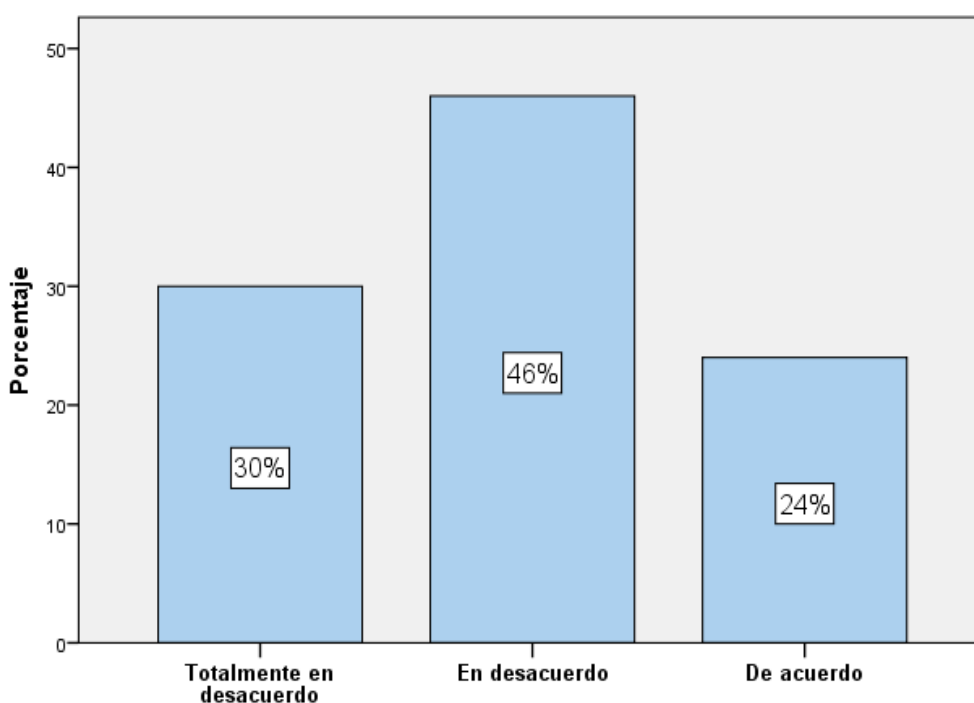


Figura 15. ¿Es necesario que se pruebe el delito previo para la configuración del delito de lavado de activos?

Según la tabla 18 y figura 15, el 46% de los encuestados señala estar en desacuerdo y 30% en total desacuerdo, de que sea necesario la probanza del delito previo para la configuración del delito de lavado de activos, mientras que un 24% está de acuerdo.

Tabla 19

¿Está de acuerdo con el catálogo de delitos previos, como fuentes al delito de lavado de activos, contemplados en el artículo 10 del D. Leg N° 1106?

	N°	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	15	30%
En desacuerdo	23	46%
De acuerdo	5	10%
Totalmente de acuerdo	7	14%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

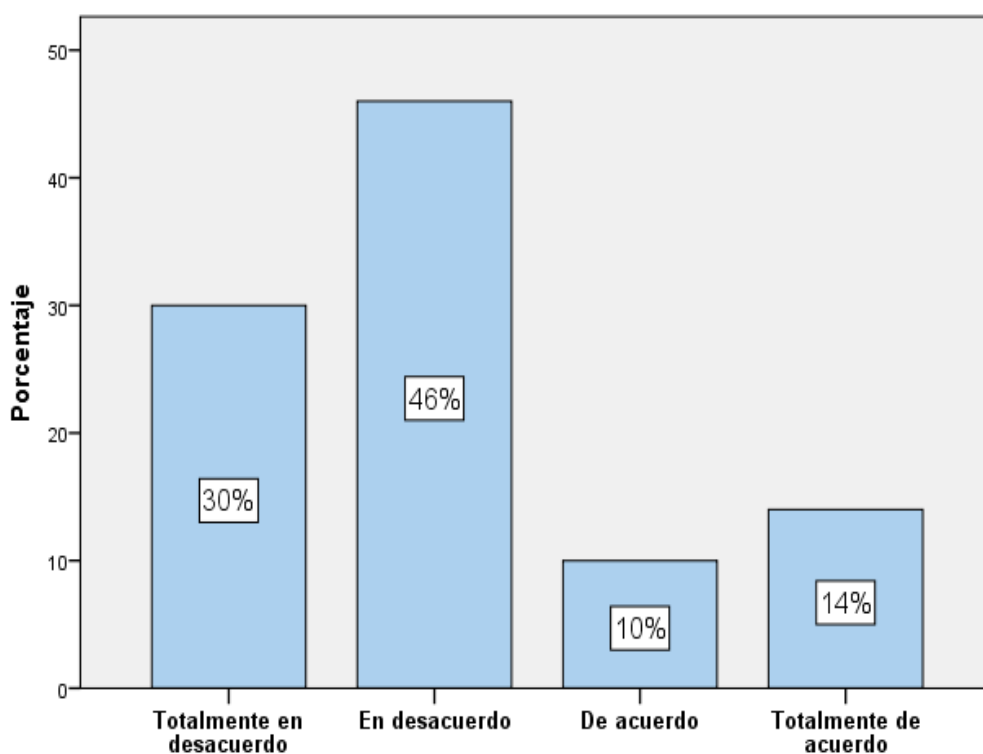


Figura 16. ¿Está de acuerdo con el catálogo de delitos previos, como fuentes al delito de lavado de activos, contemplados en el artículo 10 del D. Leg N° 1106?

Según tabla 19 y figura 16, el 46% de los encuestados señalo estar en desacuerdo con el catálogo de delitos previos, como fuentes al delito de lavado

de activos, contemplados en el artículo 10 del D. Leg N° 1106, mientras que un 10% está de acuerdo.

Tabla 20

¿Considera innecesario que se pruebe indiciariamente el delito previo para la apertura del proceso por lavado de activos?

	N°	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	15	30%
En desacuerdo	23	46%
De acuerdo	12	24%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

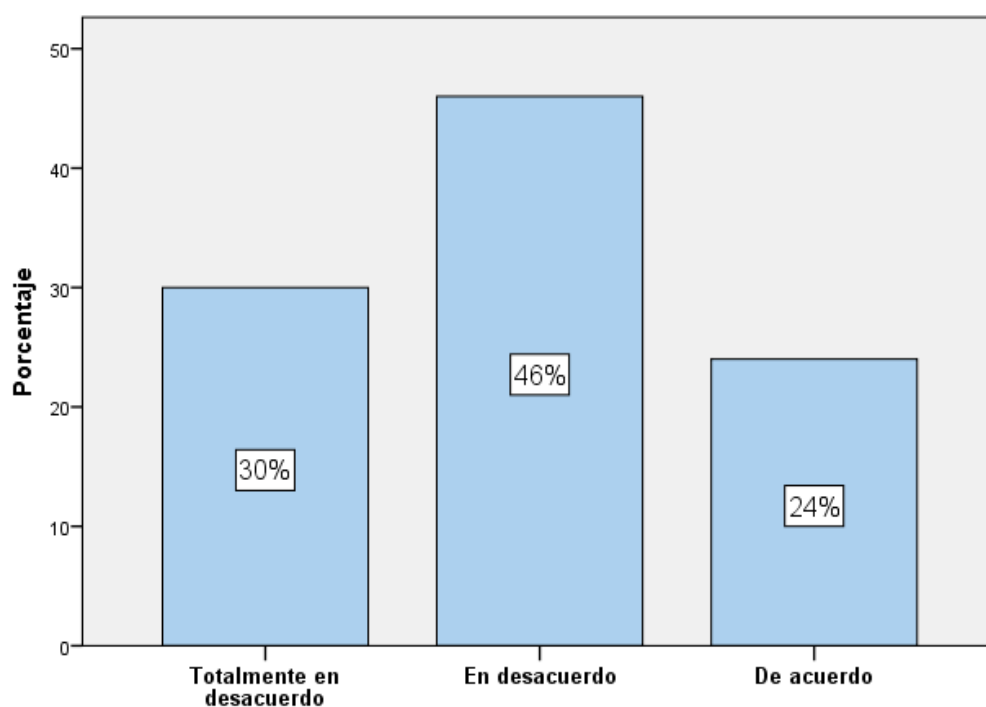


Figura 17. ¿Considera innecesario que se pruebe indiciariamente el delito previo para la apertura del proceso por lavado de activos?

La tabla 20 y figura 17, el 46% de los encuestados está en desacuerdo y un 30% totalmente en desacuerdo, en considerar innecesario que se pruebe

indiciariamente un delito previo para la apertura del proceso por lavado de activos, mientras que el 24% está de acuerdo.

Tabla 21

¿Es necesario que exista una sentencia en el delito previo para que pueda tramitarse el delito de lavado de activos?

	N°	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	27	54%
En desacuerdo	23	46%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

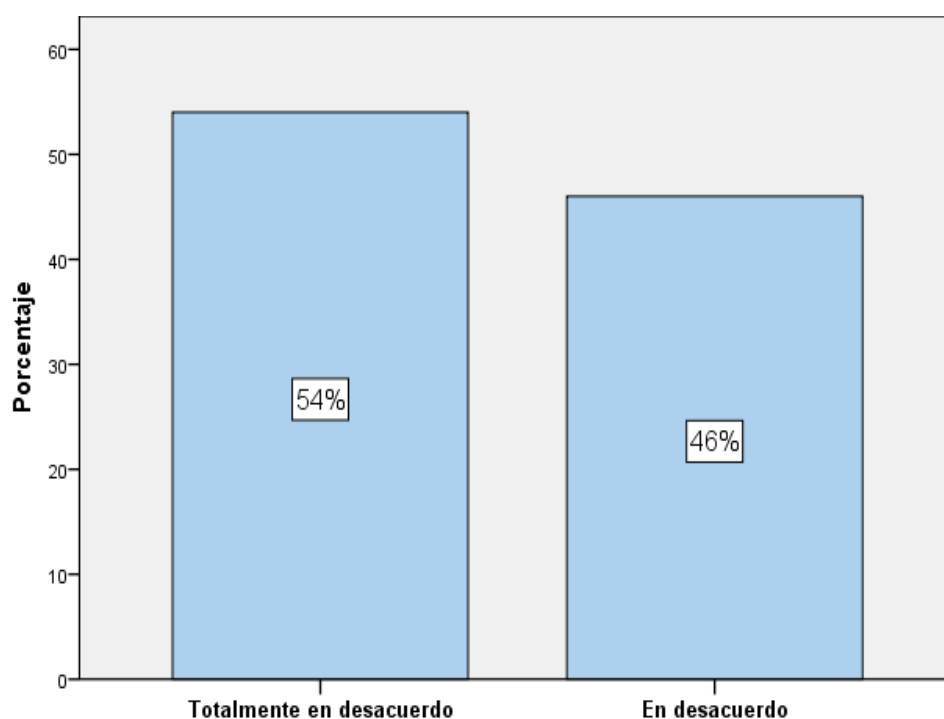


Figura 18. ¿Es necesario que exista una sentencia en el delito previo para que pueda tramitarse el delito de lavado de activos?

Según tabla 21 y figura 18, el 54% de los encuestados señalan que están en total desacuerdo con la necesidad que haya una sentencia en el delito previo

para que pueda tramitarse el delito de lavado de activos, mientras que un 46% está en desacuerdo

Tabla 22

¿El delito previo debe ser considerado como elemento objetivo del tipo del lavado de activos?

	N°	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	18	36%
En desacuerdo	20	40%
De acuerdo	12	24%
Total	50	100%

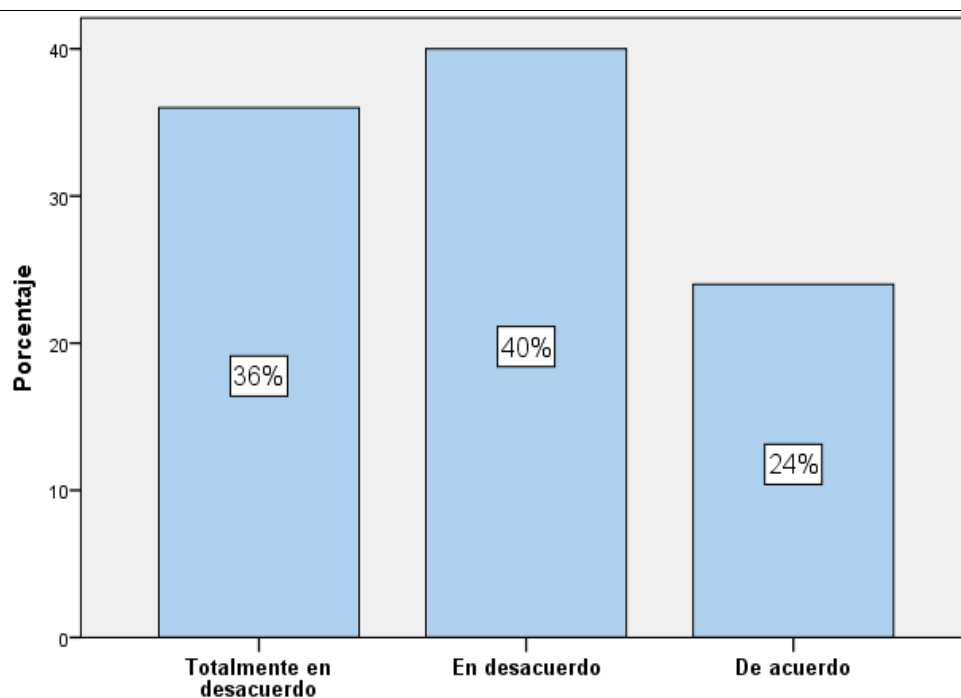


Figura 19. ¿El delito previo debe ser considerado como elemento objetivo del tipo del lavado de activos?

Según tabla 22 y figura 19, el 40% de los encuestados está en desacuerdo y el 36% totalmente en desacuerdo, en que el delito precedente debe considerarse como elemento objetivo del tipo del lavado, mientras que un 24% está de acuerdo.

Tabla 23

¿Considera que el acto de no pagar tributos al fisco, es un acto previo para configurar el delito de Lavado de Activos?

	N°	Porcentaje
Totalmente en desacuerdo	18	36%
En desacuerdo	20	40%
De acuerdo	12	24%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

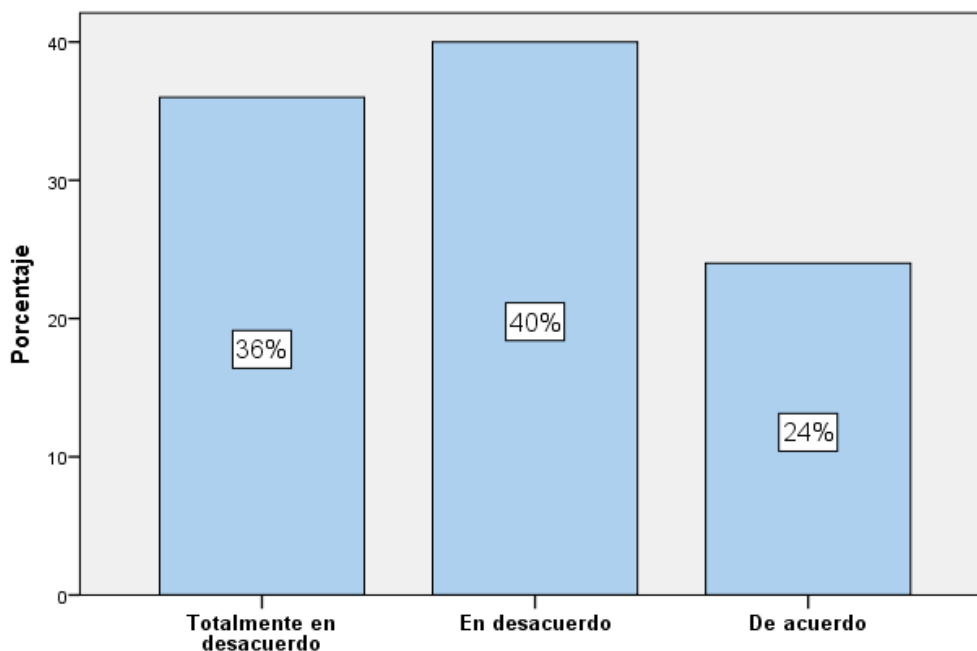


Figura 20. ¿Considera que el acto de no pagar tributos al fisco, es un acto previo para configurar el delito de Lavado de Activos?

Según tabla 23 y figura 20, el 40% de los encuestado señala que está en desacuerdo en considerar que el acto de no pagar tributos al fisco, es un acto previo para configurar el blanqueo de capitales, mientras que el 24% está de acuerdo.

Tabla 24

¿Considera que el delito de defraudación es específico y que no genera un origen ilícito para el delito de lavado de activos?

	Nº	Porcentaje
En desacuerdo	12	24%
De acuerdo	13	26%
Totalmente de acuerdo	25	50%
Total	50	100%

*Nota. Elaboración propia*

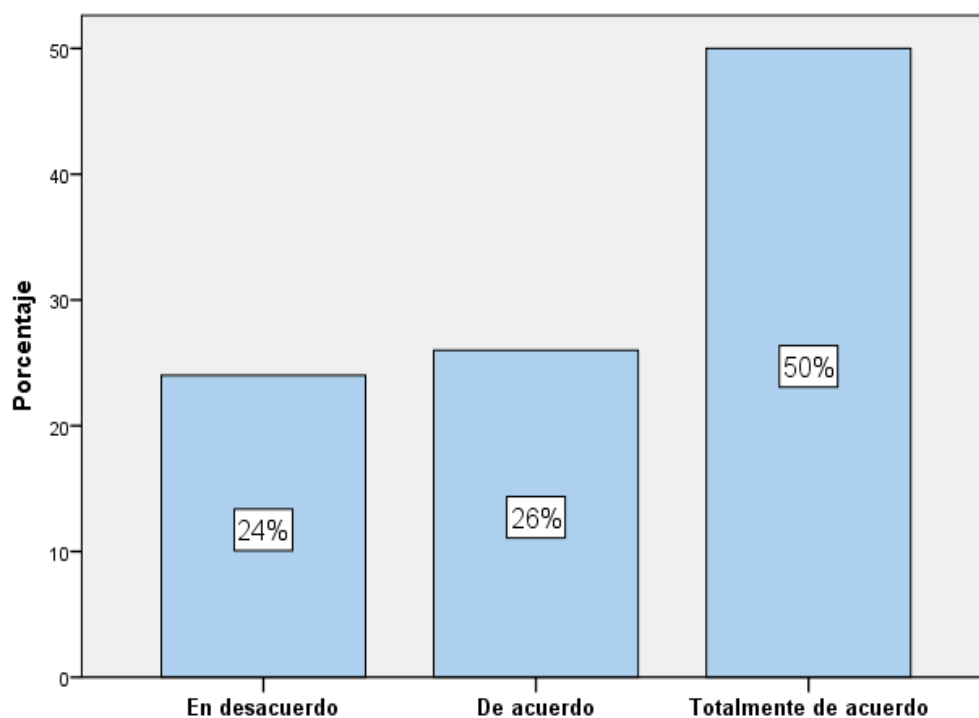


Figura 21. ¿Considera que el delito de defraudación es específico y que no genera un origen ilícito para el delito de lavado de activos?

Según tabla 24 y figura 21, el 50% de los encuestados señala que esta en total acuerdo en considerar que el delito de defraudación es específico y que no genera una procedencia ilícita para el blanqueo de capitales, entretanto el 24% está en desacuerdo.

## Capítulo IV: Discusión

Los resultados de la investigación determinan la inexistencia relación entre la defraudación tributaria, en la modalidad evasiva al pago de tributos, como precedente del lavado de activos. Por ende, la cuota omitida no sería objeto material del delito de lavado de activos. Se utilizó la prueba de chi-cuadrado ya que ambas variables son cualitativas. El valor de significancia es de 0.449 por lo que es mayor a ( $p > 0.05$ ) dando así un resultado de que no hay relación entre la variable defraudación tributaria y lavado de activos. Se determinó que el lavado de activos es un delito especial, autónomo al delito precedente, como lo han venido expresando la diversa jurisprudencia como la Sentencia Plenaria Casatoria 1-2017/CIJ-433, el R.N. 422-2018-Nacional, el Acuerdo Plenario 3-2010/CJ-116 y 7-2011/CJ-116. “El delito precedente no forma parte del delito de lavado de activos, al centrarse el núcleo de la procedencia del dinero en un origen ilícito y no en un delito específico” (Paucar, 2013, p. 62). El resultado de la inexistencia de relación entre la defraudación tributaria, modalidad evasiva al pago de tributos, como delito anterior al lavado de activos, coincide con el trabajo de Quintero (2006) quien refiere que, “el dinero del agente que no pagó al fisco, no es dinero producto del delito fiscal, de modo que no puede ser objeto del delito de lavado de activos”.

De igual modo, se determinó que la defraudación tributaria, en la modalidad antijurídica de evadir tributos, es propia de un delito tributario, resultando imposible la consideración de delito previo al lavado de activos. Por lo tanto, el delito de defraudación tributaria queda excluido como elemento objetivo del tipo del lavado de activos. El valor de significancia es de 0.494 por lo que es mayor a ( $p > 0.05$ ) dando así un resultado de que no hay relación. Se utilizó la prueba de chi-cuadrado ya que ambas variables son cualitativas. “En los delitos de omisión, como los delitos tributarios, se deja de pagar

determinada obligación tributaria, resulta discutible si la cantidad dejada de pagar, y que permanece en el patrimonio del agente, constituye objeto, efectos o ganancias del delito” (Galvez, 2014, p. 104). Este resultado coincide con el trabajo de Choclán (2007) quien refiere que, “la defraudación tributaria tiene la estructura de delito omisivo, y el delito previo en el blanqueo no puede ser omisivo, al no establecerse relación causal entre la acción omitida (pagar tributo) y los bienes ya incorporados al patrimonio del defraudador” (p. 33).

Por otro lado, se comprobó la presencia de elementos en la defraudación tributaria, modalidad evasiva de pagar tributos, y excluirlo de ser fuente del blanqueo de capitales. El valor de significancia es de ,104 por lo que es mayor a ( $p > 0.05$ ) dando así un resultado de que no hay relación. Se utilizó la prueba de chi-cuadrado ya que ambas variables son cualitativas. Este resultado coincide con el trabajo de Mendoza (2017), el cual refiere:

En términos generales, entre quienes rechazan la defraudación tributaria por elusión del pago de tributos pueda configurarse en delito fuente, se encuentran García Cavero, Galvez Villegas y Alpaca Pérez, no obstante, sí admiten que determinados delitos tributarios sí son idóneos para constituirse en delito precedente, como el delito de no entrega indebida de retenciones o percepciones (art. 2 lit. b de la Ley Penal Tributaria), y el delito de obtención fraudulenta de devoluciones. Desde la perspectiva opuesta, otro sector considera que no existe inviabilidad dogmática para concebir a la defraudación tributaria como delito fuente, en esta posición se sitúa Caro Coria. (p. 360)

El mismo autor desarrolla cuatro posiciones sobre la imposibilidad que la defraudación tributaria sea fuente ilícita, con los siguientes elementos: “1. Ausencia de objeto material por activos lícitos, 2. Atipicidad del hecho por imposibilidad de

individualización de la cuota tributaria defraudada, 3. Inidoneidad del objeto por ausencia de relación de causalidad. 4. infracción de garantías del *non bis in ídem*” (pp. 363-369).

## Conclusiones

1. Conforme la encuesta realizada se determinó la inexistente relación entre la Defraudación Tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, como delito fuente al lavado de Lavado de Activos, en base a las preguntas realizadas; se infiere que a pesar que el delito de defraudación tributaria se encuentra dentro del catálogo de los delitos previos para el lavado de activos en el D.L. N° 1106, no podría ser considerado como tal, porque en la evasión del pago de tributos dejado de pagar al fisco no proviene de una actividad ilícita, por el contrario, se trata de actividades económicas lícitas y que la cuota defraudada incluye la cantidad de dinero dejado de pagar ante el surgimiento de un hecho imponible. Entonces, al provenir la cuota defraudada de actividades económicas lícitas, no puede ser objeto material del delito de lavado de activos; en consecuencia, la defraudación tributaria tampoco sería delito previo del lavado.
2. Por consecuencia de las entrevistas realizadas se estableció que el delito de defraudación tributaria tiene naturaleza omisiva, y que la acción de no pagar la cuota al fisco también es omisiva pero dentro de una actividad lícita, en contraposición con el delito de lavado de activos que no admite conductas omisivas; en consecuencia, la defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, tiene características propias de un delito tributario, excluyéndose como elemento objetivo del tipo de lavado de activos.
3. Pudo identificarse, a través del estudio doctrinal, la presencia de elementos que excluyen el delito de defraudación tributario, en su forma evasiva al pago de tributos, como delito previo al lavado de activos, y son: a) Ausencia de objeto material por activos lícitos. b) Atipicidad del hecho por imposibilidad de individualizar la cuota

tributaria defraudada. c) Inidoneidad del objeto por ausencia de relación de causalidad.

d) Infracción de las garantías del *non bis in ídem*.

## Recomendaciones

1. A los legisladores; que el D.L. N° 1106 en su relación de ilícitos previos para el lavado de activos, refiere el delito de defraudación tributaria de manera general y sin ninguna excepción; debiendo identificar que la cuota defraudada, por conducta evasiva del pago de tributos, proviene de actividades lícitas; y que al estar la cuota defraudada dentro del patrimonio del agente es parte de la ganancia de una actividad lícita, que no deviene en ilícita por el solo hecho de no tributar; debiendo ser excluido como objeto material del delito de lavado de activos. Para ello, deberán presentar un proyecto de ley que modifique el segundo párrafo del artículo 10 del D. Leg. N° 1106, de la lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado; y que el delito de defraudación tributaria sea excluido como delito previo al lavado de activos, dejando a salvo otras conductas capaces de generar ganancias ilícitas.
2. Al Ministerio Público, que dirige la investigación de casos sobre defraudación tributaria y lavado de activos, que sepan identificar cual es la conducta omisiva del defraudador cuando sea propia de un delito de defraudación tributaria, y no tenerlo en condición de delito fuente al lavado de activos. Debe interpretarse como un delito con estructura propia de delito tributario por derivar la cuota defraudada de un acto lícito; en consecuencia, al excluir la defraudación tributaria como elemento del tipo de lavado, no se investigará a ambos procesos como concurso real de delitos.
3. Al Juzgado de Investigación Preparatoria, como director del proceso y juez de garantías, deberá analizar la forma de investigación del Ministerio Público, identificando el delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, como un delito de omisión impropia, controlando la acusación (formal y sustancial) bajo el esquema de los 4 elementos: a. Ausencia de objeto material por activos lícitos. b. Atipicidad del hecho

por imposibilidad de individualizar la cuota tributaria defraudada. c. Inidoneidad del objeto por ausencia de relación de causalidad. d. Infracción de las garantías del *non bis in ídem*; con el fin de excluir la defraudación tributaria como objeto material del lavado de activos.

## Referencias Bibliográficas

- Alpaca, A. (2015) Algunas ideas sobre las relaciones concursales entre el delito de defraudación tributaria y lavado de activos en el Derecho Penal peruano. *Nuevo Foro Penal*, 11(85). <https://doi.org/10.17230/nfp.11.85.1>
- Alpaca, A. (2018) *El delito de lavado de activos*. Gaceta Jurídica S.A.
- Arbulu, J. (2021) *Lavado de activos, paraísos fiscales y sociedades instrumentales. El discreto encanto del offshore*. Pacifico Editores SAC.
- Blanco, I. (2011). Los tributos defraudados como objeto material del delito de lavado de activos. El delito tributario como delito previo del delito de lavado de activos. *Gaceta penal*, s.v(19)
- Bramont-Arias, L y García M. (1997). *Manual de derecho penal*. San Marcos.
- Bravo, J. (2015). *Fundamentos de derecho tributario*. Jurista Editores E.I.R.L.
- Choclán, J. (2007). ¿Puede ser el delito fiscal, delito precedente del delito de blanqueo de capitales? *Revista Jurídica General. Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*. s.v(3).<https://dialnet.unirioja.es>
- Caro, D. (2015). Lavado de activos proveniente del delito tributario. *Revista IUS ET VERITAS*. s.v(50). <https://revistas.pucp.edu.pe>.
- Caro, D. (2015) coord.: Kai Ambos, Dino Caro Coria y Ezequiel Malarino. *Lavado de activos y compliance. Perspectiva internacional y derecho comparado*. Jurista Editores E.I.R.L.

- Caro, D. (2019). coord.: Jedy Tinco Villacorta e Isaías Quispe Huillca. *Lavado de Activos. Contexto nacional e internacional*. Instituto peruano de Derechi & Gobernabilidad. Obtenido de <http://ipdg-peru.blogspot.com/p/criminologia-derecho-penal.html>.
- Caro, D. (2020). coord.: Dino Caro Coria y Luis Miguel Reyna Alfaro. *El delito de Lavado de Activos en la jurisprudencia*. Jurista Editores E.I.R.L.
- Casación N° 92-2017-Arequipa (08.08.2017). Segunda Sala Penal Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República.
- Decreto Legislativo N° 1106, segundo párrafo del artículo 10. De la lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado.
- Decreto Legislativo N° 813, art 1 y 2. Ley Penal Tributario.
- Fernandez, G. (2013). *Lavado de activos y financiación del terrorismo. La infracción tributaria como delito precedente*. XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad. <https://www.cpcecba.org.ar>
- Gálvez, T. (2014) *El delito de lavado de activos. Criterios sustantivos y procesales. Análisis del Decreto Legislativo N° 1106*. Pacífico Editores S.A.C.
- Gálvez, T. (2013). *Dictamen N° 1132-2012-MP-FB-1FSP. Primera Fiscalía Suprema Penal. Exp. N° 137-09*. Lima.
- García, P. (2015). *El delito de lavado de activos*. 2da Edición. Jurista Editores E.I.R.L.
- García, L. (2019). *Exégesis de los delitos tributarios*. Editorial Moreno S.A.

GRUPO DE ACCION FINANCIERA LATINOAMERICANA. (s.f.). *GRUPO DE ACCIÓN FINANCIERA LATINOAMERICANA*. Obtenido de <http://gafilat.org/inder.php/es/glosario-de-definiciones>

Hernández, H. (2018). El lavado de activos en Colombia: Consecuencias del cambio de la receptación en el tipo penal autónomo. *Nuevo Foro Penal*, 14(90).  
<https://doi.org/10.17230/nfp.14.90.5>

Hinostroza, C. (2009). *El delito de lavado de activos. Delito fuente*. Grijley.

Legis.pe. (s.a). Jurisprudencia relevante y actual sobre el delito de lavado de activos. *Pasión por el Derecho*. <https://lpderecho.pe/jurisprudencia-delito-lavado-activos/>.

Mendoza, F. (2017) *El delito de lavado de activos. Aspectos sustantivos y procesales del tipo base como delito autónomo*. Pacífico Editores S.A.C.

Mendoza, F (2018). Delitos tributarios como actos criminales previos al delito de lavado de activos. *Revista Faculta de Jurisprudencia RFJ*, sv(3).  
<https://doi.org/10.26807/rfj.v0i3.148>.

OEA (2018) *Combate al lavado de activos desde el sistema judicial*. Global Printing.  
<https://www.oas.org>

Paucar, M. (2013). *La investigación del delito de lavado de activos: tipología y jurisprudencia*. ARA Editores.

Pariona, J. (2017). *El delito precedente en el delito de lavado de activos. Aspectos sustantivos y consecuencias procesales*. Pacífico Editores S.A.C.

Pariona, R. (2021). *El Delito de Lavado de Activos*. Pacifico Editores S.A.C.

- Peña, I. (2016) Delito tributario como delito base del delito de lavado de activos. Análisis y comentarios de los cambios introducidos por la Ley 20.818. *Tesis pregrado*. <https://repositorio.uchile.cl>
- Perez, J. (2018). *Aspectos sustantivos del delito de lavado de activos*. Gaceta Jurídica S.A.
- Prado, V. (2019). *Lavados de Activos y Organizaciones Criminales en el Perú. Nuevas políticas, estrategias y marco legal*. Editorial Moreno SA.
- Quintero, G. (2006). El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. s.v(698). <https://dialnet.unirioja.es>
- Reátegui, J y Calderon, L. (2012). *Delitos Tributarios y Aduaneros*. Gaceta Juridica S.A.
- Reátegui, J. (2022). *Tratado de derecho penal. 4to volumen..* 4ta Edición. Grupo Editorial Jurídica Legales Perú E.I.R.L.
- Salgado, D. (2015). *La evasión fiscal y el lavado de activos en Argentina. Algunas consideraciones*. Tesis de Posgrado. <https://rdu.unc.edu.ar>
- Samhan, F. (2012). El ilícito tributario: Naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana. *Revista Peruana de Derecho Tributario*, s.v(17). <https://www2.congreso.gob.pe>
- Sentencia Plenaria Casatoria N° 1-2017/CIJ-433 (11.10.2017). I Pleno Jurisdiccional Casatorio de las Salas Penales Permanente y Transitorias de la Corte Suprema de Justicia de la República.
- Urquiza, J. (2018). *El Delito de Lavado de Activos*. Gaceta Juridica S.A.C.
- Villavicencio, F. (1990). *Lecciones de Derecho Penal, Parte General*. Grijley.

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Depalma

## **Anexos**

## Anexo 1: Cuestionario de Defraudación Tributaria

Instrucciones: Estimado usuario esta pequeña encuesta es para saludarlos y al mismo tiempo solicitarle nos brinde unos minutos de su tiempo. Tenga a bien saber que es de carácter anónimo. Se le pide leer detenidamente cada pregunta y marcar con un (X) donde crea conveniente.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Ni acuerdo Ni desacuerdo	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
1	2	3	4	5

Nº	ÍTEMS	1	2	3	4	5
1	¿Considera a la evasión tributaria del pago de tributos, en su forma dolosa, como conducta previa para el delito de lavado de activos?					
2	¿Considera que el delito de defraudación tributaria tiene la estructura de un delito omisivo?					
3	¿Considera que el delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, debería tener autonomía propia al delito de lavado de activos, y ser tramitado únicamente dentro del proceso de delitos tributarios?					
4	¿Considera que el delito de defraudación tributaria tiene una vía propia y exclusiva para su tramitación?					
5	¿Considera que el delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, debería ser considerado dentro del catálogo contemplado de delitos previos al lavado de activos, contenidos en el artículo 10 del D. Leg N° 1106?					
6	¿Considera la existencia de elementos de exclusión en el delito de defraudación tributaria, como delito fuente del lavado de activos?					
7	¿Considera a la cuota defraudada, como objeto material del lavado de activos?					
8	¿Considera adecuada la investigación a nivel fiscal, en el					

	Distrito Fiscal de Lambayeque, de los delitos de defraudación tributaria en su forma evasiva del pago de tributos como fuente del lavado de activos; sobreviniendo incluso como concurso real de delitos?					
9	¿Considera adecuado el control formal y sustancial de la acusación fiscal, que realiza el Juzgado de Investigación Preparatoria, en el Distrito Judicial de Lambayeque, de los delitos de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, y lavado de activos?					
10	¿Considera al delito de defraudación tributaria como elemento objetivo del tipo del delito de lavado de activos?					

## Anexo 2: Cuestionario de Lavado de Activos

Instrucciones: Estimado usuario esta pequeña encuesta es para saludarlos y al mismo tiempo solicitarle nos brinde unos minutos de su tiempo. Tenga a bien saber que es de carácter anónimo. Se le pide leer detenidamente cada pregunta y marcar con un (X) donde crea conveniente.

Totalmente en desacuerdo	En desacuerdo	Ni acuerdo Ni desacuerdo	De acuerdo	Totalmente de acuerdo
1	2	3	4	5

Nº	ÍTEMS	1	2	3	4	5
1	¿Considera que el delito de lavado de activos es un delito autónomo?					
2	¿Considera que únicamente la autonomía de lavado de activos es procesal?					
3	¿Considera que no es necesario un delito previo para la configuración del delito de lavado de activos?					
4	¿Es necesario que se pruebe el delito previo para la configuración del delito de lavado de activos?					
5	¿Está de acuerdo con el catálogo de delitos previos, como fuentes al delito de lavado de activos, contemplados en el artículo 10 del D. Leg N° 1106?					
6	¿Considera innecesario que se pruebe indiciariamente el delito previo para la apertura del proceso por lavado de activos?					
7	¿Es necesario que exista una sentencia en el delito previo para que pueda tramitarse el delito de lavado de activos?					
8	¿El delito previo debe ser considerado como elemento objetivo del tipo del lavado de activos?					
9	¿Considera que el acto de no pagar tributos al fisco, es un acto previo para configurar el delito de lavado de activos?					

10	¿Considera que el delito de defraudación es específico y que no genera un origen ilícito para el delito de lavado de activos?					
----	---	--	--	--	--	--

### **Anexo 3:**

**Expediente** : 1378-2015-10-1706-JR-PE-05

**Juzgado** : PRIMER JUZGADO PENAL COLEGIADO PERMANENTE

**Acusado** : CARLOS DANIEL RONCAL MIÑANO

**Fiscalía** : Fiscalía Provincial Penal Corporativa Especializada en Delitos de  
Corrupción de Funcionarios

**Agraviado** : ESTADO – SUNAT

**Delitos** : Defraudación Tributaria y Lavado de Activos

### **SENTENCIA CONFORMADA**

#### **HECHOS:**

Los hechos del presente caso se contextualizan en que el acusado Carlos Daniel Roncal Miñano, en provecho propio, valiéndose del engaño, habría dejado de pagar en parte sus impuestos, bajo la modalidad de ocultar parcialmente sus ingresos durante los años 2013 y 2014, con la finalidad de reducir el tributo que le correspondía pagar

#### **1.- DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**

Carlos Daniel Roncal Miñano, en provecho propio, valiéndose del engaño, habría dejado de pagar en parte sus impuestos, bajo la modalidad de ocultar parcialmente sus ingresos durante los años 2013 y 2014, con la finalidad de reducir el tributo que le correspondía pagar

El acusado adquirió: un vehículo, marca Toyota Hilux, por el monto de S/ 108,761.00 (ciento ocho mil setecientos sesenta y un soles) y un inmueble en la calle César Vallejo N° 148, por el monto de S/ 100,000.00 (cien mil soles). El 13 de abril del año 2015, se le notificó, a través del requerimiento N° 0722150000344, solicitándole la documentación contable y financiera; así como sus estados de cuentas bancarias, indicando que el acusado era quien dirigía los bienes de la

sociedad conyugal, al evaluar dicho requerimiento se logró verificar un incremento patrimonial no justificado por los ejercicios del año 2013 al año 2014, a través del método de adquisiciones y desembolsos.

En el año 2013, el acusado realizó diversos depósitos en el sistema financiero, pagos de préstamos, de tarjetas de crédito, de arrendamiento, todo por el monto de S/ 815,462.00 (ochocientos quince mil cuatrocientos sesenta y dos soles); sin embargo, reportó ingresos de rentas de segunda, cuarta y quinta categoría, por el monto de S/ 159,507.00 (ciento cincuenta y nueve mil quinientos siete soles), logrando evidenciar que habría ocultado ingresos hasta por el monto de S/ 655,955.00 (seiscientos cincuenta y cinco mil novecientos cincuenta y cinco soles). Demostrará, que en el año 2014, de igual forma realizó pagos de compras de inmuebles, pagó préstamos, tarjetas de crédito, arrendamiento, por el monto de S/ 443,533.00 (cuatrocientos cuarenta y tres mil quinientos treinta y tres soles), reportando ingresos de renta de segunda, cuarta y quinta categoría y además el ingreso por la venta de un vehículo Toyota de placa N° M2M-835, haciendo un total de S/ 261,428.00 (doscientos sesenta y un mil cuatrocientos veintiocho soles); sin embargo se evidenció que había ocultado ingresos por el monto de S/ 182,105.00 (ciento ochenta y dos mil ciento cinco soles). Es así, que, mediante requerimiento, notificado con fecha 25 de mayo de 2015, se le pone de conocimiento al acusado, sobre estos hechos, es decir, el ocultamiento del dinero que evidenció la Administración Tributaria. Por esta razón, con fecha 29 de mayo del año 2015, el acusado reconoció la determinación, admitiendo que era un Ingeniero Agrónomo, que se dedicaba al asesoramiento de cultivos agrícolas y que, durante estas actividades, omitió emitir sus recibos por honorarios profesionales, por todos los ingresos que obtuvo, debido a la labor que desempeñaba; sin embargo, no adjuntó ningún recibo por honorarios profesionales, que supuestamente habría dejado de emitir, a efectos de demostrar lo señalado.

## **2.- LAVADO DE ACTIVOS AGRAVADO**

Carlos Daniel Roncal Miñano, habría convertido dinero ilegalmente obtenido de la defraudación tributaria, comprando bienes, reportando ingresos de dinero, con un origen no

conocido hasta por el monto de S/ 2'935,725.53 (dos millones novecientos treinta y cinco mil setecientos veinticinco soles con cincuenta y tres céntimos), siendo estos ingresos ilegalmente obtenidos de la defraudación tributaria, siendo que, de esta manera, el acusado compró bienes, realizó diferentes tipos de inversiones, habiendo reportado ingresos de dinero con un origen no conocido, hasta por el monto de S/ 2'935,725.53 (dos millones novecientos treinta y cinco mil setecientos veinticinco soles con cincuenta y tres céntimos).

El Informe de Indicios Tributarios N° 184-2015- SUNAT/CH02001, en el cual, se evidencia el ocultamiento de ingresos, en el año 2013, como ya se indicó S/ 655,955.00 (seiscientos cincuenta y cinco mil con novecientos cincuenta y cinco soles), en el año 2014, por la suma de S/ 182,105.00 (ciento ochenta y dos mil con ciento cinco soles), en el año 2011, por el monto de S/ 445,515.00 (cuatrocientos cuarenta y cinco mil quinientos quince soles) y en el año 2010, por la suma de S/ 315,000.00 (trescientos quince mil soles).

## **SUSTENTO JURÍDICO**

**Por el delito de Defraudación Tributaria:** Los hechos están tipificados en el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria Decreto Legislativo N° 813: “El que en provecho propio o de un tercero valiéndose de cualquier artificio, astucia, engaño, ardid y otra forma fraudulenta deja de pagar en todo o en parte los tributos que establece la ley, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de cinco años”; así mismo, en el artículo 2 de la misma Ley Penal Tributaria, señala las modalidades de defraudación en la letra a): “ocultar total o parcialmente sus ingresos con la finalidad de reducir sus tributos”, la Norma Sustantiva en el artículo 6, hace mención a la inhabilitación, que se le debe imponer como pena de duración no menor de seis meses ni mayor de siete años.

**Por el delito de Lavados de Activos:** Subsume los hechos, en el artículo 1: Actos de conversión y transferencia, de la Ley de Lavados Activos - Decreto Legislativo N° 1106

La Fiscalía por tratarse de un concurso real de delitos, por ambos delitos solicitó **TRECE AÑOS DE PENA PRIVATIVA DE LA LIBERTAD EFECTIVA.**

## **PARTE RESOLUTIVA**

Por los fundamentos expuestos, valorando las pruebas y juzgando los hechos según la sana crítica, en especial conforme a los principios de la lógica, y en aplicación de los artículos citados y además los artículos IV del Título Preliminar, 12°, 23°, 29°, 45°, 45°-A, 46°, 92°, 93° del Código Penal concordante con los artículos 1 y 2, párrafo a) y 6 del Decreto Legislativo 813 - Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo N° 986 y Decreto Legislativo N° 1106, artículo 1 y 9; artículos 393° a 397°, 399°, 402° y 500°.1 del Código Procesal Penal, **el Primer Juzgado Penal Colegiado Permanente de la Corte Superior de Justicia de Lambayeque**, administrando justicia a nombre de la Nación:

## **FALLA:**

**3.1. CONDENANDO** al acusado **CARLOS DANIEL RONCAL MINANO** en calidad de autor por el delito de **DEFRAUDACION TRIBUTARIA**, ilícito previsto y sancionado en los **artículos 1 y 2 inciso a) del Decreto Legislativo N° 813 - Ley Penal Tributaria en agravio del Estado Peruano, representado por la Procuraduría Publica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT y como tal se le impone CINCO ANOS DE PENA PRIVATIVA DE LA LIBERTAD CON EL CARÁCTER DE EFECTIVA.**

**3.2. CONDENANDO** al acusado **CARLOS DANIEL RONCAL MINANO** en calidad de autor por el delito de **LAVADO DE ACTIVOS**, en su figura de **ACTOS DE CONVERSION Y TRANSFERENCIA**, ilícito previsto y sancionado durante la vigencia del Decreto Legislativo N° 986, en su artículo 1 y durante la vigencia del Decreto Legislativo N° 1106, en su artículo 1 en agravio del Estado Peruano, representado por la Procuraduría Publica Especializada en delito de Lavado de Activos y como tal se le impone **OCHO ANOS DE PENA PRIVATIVA DE LA LIBERTAD CON EL CARÁCTER DE EFECTIVA.**

**3.3. TRATANDOSE DE UN CONCURSO REAL DE DELITOS, SUMADAS LAS PENAS, SE LE IMPONE TRECE ANOS DE PENA PRIVATIVA DE LA LIBERTAD CON EL CARACTER DE EFECTIVA, la cual deberá ser computada desde el día de la fecha, es decir, tres de enero de dos mil veinte, vencerá el día dos de enero de dos mil treinta y tres.**

**3.4. SE DISPONE la ejecución provisional de la sentencia en su extremo penal, cursándose los** oficios pertinentes a la autoridad penitencia correspondiente.

**3.5. SE IMPONE LA PENA DE TRESCIENTOS SESENTA Y CINCO DIAS MULTA,** teniendo en cuenta sus ingresos mensuales, efectuando la operación aritmética, que equivalen a la suma de s/ 30,416.66 (treinta mil cuatrocientos dieciséis soles con sesenta y seis céntimos, que deberá cancelar el acusado, a favor del Estado Peruano, representado por la Procuraduría Publica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, dentro del plazo de diez días, bajo apercibimiento de convertirse un día multa no pagado por un día de pena privativa de la libertad efectiva, previo requerimiento judicial, de conformidad con el artículo 56 del Código Penal.

**3.6. SE IMPONE LA INHABILITACION POR EL PLAZO DE SEIS MESES, de conformidad con el artículo 6 del Decreto Legislativo N° 813, para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria, incluyendo contratar con el Estado.**

**3.7. SE IMPONE LA PENA DE CIENTO VEINTE DIAS MULTA,** teniendo en cuenta sus ingresos mensuales, efectuando la operación aritmética, que equivalen a la suma de s/ 9,999.99 (nueve mil novecientos noventa y nueve soles con noventa y nueve céntimos), que deberá cancelar el acusado, a favor del Estado Peruano, representado por la Procuraduría Publica Especializada en delito de Lavado de Activos, dentro del plazo de diez días, bajo apercibimiento de convertirse un día multa no pagado por un día de pena privativa de la libertad efectiva, previo requerimiento judicial, de conformidad con el artículo 56 del Código Penal.

**3.8. FIJARON en CINCUENTA MIL SOLES, el monto que por concepto de REPARACION CIVIL, deberá cancelar el sentenciado, en ejecución de sentencia, a favor del Estado Peruano, representado por la Procuraduría Publica de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT.**

**3.9. FIJARON en CINCUENTA MIL SOLES, el monto que por concepto de REPARACION CIVIL, deberá cancelar el sentenciado, en ejecución de sentencia, a favor del Estado Peruano, representado por la Procuraduría Publica Especializada en delito de Lavado de Activos.**

**3.10. IMPUSIERON el pago de COSTAS procesales, que serán liquidadas en ejecución de sentencia, si las hubiere.**

**3.11. Teniéndose en cuenta el artículo 9 del Decreto Legislativo N° 1106, concordante con el artículo 102 del Código Penal: REMITASE COPIAS CERTIFICADAS DE LAS PIEZAS PROCESALES PERTINENTES A LA FISCALIA DE EXTINCION DE DOMINIO DEL DISTRITO JUDICIAL DE LAMBAYEQUE, para que proceda, conforme a sus atribuciones.**

**3.12. FIRME y/o EJECUTORIADA, que sea la presente sentencia debe darse cumplimiento en sus propios términos; así como se deberán EMITIR los boletines y testimonios al Registro de Condenas para la inscripción de los antecedentes correspondientes. ELABORESE LA FICHA DE RENIPROS, bajo responsabilidad.**

## **Anexo 04:**

**Expediente** : 1576-2017-0-1706-JR-PE-09

**Juzgado** : 9. ° Juzgado de Investigación Preparatoria de Chiclayo

**Acusado** : Ernesto Flores Vílchez

**Fiscalía** : Fiscalía Provincial Penal Corporativa Especializada en Delitos de Corrupción de Funcionarios

**Agraviado** : ESTADO - SUNAT

**Delitos** : Defraudación Tributaria y Lavado de Activos

**FORMULA ACUSACIÓN PENAL contra ERNESTO FLORES VILCHEZ, como autor de los delitos de:**

1.- **DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA** tipificado en el artículo 1 y 2 de la Ley Penal Tributaria, en agravio de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria para quien se le solicita imponer

SEIS (06) AÑOS de pena privativa de la libertad

CUATROCIENTOS OCHENTA Y SEIS DIAS MULTA (486) que equivale a (S/232,794.00 soles)

TREINTA Y DOS (32) MESES DE INHABILITACION para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria, incluyendo contratar con el Estado.

2.- **LAVADO DE ACTIVOS AGRAVADO** tipificado en la Ley 1106 art 1 y 4 en agravio del Estado, para quien se solicita:

TRECE AÑOS (13) Y CUATRO (04) MESES DE PENA PRIVATIVA DE LIBERTAD,

CUATROCIENTOS OCHENTA Y SEIS (486) DÍAS MULTA, equivale imponerle la suma de DOSCIENTOS TREINTA DOS MIL SETECIENTOS NOVENTA Y CUATRO Y 00/100 SOLES (S/. 232,794.00 Soles).

Por los dos delitos este Ministerio Público, tratándose de un concurso real de delitos, solicita se imponga:

Pena privativa de libertad: DIECINUEVE (19) AÑOS Y CUATRO (04) MESES

Pena multa: NOVECIENTOS SETENTA Y DOS (972) días multa que equivale a CUATROCIENTOS SESENTA Y CINCO, QUINIENTOS OCHENTA Y OCHO CON 00/100 (S/.465,888.00), a favor del Estado Peruano, los que deberán ser pagados dentro de los diez días de dictada la sentencia.

Pena de inhabilitación: TREINTA y DOS (32) MESES para para ejercer por cuenta propia o por intermedio de tercero, profesión, comercio, arte o industria, incluyendo contratar con el Estado Como autor de los delitos de DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA, tipificada en los artículos 1,2 y 6 de la Ley Penal Tributaria, y artículo 1 ° y 4° de la Ley 1106, Ley contra el Lavado de Activos.

### **3.- DE LOS HECHOS IMPUTADOS. -**

#### **DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. –**

Se le imputa haber utilizado el engaño y diferentes artificios, para que en forma fraudulenta deje de pagar parte de los tributos que le correspondían. Ocultando parcialmente sus bienes e ingresos y rentas para reducir el tributo a pagar. De esta manera la Superintendencia Nacional Tributaria habría detectado incremento patrimonial no justificado del ejercicio 2013 por importe de S/. 1'913,528 y del ejercicio 2014 por importe de S/ 1'526,580, fondos cuyo origen no pudieron ser demostrados por Ernesto Flores Vílchez, por lo que se adicionó a la renta neta de trabajo de esos años, incurriendo en el delito de defraudación tributaria, determinándose que contribuyente causó

un perjuicio económico al Estado ascendente a la suma de un millón doscientos cincuenta y dos mil trescientos treinta 00/100 nuevos soles (S/.1'252,330.00).

#### **LAVADO DE ACTIVOS. -**

La imputación contra Ernesto Flores Vílchez, por el delito de lavado de activos es haber convertido el dinero ilegalmente obtenido del ilícito penal de defraudación tributaria, al no haber declarado la totalidad de sus ingresos, desde el año 2010 al 2014, por el monto de S/ 23'813.708.09, de los cuales en los años 2013 y 2014 corresponde S/.3'499,283.33, comprando bienes, colocándolos a nombre de diferentes empresas, ingresando dinero como persona natural a diferentes empresas, haciendo depósitos de dinero en diferentes entidades del sistema bancario y financiero, pagando cuotas de préstamos, tarjetas de crédito, pagando alquileres, comprando cheques, realizando préstamos a personas naturales y jurídicas, realizando envíos de dinero a paraísos fiscales como Panamá y Bahamas, transferencias de dinero por el sistema bancario, así como ingresando dinero en diferentes empresas de su propiedad en las cuales figuraban terceros como socios de la empresa, cuando él era el socio y el aporte de capital provenía de él.

#### **4.- REPARACIÓN CIVIL**

En el presente proceso, se encuentra constituidos como actores civiles:

Por el delito de defraudación tributaria, la procuraduría de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

Por el delito de lavado de activos, la procuraduría de lavado de activo y de pérdida de dominio.

#### **5.- LEGISLACIÓN TRIBUTARIA APLICABLE**

REGLAMENTO DEL IMPUESTO A LA RENTA D.S.122-94-EF.

Artículo 52°. - DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS CONTRA EL IMPUESTO A LA RENTA. -

Los conceptos previstos en el Artículo 88° de la Ley constituyen crédito contra el Impuesto. A fin de aplicar lo dispuesto en el Artículo en mención, se observará las siguientes disposiciones:

a) Al Impuesto determinado por el ejercicio gravable se le deducirá los siguientes créditos,

en el orden que se señala:

1. El crédito por Impuesto a la Renta de fuente extranjera.

2. El crédito por reinversión.

3. Otros créditos sin derecho a devolución.

4. El saldo a favor del Impuesto de los ejercicios anteriores.

5. Los pagos a cuenta del Impuesto.

6. El Impuesto percibido.

7. El Impuesto retenido.

8. Otros créditos con derecho a devolución.

b) Los contribuyentes podrán compensar sus pagos a cuenta en forma total o parcial aplicando los saldos a su favor a que se refiere el inciso e) del Artículo 88° de la Ley, así como las deducciones por percepciones, retenciones y créditos que procedan, según lo previsto por los incisos a) y b) del mismo Artículo.

c) Las percepciones, retenciones y créditos contemplados por los incisos a), b) y c) del Artículo 88° de la Ley, sólo se podrán aplicar a los pagos a cuenta cuyo vencimiento opere a partir del mes siguiente a aquél en el que se produjeron los hechos que los originan.

d) Para efecto de lo dispuesto en el inciso e) del Artículo 88° de la Ley, por tasa media se entenderá el porcentaje que resulte de relacionar el Impuesto determinado con la renta neta del trabajo más la

renta neta de fuente extranjera, o con la renta neta de la tercera categoría más la renta neta de fuente extranjera, según corresponda de acuerdo con lo establecido en el artículo 29°-A, sin tener en cuenta la deducción que autoriza el artículo 46° de la misma. De existir pérdidas de ejercicio anteriores éstas no se restarán de la renta neta.

#### **artículo 59° . - APLICACIÓN DE LAS PRESUNCIONES**

La presunción a que se refiere el inciso 1) del Artículo 91 ° de la Ley, también será de aplicación cuando se comprueben diferencias entre los incrementos patrimoniales y los ingresos percibidos, declarados o no.

Tratándose de las presunciones a que se refiere el Artículo 93° de la Ley, sólo se aplicarán cuando no sea posible determinar la obligación tributaria sobre base cierta y cuando no sea aplicable alguna otra presunción establecida en el Código Tributario.

#### **Artículo 60° . - MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DE INCREMENTO PATRIMONIAL CUYO ORIGEN NO PUEDE SER JUSTIFICADO.**

Para efecto de la determinación de la obligación tributaria en base a la presunción a que se refiere el Artículo 52° y el inciso 1) del Artículo 91 de la Ley, se tendrá en cuenta lo siguiente:

##### **A.- Definiciones.**

Para los efectos de esta presunción, se entenderá por:

1. Patrimonio. - Al conjunto de activos (bienes) deducidos los pasivos (obligaciones) del deudor tributario.

2. Pasivos. - Al conjunto de obligaciones que guarden relación directa con el patrimonio adquirido y que sean demostradas fehacientemente.

3. Patrimonio Inicial. - Al patrimonio del deudor tributario determinado por la Administración Tributaria al 1 de enero del ejercicio, según información obtenida del propio deudor tributario y/o de terceros.

4. Patrimonio Final. - Al determinado por la Administración Tributaria al 31 de diciembre del ejercicio gravable, sumado al patrimonio inicial las adquisiciones de bienes, los depósitos en las cuentas de entidades del sistema financiero, los ingresos de dinero en efectivo y otros activos; y, deduciendo las transferencias de propiedad, los retiros de las cuentas antes mencionadas, los préstamos de dinero que reúnan los requisitos a que se refiere el Artículo 60º-Ay otros pasivos.

Para

tal efecto, se tomará en cuenta las adquisiciones, depósitos, ingresos, transferencias y retiros efectuados por el deudor tributario durante el ejercicio, sean a título oneroso o gratuito. Sin embargo, si por causas imputables al deudor tributario no fuera posible determinar el patrimonio final de acuerdo con lo indicado en el párrafo precedente, la SUNAT lo determinará considerando los bienes y depósitos existentes al 31 de diciembre.

5. Variación patrimonial. - A la diferencia patrimonial

6. Consumos. - A todas aquellas erogaciones de dinero efectuadas durante el ejercicio, destinadas a gastos personales tales como alimentación, vivienda, vestido, educación, transporte, energía, recreación, entre otros, y/o a la adquisición de bienes que al final del ejercicio no se reflejan en su patrimonio, sea por extinción, enajenación o donación, entre otros. También se consideran consumos a los retiros de las cuentas de entidades del sistema financiero de fondos depositados durante el ejercicio.

B.- Signos exteriores de riqueza.

De conformidad con el segundo párrafo del Artículo 92º de la Ley, la SUNAT podrá determinar el incremento patrimonial tomando en cuenta los signos exteriores de riqueza, tales como el valor del inmueble donde resida habitualmente el contribuyente y su familia o el alquiler que paga por el

mismo, el valor de las fincas de recreo o esparcimiento, los vehículos, embarcaciones, caballerizas de lujo, el número de servidores, viajes al exterior, clubes sociales, gastos en educación, obras de arte, entre otros.

Para tal efecto, se tomará el valor de adquisición, producción o construcción, según corresponda, sin perjuicio de lo previsto en el inciso f). En caso de haber adquirido el bien a título gratuito, se tomará el valor de mercado.

a) Exclusiones Para los efectos de esta presunción no se tomarán en cuenta las nuevas acciones recibidas producto de una capitalización de utilidades, la fluctuación de valores, entre otros, cuya propiedad no hubiera sido transferida por el deudor tributario.

b) Métodos para determinar el incremento patrimonial

Para determinar el incremento patrimonial en el ejercicio sujeto a fiscalización, la SUNAT utilizará, a su elección, cualquiera de los métodos que se señalan a continuación, siendo de aplicación, en cada uno de ellos, lo dispuesto en el Artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta.

#### **1. Método del Balance más Consumo:**

Consiste en adicionar a las variaciones patrimoniales del ejercicio, los consumos.

#### **2. Método de Adquisiciones y Desembolsos:**

Consiste en sumar las adquisiciones de bienes, a título oneroso o gratuito, los depósitos en las cuentas de entidades del sistema financiero, los gastos y, en general, todos los desembolsos efectuados durante el ejercicio. Asimismo, se deducirán las adquisiciones y los depósitos provenientes de préstamos que cumplan los requisitos a que se refiere el Artículo 60°-A.

Tratándose de bienes y depósitos en cuentas, no es necesario distinguir si éstos se reflejan en el patrimonio al final del ejercicio

## **LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA**

**Artículo 91°.-** Sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria, en base a las siguientes presunciones:

- 1) Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado.
- 2) Presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes. Las presunciones a que se refiere este artículo serán de aplicación cuando ocurra cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 64° del Código Tributario. Tratándose de la presunción prevista en el inciso 1), también será de aplicación cuando la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos.

**Artículo 92°.** - Para determinar las rentas o cualquier ingreso que justifiquen los incrementos patrimoniales, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá requerir al deudor tributario que sustente el destino de dichas rentas o ingresos. El incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros, los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, los consumos, los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando éstos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo con los métodos que establezca el Reglamento. Dichos métodos deberán considerar también la deducción de las rentas totales declaradas y otros ingresos percibidos comprobadas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a las personas jurídicas a quienes pueda determinarse la obligación tributaria en base a la presunción a que se refiere el artículo 70° del Código Tributario.

## **Anexo 05:**

### **LEY QUE MODIFICA EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 10 DEL D. LEG. N° 1106, DE LA LUCHA EFICAZ CONTRA EL LAVADO DE ACTIVOS Y OTROS DELITOS RELACIONADOS A LA MINERÍA ILEGAL Y CRIMEN ORGANIZADO.**

El congresista de la República JUAN PÉREZ RODRÍGUEZ, del grupo parlamentario Esfuérzate Perú, en pleno ejercicio del derecho de iniciativa legislativa reconocido en el artículo 107 de la Constitución Política del Perú y el numeral 2) del artículo 76° del Reglamento del Congreso de la República, propone el siguiente proyecto de ley:

#### **FÓRMULA LEGAL**

LEY QUE MODIFICA EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 10 DEL D. LEG. N° 1106, DE LA LUCHA EFICAZ CONTRA EL LAVADO DE ACTIVOS Y OTROS DELITOS RELACIONADOS A LA MINERÍA ILEGAL Y CRIMEN ORGANIZADO.

“Artículo Único – Modificación del segundo párrafo del artículo 10 del D. Leg. N° 1106, de la lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado.

Modifíquese el segundo párrafo del artículo 10 del D. Leg. N° 1106, de la lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado, en los términos siguientes:

Artículo 10°.- Autonomía del delito y prueba indiciaria

(...)

El conocimiento de origen ilícito que tiene o que debía presumir el agente de los delitos que contempla el presente Decreto Legislativo, corresponde a actividades criminales como delitos de

minería ilegal, el tráfico ilícito de drogas, el terrorismo, los delitos contra la administración pública, el secuestro, el proxenetismo, la trata de personas, el tráfico ilícito de armas, tráfico ilícito de migrantes, la extorsión, el robo, los delitos aduaneros o cualquier otro con capacidad de generar ganancias ilegales, con excepción de los actos contemplados en el artículo 194° del Código Penal. El origen ilícito que conoce o debía presumir el agente del delito podrá inferirse de los indicios concurrentes en cada caso.

## **EXPOSICION DE MOTIVOS**

### **Fundamentos:**

La Constitución Política del Perú, en su artículo 102. ° numeral 1, así como en su artículo 105. ° señala que el Congreso de la República tiene como atribución sancionar, modificar o interpretar normas, debiendo para ello someter previamente a la comisión dictaminadora que corresponda, el proyecto de ley formulado.

La presente proposición legislativa se orienta a suprimir del catálogo de delitos previos que hace referencia el segundo párrafo del D. Leg. N° 1106, de la lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado, al delito de defraudación tributaria.

El delito de lavado de activos provenientes de un delito previo, es la ganancia ilegal, es decir que el lavado de activos provenga de un origen ilícito, en consecuencia, los catálogos de delitos previos deben ser de origen ilícito a fin de iniciar el proceso por lavado de activos. Sin embargo, el delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva del pago de tributos, no tiene origen ilícito, sino que la cuota dejada de pagar proviene de actividades lícitas que están en la esfera del agente, en consecuencia, no podría ser catalogado como delito previo al lavado de activos.

Por otro lado, la naturaleza del delito de defraudación tributaria es que es omisivo, la obligación de pagar tributos se traduce en un no hacer, omitiendo realizarlo, en consecuencia, la defraudación tributaria como delito omisivo no importa un delito previo para el lavado de activos. Los delitos

omisivos no constituyen un objeto material de activos ilícitos, por cuanto es difícil que puedan originar efectos o ganancias que configuren el delito de lavado de activos, estando el patrimonio del agente intacto, no ha probado ninguna transformación, cambio o incremento. Se debe tener en cuenta que, el objeto material del delito de lavado corresponde al dinero que el defraudador ha obtenido mediante el delito previo, pero el dinero de quién no pagó sus tributos no es dinero producto alguna actividad ilícita. Contraponiéndose con el catálogo de delitos previos referidos en el art. 10.º del D. Leg. 1106.

En ese sentido, existen presupuestos propios del delito de defraudación tributaria que lo excluyen como delito fuente del lavado de activos, por cuanto la evasión del pago de tributos forma parte de su naturaleza omisiva del delito tributario, en consecuencia, le correspondería un proceso penal conforme el D. Leg. N° 813.

Por lo tanto, los presupuestos a que se hace referencia son: (i) Ausencia de objeto material por activos lícitos, ii) Atipicidad del hecho por imposibilidad de individualización de la cuota tributaria defraudada. iii) Inidoneidad del objeto por ausencia de relación de causalidad. iv) Infracción de las garantías del *non bis in ídem*. En consecuencia, el delito de defraudación tributaria no sería un elemento objetivo del tipo; asimismo, la cuota defraudada dentro del patrimonio del agente es parte de la ganancia de una actividad lícita, que no deviene en ilícita por el solo hecho de no tributar; debiendo ser excluido como objeto material del delito de lavado de activos.

### Cuadro comparativo de la modificación

Segundo párrafo del artículo 10 del D. Leg. N° 1106 – actual.	Segundo párrafo del artículo 10 del D. Leg. N° 1106 – modificado.
El conocimiento de origen ilícito que tiene o que debía presumir el agente de los delitos que contempla el presente Decreto Legislativo, corresponde a actividades criminales como delitos de minería ilegal, el tráfico ilícito de drogas, el terrorismo, los delitos contra la administración pública, el secuestro, el proxenetismo, la trata de personas, el tráfico ilícito de armas, tráfico ilícito de migrantes, <b>los delitos tributarios</b> , la extorsión, el robo, los delitos aduaneros o cualquier otro con capacidad de generar ganancias ilegales, con excepción de los actos contemplados en el artículo 194° del Código Penal. El origen ilícito que conoce o debía presumir el agente del delito podrá inferirse de los indicios concurrentes en cada caso.	El conocimiento de origen ilícito que tiene o que debía presumir el agente de los delitos que contempla el presente Decreto Legislativo, corresponde a actividades criminales como delitos de minería ilegal, el tráfico ilícito de drogas, el terrorismo, los delitos contra la administración pública, el secuestro, el proxenetismo, la trata de personas, el tráfico ilícito de armas, tráfico ilícito de migrantes, la extorsión, el robo, los delitos aduaneros o cualquier otro con capacidad de generar ganancias ilegales, con excepción de los actos contemplados en el artículo 194° del Código Penal. El origen ilícito que conoce o debía presumir el agente del delito podrá inferirse de los indicios concurrentes en cada caso.

### EFECTOS DE LA VIGENCIA DE LA NORMA

La presente propuesta legislativa busca evitar la sobrepenalización respecto a la conducta del agente, en su accionar omisivo de pagar tributos al Estado.

Se debe tener en cuenta que el proceso regular debería enmarcar a la naturaleza jurídica de cada delito, y en el caso de la defraudación tributaria, en su forma evasiva del pago de tributos, que tiene naturaleza omisiva, el bien dejado de tributar proviene de actividades lícitas.

En ese sentido, se podrá controlar a nivel fiscal la investigación sobre el delito de defraudación tributaria, en su forma evasiva del pago de tributos, sin ser considerado como delito fuente del

lavado de activos; y a nivel judicial, que controle formal y sustancialmente la acusación fiscal a fin que sea tramitada únicamente como un delito tributario.

### **ANÁLISIS COSTO-BENEFICIO**

En atención a lo previsto en el artículo 76 del Reglamento del Congreso de la República, el presente proyecto de la ley no contiene propuesta de creación ni aumento de costos que afecten el tesoro nacional; puesto que no irrogará gasto al erario nacional, debido que tiene como finalidad excluir al delito tributario de defraudación tributaria, en su forma evasiva al pago de tributos, con características dogmáticas y jurisprudenciales.

De esta manera, de aprobarse la presente propuesta legislativa, se establecerá presupuestos materiales que identificarán como propios de un delito tributario, el dejar de pagar tributos al fisco.

### **VINCULACIÓN CON EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD**

La presente iniciativa legislativa se enmarca dentro de los lineamientos de la facultad recaudadora del Estado, por cuanto con la modificación del segundo párrafo del artículo 10 del D. Leg. N° 1106, de la lucha eficaz contra el lavado de activos y otros delitos relacionados a la minería ilegal y crimen organizado, se excluirá al delito de defraudación tributaria como fuente del lavado de activos; y dando prevalencia a la ley, a fin que solo sea tramitado el delito de defraudación tributaria como un delito independiente, conforme las conductas establecidas en el D. Leg. 813.

## CONSTANCIA DE APROBACIÓN DE ORIGINALIDAD DE TESIS

Yo, **Mg. Yris Marisela Deza Navarrete**, Docente<sup>1</sup>/Asesor de tesis<sup>2</sup>/Revisor del trabajo de investigación<sup>3</sup>, del (los) estudiante(s).

**- Jorge Javier Pisfil Montalvan**

Titulada: **“La autonomía del delito de defraudación tributaria como fuente al delito de lavado de activos”**.

Lambayeque 2023, luego de la revisión exhaustiva del documento constato que la misma tiene un índice de similitud de **18%** verificable en el reporte de similitud del programa Turnitin.

El suscrito analizó dicho reporte y concluyó que cada una de las coincidencias detectadas no constituyen plagio. A mi leal saber y entender la tesis cumple con todas las normas para el uso de citas y referencias establecidas por la Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo.

Lambayeque, 10 de marzo de 2023.

  
\_\_\_\_\_  
**Mg. Yris Marisela Deza Navarrete**  
**Asesora**

Se adjunta:

- Resumen del Reporte (Con porcentaje y parámetros de configuración)
- Recibo digital.

## "LA AUTONOMÍA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO FUENTE AL DELITO DE LAVADO DE ACTIVOS"

### INFORME DE ORIGINALIDAD

19%	16%	8%	12%
INDICE DE SIMILITUD	FUENTES DE INTERNET	PUBLICACIONES	TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

### FUENTES PRIMARIAS

1	Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru Trabajo del estudiante	4%
2	hdl.handle.net Fuente de Internet	3%
3	publicaciones.eafit.edu.co Fuente de Internet	1%
4	Submitted to Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo Trabajo del estudiante	1%
5	www.cicad.oas.org Fuente de Internet	1%
6	docplayer.es Fuente de Internet	1%
7	Submitted to Universidad Señor de Sipan Trabajo del estudiante	1%
8	repositorio.unap.edu.pe Fuente de Internet	1%

  
Mg. Yris Marisela Deza Navarrete  
Asesora

9	<b>vsip.info</b> Fuente de Internet	1 %
10	<b>Submitted to Universidad Tecnologica del Peru</b> Trabajo del estudiante	1 %
11	<b>repositorio.uss.edu.pe</b> Fuente de Internet	1 %
12	<b>idoc.pub</b> Fuente de Internet	1 %
13	<b>dspace.unitru.edu.pe</b> Fuente de Internet	<1 %
14	<b>Submitted to Universidad de Salamanca</b> Trabajo del estudiante	<1 %
15	<b>repositorio.udch.edu.pe</b> Fuente de Internet	<1 %
16	<b>Palomino Linares, Rosa Ysabel. "Comprension inferencial de textos expositivos de los estudiantes de educacion del X ciclo de la especialidad de lengua espanola y literatura de dos instituciones superiores pedagogicas publicas de Lima.", Pontificia Universidad Catolica del Peru - CENTRUM Catolica (Peru), 2020</b> Publicación	<1 %
17	<b>lpderecho.pe</b> Fuente de Internet	<1 %

  
**Mg. Yris Marisela Deza Navarrete**  
**Asesora**

18	Submitted to Universidad Peruana Los Andes Trabajo del estudiante	<1 %
19	repositorio.unsa.edu.pe Fuente de Internet	<1 %
20	Submitted to Universidad Peruana de Las Americas Trabajo del estudiante	<1 %
21	cdn.www.gob.pe Fuente de Internet	<1 %
22	Submitted to Universidad Católica San Pablo Trabajo del estudiante	<1 %
23	Submitted to usmp Trabajo del estudiante	<1 %
24	pt.scribd.com Fuente de Internet	<1 %
25	Samame Rispa, Anahis. "¿Cantara o cantase?: un estudio sociolingüístico del imperfecto y pluscuamperfecto del subjuntivo en hablantes limenos con grado de instrucción superior.", Pontificia Universidad Católica del Perú - CENTRUM Católica (Peru), 2021 Publicación	<1 %
26	Prieto Rivera, Fernando. CRITERIOS DE LA SALA II EN EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITAL Publicación	<1 %

  
**Mg. Yris Marisela Deza Navarrete**  
**Asesora**

27	<a href="https://repositorio.uwiener.edu.pe">repositorio.uwiener.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
28	<a href="https://doku.pub">doku.pub</a> Fuente de Internet	<1 %
29	<a href="https://qdoc.tips">qdoc.tips</a> Fuente de Internet	<1 %
30	Carrasquillo Diaz, Sheritza G.. "Relacion entre el uso adictivo de las redes sociales virtuales y las habilidades sociales en estudiantes universitarios", Universidad Ana G Mendez - Gurabo, 2021 Publicación	<1 %
31	Submitted to Universidad Continental Trabajo del estudiante	<1 %
32	Submitted to Universidad de San Martín de Porres Trabajo del estudiante	<1 %
33	<a href="https://repositorio.uigv.edu.pe">repositorio.uigv.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
34	"Inter-American Yearbook on Human Rights / Anuario Interamericano de Derechos Humanos, Volume 34 (2018)", Brill, 2019 Publicación	<1 %
35	<a href="https://repositorio.unfv.edu.pe">repositorio.unfv.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %

  
**Mg. Yris Marisela Deza Navarrete**  
**Asesora**

36	<a href="http://www.cedpe.com">www.cedpe.com</a> Fuente de Internet	<1 %
37	<a href="http://repositorio.ucp.edu.pe">repositorio.ucp.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %
38	<a href="http://repositorio.ujcm.edu.pe">repositorio.ujcm.edu.pe</a> Fuente de Internet	<1 %

Excluir citas      Activo      Excluir coincidencias      < 15 words  
 Excluir bibliografía      Activo

  
**Mg. Yris Marisela Deza Navarrete**  
**Asesora**

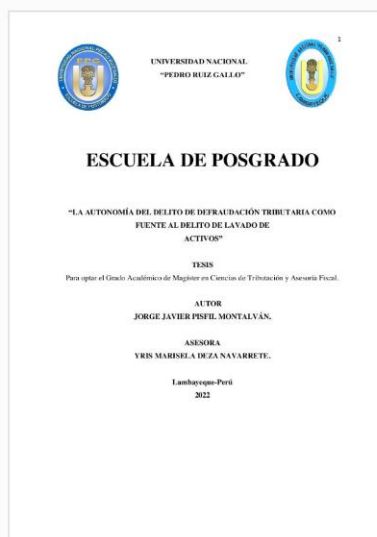


## Recibo digital

Este recibo confirma que su trabajo ha sido recibido por Turnitin. A continuación podrá ver la información del recibo con respecto a su entrega.

La primera página de tus entregas se muestra abajo.

Autor de la entrega: Jorge Pisfil  
Título del ejercicio: Quick Submit  
Título de la entrega: "LA AUTONOMÍA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARI...  
Nombre del archivo: JORGE\_PISFIL\_MONTALVAN\_-\_INFORME\_FINAL.doc  
Tamaño del archivo: 978K  
Total páginas: 116  
Total de palabras: 27,746  
Total de caracteres: 149,249  
Fecha de entrega: 14-nov.-2023 10:04a. m. (UTC-0500)  
Identificador de la entre... 2227929333



Derechos de autor 2023 Turnitin. Todos los derechos reservados.

  
**Mg. Yris Marisela Deza Navarrete**  
**Asesora**