



Defraudación tributaria: ¿actividad delictiva antecedente para el lavado de activos?

Ernesto Yerovi B. | [iD](#) Universidad de Sevilla (España)

RESUMEN El presente artículo tiene como finalidad investigar de manera general al delito de blanqueo de capitales o lavado de activos y concretar directamente en la relación que puede presentarse con el tipo penal de defraudación tributaria. Ahora, como se podrá verificar en el desarrollo investigativo, el tipo penal de lavado o blanqueo es reconocido y tipificado a nivel internacional, pues ha sido parte de la evolución de delitos consumados a lo largo de la historia y en la actualidad ha evolucionado en cuanto a su modus operandi. Dicha evolución es la responsable, de manera concreta, para que las legislaciones de cada Estado hayan intensificado las penas, verbos rectores y sujetos activos del delito. Evidencia concreta de aquello son los distintos articulados que guardan muchas semejanzas y procesos que intentan imputar una responsabilidad penal a presuntos sujetos activos, como abogados en ejercicio de su profesión, al supuestamente cobrar honorarios profesionales que son producto de actividades ilícitas, o, al defraudador de Hacienda, al que se pretende imputar el delito de blanqueo justificado en la existencia de una actividad delictiva antecedente. Con ello, resultará de vital importancia efectuar un análisis general, partiendo de los antecedentes del tipo penal, posturas criminológicas, política criminal, legislación y jurisprudencia con la finalidad de llegar a una conclusión sobre si es correcto o incorrecto imputar y reconocer como sujeto activo al defraudador de hacienda (SRI). La respuesta a dicha incógnita se la hará de manera motivada a medida que se avance en el desarrollo del presente trabajo de investigación. .

PALABRAS CLAVE Lavado de activos, blanqueo de capitales, doble impacto, norma penal, mafia, transnacional, delito antecedente e impuestos.

FECHA DE RECEPCIÓN 30/09/2023 FECHA DE APROBACIÓN 04/11/2023

Tax Fraud: Precedent criminal activity for money laundering?

ABSTRACT The purpose of this article is to investigate the crime of money laundering, this kind of crime has a directly relationship with the crime on tax fraud. Internationally, this crime has been recognized and classified on its revolution and history. This evolution is responsible that the laws of each State have intensified the penalties, governing verbs and active subjects of the crime. The different articles have many similarities; and, processes to try to impute criminal responsibility to presumed active subjects such as lawyers in the exercise of their profession by allegedly charging professional fees that are the product of illegal activities, or, to the Treasury fraudster to whom it is intended to impute the crime of laundering justified in the existence of antecedent criminal activity. With this information, it will be of vital importance to carry out a general analysis, based on the criminal history, criminological positions, criminal policy, legislation and jurisprudence in order to reach a conclusion about whether it is correct or incorrect to impute and recognize as active subject to the tax fraudster. The answer to this question will be made in a motivated way through the development of this research work.

KEY WORDS Money laundering, double impact, criminal law, mafia, transnational, previous crime and taxes.

INTRODUCCIÓN

El delito de lavado o blanqueo de capitales es reconocido por su gran impacto dentro de la sociedad. Sus inicios se remontan a muchos años atrás y se verificará que ha evolucionado conservando su esencia. Por tal motivo, en el presente artículo se hará el raciocinio jurídico con base en el ordenamiento jurídico ecuatoriano y español, pues se pretende llegar a una conclusión basada en dogmática penal, norma nacional e internacional. Todo basado en dar solución a una problemática que ha trascendido en tiempo, historia y fronteras desde la perspectiva jurídico penal.

Por lo tanto, se deberá resaltar el valor fundamental de la criminología y política criminal en el delito concreto, pues es importante partir estableciendo que la conceptualización de criminología es variada y efectivamente digerible por cada persona que la interpreta. Con aquello, varios tratadistas y estudiosos de la criminología han concertado en establecer que la conceptualización más cercana a lo correcto es la que instituye a la criminología como la aproximación a las distintas clases de conocimientos, que enfrasan el raciocinio criminológico y las diferentes realidades que deben ser estudiadas para llegar a un entendimiento con respaldo científico respecto a la delincuencia en general. Por ello se establece que es una ciencia interdisciplinaria y, por ende, empírica, que tiene como fin el estudio del desenvolvimiento de las actividades del ser humano dentro de la sociedad que tienen que ver con el nacimiento, consumación y, por lo tanto, prevención del delito¹.

Con aquello, y para concluir con aspectos criminológicos, se considera de manera importante, detallar lo manifestado por la UNESCO, respecto a su conceptualización:

Esta ciencia sintética se propone, hoy como ayer, la disminución de la criminalidad, y en el terreno teórico que debe permitir llegar a este fin práctico, propone el estudio completo del criminal y del crimen, considerado este último no como una abstracción jurídica, sino como una acción humana, como un hecho natural y social. El método utilizado por la Criminología es el método de observación y de experimentación, empleado en el marco de una verdadera clínica social².

Con lo manifestado en líneas anteriores, se podrá verificar que el tipo penal de blanqueo o lavado ha sido de manera concreta un tema merecedor de constante estudio por la criminología y política criminal. Ahora, se debe detallar qué es un tipo penal que se estudia desde distintas normas, jurisprudencia y corrientes. Por ejemplo, en el caso español se verifica que fue un hecho trascendental cuando España ratificó la Convención de Viena. Pues, posterior a ello, las tipificaciones fueron evolucionando a partir de la LO 8/1992, emanada el 23 de diciembre de dicho año, ya que dio paso a las modificaciones para las normas penales españolas (Código Penal y Ley de Enjuiciamiento Criminal), misma que fue configurando cuestiones innovadoras para el tratamiento político criminal en el injusto de narcotráfico. Dichas modificaciones fueron materia de estudio y crítica para jurisprudencia y doctrinarios; pues las novedades fueron aplicadas y adaptadas por acuerdos internacionales, *per se*, su impacto en las diferentes legislaciones dependerá del contenido específico de cada norma³.

Posterior a aquello, el gafi, aproximadamente en el año 1990, presentó el informe en el cual establece las denominadas 40 recomendaciones que, de manera concreta, hacen referencia al lavado de activos y sus disposiciones penales relacionadas al control de entes bancarios. Con aquello, en el mismo año, después de la aprobación del convenio respecto al blanqueo, embargo, decomiso y seguimiento, se vio por primera vez un documento que contaba con características vinculantes⁴.

1 Vid. Göppinger, H., *Criminología*, Madrid, Ed. Reus, 1975, p. 1.

2 UNESCO, *Las ciencias sociales en la enseñanza superior: criminología*, España, Unesco, 1961, p. 13.

3 Vid. LO 8/1992, emanada el 23 de diciembre.

4 Bajo Fernández, M., *Derecho penal, persona jurídica y el delito de blanqueo de capitales*, Santiago de Chile, Olejnik, 2018, p. 183.

Para continuar con el avance y evolución de la tipificación del delito de blanqueo o lavado, resulta de vital importancia manifestar lo acontecido en el mes de junio del año 1991, pues se confirma la aprobación de la Directiva 91/308/cee, la misma que ha figurado como la pionera dentro de la lucha contra el lavado de activos.

Con aquello, el concepto de blanqueo o lavado se lo define de manera precisa según lo establecido en la convención del año 1988 y, concretamente, hace referencia a la existencia necesaria de cualquier delito antecedente para su consumación⁵.

Con lo manifestado, se ha verificado que el delito materia de análisis es considerado como un problema que ha perdurado a lo largo de la historia. Pues, en la actualidad, la mayoría de las legislaciones tienen a este tipo penal dentro de su catálogo de injustos en la norma penal positiva.

Con aquello se verifica que en España el Código Penal lo hace de manera directa en el artículo 301; y, por citar otros ejemplos, en el caso ecuatoriano en el artículo 317 del Código Orgánico Integral Penal. Pues en el apartado específico se podrá verificar que ambas legislaciones tienen pocas diferencias, pero siempre resaltando que la esencia del tipo penal en mención no cambia.

Ahora, cuando se tiene claro en qué consiste el tipo penal materia de estudio, es de vital importancia comprender cuándo se debe hablar de una consumación. Pues, gracias a la expansión del delito, en el campo procesal se ha verificado la existencia de casos en los cuales se pretende imputar al profesional del derecho por haber presuntamente cobrado honorarios provenientes de actividades delictivas; o, el caso materia del presente trabajo de investigación, es decir, la procedencia o improcedencia de imputación dentro del delito del lavado de activos, en supuestos donde figure la defraudación tributaria como actividad delictiva antecedente.

ANTECEDENTES DEL TIPO PENAL DE LAVADO DE ACTIVOS

El delito de lavado de activos es, de manera inminente, un injusto que ha trascendido desde hace mucho tiempo atrás y hoy en día sigue mutando con los avances de la sociedad en general.

Esto se puede verificar resaltando su denominación, ya que la conducta llamada como lavado de activos, tiene sus inicios históricos aproximadamente en el siglo xx. En aquel tiempo, en Estados Unidos de Norteamérica, el término «lavado» fue empleado por la mafia italiana que ostentaba actividades delictivas a nivel internacional; misma que establecía y montaba lavanderías con el fin de camuflar los ingresos fraudulentos de las actividades delictivas que eran ejecutadas⁶.

Se debe resaltar su inminente trascendencia hasta llegar a su tipificación actual. Al ser un tipo penal de doble impacto (es decir, que requiere como antecedente necesario la posible vulneración a un bien jurídico protegido distinto), ya que en la mayoría de los ordenamientos jurídicos el lavado de activos estaba ligado a otro tipo penal.

Específicamente, en el año 1988 ocurre un hecho histórico y de alta trascendencia para lo que hoy en día se conoce como lavado de activos, ya que la Ley Orgánica del 24 de marzo de 1988 reformó de manera concreta varias cuestiones respecto al tráfico ilícito de sustancias estupefacientes. Con aquello, figura la normativización, en esa época denominada receptación específica, misma que fue autónoma de la tipificada como receptación pura. Con ello se verifica que se establecía el primer parámetro relacionado con el injusto penal de lavado de activos como se lo conoce en la actualidad.

5 Vid. Directiva 91/308/CEE del mes de junio del 1991.

6 Durrieu, R., *El lavado de dinero en la Argentina: análisis dogmático y político-criminal de los delitos de lavado de activos de origen delictivo (Ley 25.246) y financiamiento del terrorismo*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2006, p. 23.

El que con conocimiento de la comisión de alguno de los delitos regulados en los artículos 344 a 344 bis b) de este Código recibiere, adquiriere o de cualquier otro modo se aprovechara para sí o para un tercero de los efectos o ganancias del mismo, será castigado con prisión menor y multa de un millón a 100 millones de pesetas.

Se impondrán las penas superiores en grado a los reos habituales de este delito y a las personas que pertenecieren a una organización dedicada a los fines señalados en este artículo.

En los casos previstos en el párrafo anterior, así como cuando, a juicio del Tribunal, los hechos contemplados en este artículo fueren de especial gravedad, se impondrá, además de la pena correspondiente, la inhabilitación del reo para el ejercicio de su profesión o industria y el cierre del establecimiento por tiempo de seis meses a seis años o con carácter definitivo.

Serán aplicables a los supuestos contemplados en este precepto las disposiciones contenidas en el artículo 344 bis e) del presente Código.⁷

Es de vital importancia detallar que la legislación penal española ha tenido varias reformas respecto al tipo penal de lavado de activos o blanqueo de capitales; históricamente se inicia con la intención de incorporar un tipo penal con su respectiva sanción para personas que tengan un incremento patrimonial por el cometimiento del delito de narcotráfico⁸; posterior a ello, en 1992, el legislador reforma al Código Penal y la Ley de Enjuiciamiento Criminal en lo que respecta al tipo penal de lavado de activos. Dicha reforma vio luz con la Ley Orgánica 8 / 1992. En aquel año, se buscaba enmarcar a la normativa española, lo que manifestaba la «convención sobre drogas»⁹.

La legislación ecuatoriana sobre lavado de activos y financiamiento del terrorismo era inconsistente en el primer caso o nula en el segundo, afirmaciones que aparecen luego de que el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) puso a Ecuador en la lista de riesgo de países por el tema del lavado de activos y de terrorismo, y más allá de la respuesta política del Gobierno a esas observaciones, la Procuraduría y la Fiscalía aseguraron que iban a presentar proyectos de reformas.

El informe del Grupo de Acción Financiera de Sudamérica (GAFISUD) de diciembre del 2007 destaca el carácter de «autónomo» de este delito en la Ley para Reprimir el Lavado de Activos del 2005, pero observa que en la tipificación no se citan expresamente ilícitos que originan el dinero mal habido, como, por ejemplo, tráfico de personas, de armas, etc. Lo que no se reconoce es que el delito de lavado de activos es un tipo penal abierto y omnicompreensivo de cualquier tipo de delito conexo o en el que tenga su origen ilícito el activo maculado.¹⁰

Con lo manifestado, en Ecuador se expidió la Ley para Reprimir el Lavado de Activos N.º 2005-12, publicada en el Registro Oficial 127 del 18 de octubre de 2005, esta primera normativa, para el efecto, contempló las formas de prevenir y sancionar el delito¹¹. Resaltando, a su vez, que lo manifestado en líneas anteriores en el aspecto normativo internacional ha servido de influencia para la norma ecuatoriana y de otros países de América latina; pues han impulsado grupos como el de Acción Financiera de Sudamérica; históricamente, la doctrina acogida ha sido principalmente la proveniente de países europeos.

EXPANSIÓN DEL TIPO PENAL DE LAVADO DE ACTIVOS

Para varios tratadistas, el tema que se trata tiene sus antecedentes en que el derecho penal acogió de la sociología la teoría de la sociedad de riesgo, impulsada por el sociólogo alemán Ulrich Beck. Por ello, la aparición de riesgos innovadores en cada actividad ejecutada por el ser humano en su actuar cotidiano, fueron desembocando en la creación de nuevos actos típicos, antijurídicos, culpables y punibles; como era de esperarse, impulsó la aparición de nuevas tendencias jurídico-penales, adaptables a las

7 Ley Orgánica 1/1988, de 24 de marzo. Reforma del Código Penal español en tráfico ilegal de drogas.

8 *Vid.* Ley Orgánica 1/1988 del 24 de marzo.

9 *Vid.* Ley Orgánica 8/1992. Publicada en el BOE del 24 de diciembre de 1992.

10 Zambrano, A., *Lavado de activos*. Santiago de Chile, Ediciones jurídicas de Santiago, 2020, p. 49.

11 *Vid.* Ley para Reprimir el Lavado de Activos, publicada en el RO-S, N.º 127 DEL 18 DE OCTUBRE DE 2005.

realidades actuales de la sociedad. A partir de ello se ha venido hablando de la expansión del derecho penal¹².

Por lo tanto, el delito de lavado de activos se caracteriza por ser un injusto penal que ha roto fronteras con su alcance. Eso se comprueba con el mero hecho de justificar dinero de origen ilícito proveniente de actividades delictivas que muchas veces son planeadas y ejecutadas de manera transnacional.

Como se ha verificado en líneas anteriores, el tipo penal materia de análisis ha revolucionado el actuar punitivo de manera continua; y, sorprendentemente, no se ha logrado plantear una política criminal o tipificación que dé fin al mismo o, a su vez, disminuya los índices de consumación.

Consecuentemente, la respuesta de las distintas legislaciones ha sido expandir el delito desde su tipificación. Aquello se fundamenta en el mero fracaso de los distintos Estados que luchan contra el lavado de activos.

Por lo tanto, ha sido producto de dichos intentos fallidos, y la respuesta para combatir al tipo penal de manera concreta ha sido amplificar los verbos rectores en el articulado correspondiente de la norma penal positiva, aumentar intervinientes como sujetos activos; y, por último, actividades previas que puedan ser idóneas para consumir el injusto de lavado o blanqueo de capitales¹³.

SUJETOS INTERVINIENTES EN EL DELITO DE LAVADO DE ACTIVOS

El tipo penal de lavado de activos es genuinamente un delito muy particular, ya que da la posibilidad de adquirir la posición de sujeto activo de la infracción de una forma muy fácil, esto se puede verificar cuando el dinero obtenido de actividades delictivas antecedentes se infiltra en el mercado financiero que ostenta licitud; lo que compromete la situación de personas como empleados del sector financiero, abogados que ejercen las funciones de notarios públicos, abogados en libre ejercicio de su profesión, dueños de casinos, agentes inmobiliarios, entre otros que pueden intervenir con dicho dinero.

Esa es la causa por la que desde el año 1993 la Ley de Blanqueo de Dinero impuso deberes especiales a los sujetos mencionados anteriormente; todo esto con la finalidad de disminuir las posibilidades de consumación de delitos de lavado o blanqueo¹⁴. (A criterio del autor, efectuar dichas prácticas puede elevar las posibilidades de punición; por ejemplo, con la actividad delictiva antecedente de carácter tributario en el delito de blanqueo).

Por lo tanto, se ha podido ver que al ser un injusto penal que compromete a muchos sujetos de la sociedad en el desempeño de diversas actividades, se deberá analizar varias opciones de autoría y participación para concluir con la consumación del tipo penal.

AUTOR DIRECTO

El estudio jurídico dogmático en materia penal ha desarrollado de manera concreta las formas de autoría y participación de un sujeto activo dentro de la consumación de un injusto penal. Pues de manera concreta, hace referencia a la autoría directa al supuesto

12 Silva, J., *La expansión del derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*, Madrid, Cevitas Ediciones. 2001, pp. 26-27.

13 *Vid.* Código Orgánico Integral Penal, artículo 317, publicado en el RO-S 180 del 10 de febrero de 2014.

14 *Vid.* Tiedemann, K., *Manual de derecho penal económico. Parte general y especial*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2010, pp. 343, 344.

en el cual el sujeto activo de la infracción ejecuta y consume el acto por sí mismo; es decir, a propia mano.

A diferencia de otras modalidades de la autoría y participación, la autoría directa no requiere de mayor ayuda para la ejecución del acto. Este es uno de los puntos trascendentales que lo diferencia de la autoría mediata, cómplice o partícipe¹⁵.

Por lo dicho, se considera de vital importancia detallar lo tipificado por los distintos cuerpos normativos en materia penal. En el caso ecuatoriano, el Código Orgánico Integral Penal, lo detalla de manera concreta en el art. 42.1, literales a) y b), mismos que se citan de manera textual a continuación:

Art. 42.- Autores. Responderán como autoras las personas que incurran en alguna de las siguientes modalidades:

1. Autoría directa:

a) Quienes cometan la infracción de una manera directa e inmediata.

b) Quienes no impidan o procuren impedir que se evite su ejecución teniendo el deber jurídico de hacerlo¹⁶.

Por otro lado, el Código Penal español de manera concreta abarca las distintas formas de autoría en un solo artículo; por lo tanto, se resalta que el articulado signado con el número 28 establece cuestiones muy generales¹⁷.

Por último, es de vital importancia resaltar lo manifestado en capítulos y apartados pasados, pues el concepto de autor ha sido cambiante, ergo, guardador de su esencia. Por citar un ejemplo, se puede analizar lo manifestado por la escuela finalista, al respecto, Córdoba Roda sostiene que se puede considerar a la persona como sujeto activo, en calidad de autor, a quienes ostentan el dominio del hecho; *per se*, el concepto de autor está ligado al de acción. Pues define a la acción como el comportamiento del ser humano, regido por un elemento volitivo, mismo que va guiado y direccionado a un fin específico. Por lo tanto, el tratadista mencionado, sostiene que autor es quien adecúa su actuar y ejecuta con total conocimiento de su actuar¹⁸.

AUTOR MEDIATO

Reyes Echandía, detalla de manera concreta que el «autor mediato» es aquel que utiliza como instrumento al mero ejecutor de la infracción; o se trata de un autor que planificó el acto y se sirve de una persona que está por debajo de él, con la finalidad de convertirlo en un autor material.

Por lo dicho, manifiesta que, efectivamente, dicho actuar no puede quedar fuera de la participación en la consumación de un injusto y, cuando así se demuestre con las debidas investigaciones, se deberá subsumir su conducta al tipo penal en calidad de autor mediato¹⁹.

Por lo tanto, se considera de vital trascendencia detallar lo establecido en la norma penal positiva. En el caso ecuatoriano, el Código Orgánico Integral Penal establece de manera concreta a la autoría mediata en el articulado signado con el número 42.2, mismo que se cita de manera textual a continuación:

2. Autoría mediata:

a) Quienes instiguen o aconsejen a otra persona para que cometa una infracción, cuando se demuestre que tal acción ha determinado su comisión.

15 Vid. Zambrano, A., *Teoría del delito*, Buenos Aires, Ed. Olejnik, 2022, p. 62.

16 Código Orgánico Integral Penal, artículo 42, publicado en el RO-S 180 DEL 10 DE FEBRERO DE 2014.

17 Vid. Código Penal español y legislación complementaria en el art. 28. Publicado en el BOE DEL 13 DE ABRIL DEL 2022.

18 Vid. Córdoba, J., *Notas a la traducción del tratado de derecho penal, de Maurach*, Barcelona Ariel, 1962, p. 310.

19 Vid. Reyes, A., *La tipicidad*, Bogotá, Temis, 1997, p. 146.

- b) Quienes ordenen la comisión de la infracción valiéndose de otra u otras personas, imputables o no, mediante precio, dádiva, promesa, ofrecimiento, orden o cualquier otro medio fraudulento, directo o indirecto.
- c) Quienes, por violencia física, abuso de autoridad, amenaza u otro medio coercitivo, obliguen a un tercero a cometer la infracción, aunque no pueda calificarse como irresistible la fuerza empleada con dicho fin.
- d) Quienes ejerzan un poder de mando en la organización delictiva²⁰.

Con base en lo manifestado, es de vital importancia detallar que dicha modalidad, dentro de la consumación del injusto materia de análisis, puede ser muy utilizada al momento que el autor mediato, por ejemplo, el dueño de los activos por blanquear, o personas con poder jerárquico dentro de una organización utilizan a otra persona que desconoce la procedencia de los activos para manejarlo a su deseo, y que maquille la procedencia de sus fondos.

Con aquello se verifica, a su vez, que la autoría mediata es de manera concreta una forma de manejar al mero ejecutor en la gran mayoría de delitos y sus tipificaciones; pues se podrá corroborar su existencia en delitos como el lavado u otros que atentan en contra de la vida, fe pública, etc.

CÓMPLICE

Como se ha venido detallando acerca de las distintas formas de autoría y participación, en el caso concreto del cómplice se lo analizará aterrizando a la parte normativa, pues se considera de vital importancia efectuar un análisis desde el ámbito jurídico normativo que rige en cada Estado el sistema procesal y la administración de justicia.

Por lo tanto, se iniciará detallando la tipificación y articulado en el caso ecuatoriano, pues el Código Orgánico Integral Penal reconoce en su articulado 43 a los cómplices; y, de manera concreta, detalla que responden en dicha calidad los sujetos que dolosamente brinden facilidades o ayuden con actos meramente secundarios, anteriores o simultáneos para la consumación o ejecución de un tipo penal.

La diferencia que marca el artículo en mención es que, para catalogar al sujeto activo como cómplice, se deberá demostrar que sin su participación el acto de igual manera se hubiera llegado a consumir (en este sentido, se verifica que hay una diferencia con respecto al denominado como cooperador necesario; pues, evidentemente, el cómplice es lo contrario, ya que su participación en cierto punto es catalogada como secundaria)²¹.

EL ABOGADO COMO IMPUTADO POR PRESUNTO LAVADO DE ACTIVOS

El presente tema ha sido de manera concreta una problemática de alto impacto. Pues no solo pretende criminalizar a la profesión al momento de asumir una defensa técnica dentro de un proceso; sino que, a su vez, atenta al derecho a la defensa, silencio profesional y presunción de inocencia.

Con lo visto, se debe partir preguntando: ¿puede responder el abogado patrocinador por cobrar honorarios a su cliente que era imputado por un presunto delito? Respondiendo a la incógnita; primero, se considera improcedente y carente de funda-

20 Código Orgánico Integral Penal, artículo 42.2, publicado en el RO-S 180 del 10 de febrero de 2014.

21 Código Orgánico Integral Penal, artículo 43, publicado en el RO-S 180 del 10 de febrero de 2014.

mentos dicha interpretación o pretensión de imputación, partiendo desde lo reconocido por las diferentes Constituciones. Pues, es dicha carta constitucional la que goza del principio de «supremacía constitucional», y aquella que reconoce dentro de sus articulados al derecho a la defensa para toda persona que se encuentre involucrado en un proceso judicial.

Al respecto, la Constitución española, reconoce el derecho a la defensa en su artículo correspondiente de la siguiente forma:

Artículo 24

1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.
2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia²².

Con lo manifestado se puede verificar que dicho derecho se encuentra consagrado en varias Constituciones guardando su esencia; *ergo*, se puede corroborar que por corrientes neoconstitucionalistas o cuestiones afines a distintas constituciones, dicho derecho es plasmado de forma distinta o extensa. Por lo tanto, se puede verificar que, en el caso de la Constitución ecuatoriana, se reconoce el derecho en mención en el artículo signado con el número 76 numeral 7 y literales siguientes.

Se considera de manera importante realizar la cita de manera textual, pues, el análisis del problema a tratar, respecto a la imputación del profesional del derecho, se debe manejar de manera meticulosa y fundamentada en normas constitucionales.

Por ello, la Constitución del Ecuador reconoce al derecho a la defensa de la siguiente manera:

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:
 - a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.
 - b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.
 - c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones.
 - d) Los procedimientos serán públicos salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento.
 - e) Nadie podrá ser interrogado, ni aún con fines de investigación, por la Fiscalía General del Estado, por una autoridad policial o por cualquier otra, sin la presencia de un abogado particular o un defensor público, ni fuera de los recintos autorizados para el efecto.
 - f) Ser asistido gratuitamente por una traductora o traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma en el que se sustancia el procedimiento.
 - g) En procedimientos judiciales, ser asistido por una abogada o abogado de su elección o por defensora o defensor público; no podrá restringirse el acceso ni la comunicación libre y privada con su defensora o defensor.
 - h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra.
 - i) Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto.
 - j) Quienes actúen como testigos o peritos estarán obligados a comparecer ante la jueza, juez o autoridad, y a responder al interrogatorio respectivo.
 - k) Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto.
 - l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos

22 Constitución de España emanada por el BOE 311 el 29 de diciembre de 1978, art. 24.

que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos²³.

Con lo manifestado y citado de manera muy oportuna en líneas anteriores, se verifica la existencia concreta y verídica de un derecho a la defensa inquebrantable, pues no puede ser de otra forma, caso contrario, las personas acusadas por haber cometido presuntamente un delito no tendrían un profesional que se deba de manera concreta a ellos, y no a los intereses punitivos de un Estado.

Por lo dicho, se debe manifestar lo reconocido por la Constitución española, respecto al secreto profesional. Ya que este es uno de los fundamentos constitucionales que se suma a la lista de razones por las cuales un abogado defensor en materia penal, no puede ser perseguido por el sistema punitivo al presuntamente haber cometido un delito de blanqueo.

Al respecto, la Constitución española en el último inciso del artículo 24, de manera muy concreta, establece que:

La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos²⁴.

Con aquello se verifica de manera textual y directa que el profesional del derecho no está en la obligación de proporcionar información referente a un caso que patrocina en el ejercicio de su profesión. Por lo tanto, se confirma que lo que protege la Constitución de manera tajante es al profesional del derecho que ejecuta su trabajo de manera digna y correcta. Lo manifestado no se podrá confundir con cuestiones distintas en las que un abogado, intervenga en actividades delictivas e influya en ejecución de tipos penales basándose en sus conocimientos jurídicos; ese supuesto, sí puede ser punible.

DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

PROBLEMÁTICA Y CONCEPTUALIZACIÓN

Previo a partir con una conceptualización, se considera de manera importante establecer detalles concretos a problemáticas presentadas en el estudio de la defraudación tributaria, mismos que contribuirán a la conclusión de un concepto sobre el tema a tratar.

Como es de conocimiento, la ciencia jurídica penal nace en Alemania; pues es ahí donde la dogmática ha dado los pasos firmes que hasta el día de hoy siguen y forman parte del estudio del derecho penal.

Varios penalistas alemanes han sostenido que el delito tributario ha sido analizado con diferentes problemáticas, y se podría concluir que ha existido en cierto punto un déficit en la elaboración dogmática del estudio penal en materia tributaria. Entre dichos problemas se han verificado las disputas respecto a la intervención punitiva frente a la administrativa; o el mero hecho de establecer el bien jurídico protegido en concreto²⁵.

A su vez, se han podido verificar varios problemas en diversas materias y tipos penales; por ejemplo, específicamente en el problema de las leyes penales en blanco. Inconvenientes en cuestiones de autoría y participación en delitos catalogados como

23 Constitución de Ecuador publicada en el RO 449, el 28 de octubre de 2008. Art. 76.7 y literales pertenecientes a dicho numeral.

24 Constitución de España emanada por el BOE 311 el 29 de diciembre de 1978. Último inciso del art. 24.

25 *Vid.* Maiwad, M., *Conocimiento del ilícito y dolo en el derecho penal tributario*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1997, p. 13.

especiales; ya que puede existir responsabilidad del contribuyente y de los distintos asesores o empresas asesoras en el ámbito contable, fiscal y otros. En este punto se deberá estudiar de manera muy concreta los roles a ejecutar por cada sujeto mencionado, para así poder establecer de manera idónea y correcta una autoría o participación dentro del tipo penal.

Y, por último, se puede resaltar que ha sido materia de estudio y análisis por el derecho penal económico y de la empresa al estudiar «el actuar por otro»; y, la RPPJ (Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas). Esta mención se hace de manera concreta, ya que el derecho penal económico y de la empresa es resultado de la evolución del derecho penal en un segmento específico y, en el caso concreto del derecho penal tributario, al tener raíces dentro del área empresarial²⁶.

El tipo materia de análisis se identificará por la defraudación de las expectativas que se esperaban del contribuyente (sujeto obligado) respecto a la culminación de lo requerido por el ente específico en materia tributaria, sin importar el campo de gobierno a cargo. En el caso concreto, se exige de manera imperecedera el verbo rector de «defraudar»; por lo que la doctrina mayoritaria lo establece como el perjuicio que causa un déficit patrimonial en base al engaño al ente competente. Al respecto, la doctrina en cierto espacio ha sido tajante, pues cataloga a dicho engaño como «necesario» para cumplir con la teoría del delito, de manera concreta, con la tipicidad. Si en un supuesto no es así, se configuraría la atipicidad²⁷.

Con aquello se puede definir al delito de defraudación tributaria de una manera sencilla, y sin ahondar como un injusto perteneciente a la esfera del derecho penal económico; mismo que consiste en eludir el pago de impuestos o tributos al ente competente en la materia, en el caso ecuatoriano al SRI (Servicio de Rentas Internas). Esto se respalda en que el mero infractor o sujeto activo interviene cuando existe un hecho imponible, y lo defrauda.

RELACIÓN DEL LAVADO DE ACTIVOS Y EL DELITO TRIBUTARIO

ACTIVIDAD DELICTIVA ANTECEDENTE

El punto por tratar dentro del presente apartado ha sido de manera trascendental un tema de suma importancia dentro del análisis jurídico al tipo penal de blanqueo. Pues, como se verificó en los antecedentes del presente trabajo de investigación, las diferentes leyes y jurisprudencia en general, han sido sometidas a cambios y evolución con la particularidad del antes denominado «delito antecedente» a «cualquier actividad delictiva antecedente». Con lo manifestado se verifica la existencia de dos controversias; la primera es, precisamente, la necesidad concreta del conocimiento respecto a la existencia de la ilicitud de bienes que se pretende imputar y, como consecuencia de lo mencionado, resulta la problemática de carácter probatorio del mismo (como saber si es o no producto de actividades delictivas).

Al respecto, se hará referencia a dos inclinaciones jurisprudenciales que hacen referencia al mismo de manera muy concreta y precisa.

La primera inclinación jurisprudencial (se considera extensiva) no requiere de manera concreta que se pruebe la actividad ilícita de delitos contra el patrimonio, corrup-

26 Vid. Ferré, J., «Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», Valencia, Tirant lo Blanch, 2018, pp. 108, 109.

27 Colina, I., García, R., «El delito de defraudación tributaria en el COIP» (1.ª ed.), Quito, Latitud Cero Editores, 2015, p. 143.

ción, entre otros, que deberán ser previos para administrar justicia y, producto de ello, el dictamen de una sentencia. Por lo tanto, lo único que requiere es tener una mínima presunción de la existencia de dicha actividad delictiva con carácter antecedente²⁸.

Por otro lado, la segunda inclinación a mencionar se considera de carácter restrictiva, pues, pide que, mediante la sentencia condenatoria, se establezca por lo menos de manera mínima cuál fue el motivo de la presunción de actividad delictiva previa y la valoración probatoria que se fundamentará en el proceso; todo esto con la finalidad de establecer de manera concreta el elemento cognitivo del sujeto activo respecto a la ilicitud sobre los bienes que poseía²⁹.

Con lo manifestado se deberá resaltar que ninguna de las dos tendencias jurisprudenciales exige una sentencia condenatoria previa para conformar el elemento constitutivo del tipo; es decir, la actividad delictiva antecedente (la primera no requiere conocimiento, y la segunda, una mera presunción que justifique).

¿PUEDE CONSIDERARSE COMO ACTIVIDAD ILÍCITA ANTECEDENTE A LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA?

Previo a constatar cuestiones dogmáticas o procesales, se debe partir manifestando que, la idea de encajar al delito fiscal dentro de las posibles actividades delictivas antecedentes para consumir el blanqueo o lavado de activos, es el resultado de la mera expansión del tipo penal.

El análisis al presente apartado se lo debe hacer desde sus antecedentes jurisprudenciales, pues como se ha expresado en el presente trabajo, previo a la tipificación del tipo penal de blanqueo de manera formal, se inició con la tipificación y sanción del injusto de receptación. El delito mencionado sanciona al sujeto activo cuando recibe dinero que proviene de un actividad delictiva; ergo, no cumple con el elemento formal del blanqueo, pues no encubre el antecedente delictivo de dichos bienes, ni los pretende introducir al mercado financiero como lícitos.

Se deberá recopilar lo manifestado en líneas anteriores ya que el delito de blanqueo o lavado nació como una respuesta en contra del narcotráfico y las actividades delictivas bajo una estructura organizada. Por ello, se ve que el tipo penal ha sido multiplicado en cuestiones de autoría y participación; esto tiene una sola respuesta, y como se ha manifestado, es de manera concreta la expansión e intensificación que ha sufrido el tipo. Resaltando que, para emitir un criterio formado en derecho, la única vía será el estudio dogmático y jurisprudencial basado en los principios rectores del derecho.

Por lo tanto, se ve que se utiliza al delito guardando su esencia de sanción; empero, no su fin de protección al expandirlo tanto e introducir a todo delito con la cualificación de antecedente³⁰.

Respecto a la postura que mantienen algunas personas para establecer que los bienes provenientes de un delito tributario pueden ser considerados como una actividad delictiva antecedente para el lavado, se debe hacer referencia de manera concreta al glosario del documento de recomendaciones del GAFI/FATF; ya que, en el mes de febrero del año 2012, la «Anti money laundering and counter financing terrorism», mencionó de manera concreta y expresa, por primera vez, que entran dentro de las actividades delictivas antecedentes que constituyen el lavado de activos el «contrabando y los injustos penales fiscales» (es decir, se hace referencia a la idoneidad de la defraudación

28 Ejemplo claro, en la parte considerativa y resolutive de las sentencias del TS: STS 928/2006, dictada el 5 de octubre del 2006; y, sts 145/2008, dictada 8 de abril del 2008.

29 *Vid.* Parte considerativa y resolutive de la STS 189/2010, dictada el 9 de marzo del 2010.

30 *Vid.* Ferré, J., *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018, p. 357.

tributaria como actividad delictiva antecedente, por dicho pronunciamiento, más no por la tipificación concreta del artículo correspondiente en la norma penal positiva. Con lo manifestado, esta tendencia punitiva responde de manera directa a la persecución amplificada del tipo penal, ya que cumple con lo dispuesto por un organismo externo, y no con principios rectores del derecho penal y constitucional).

Por aquello, se da una controversia internacional respecto a la existencia de la necesidad para introducir al delito tributario entre las causales o motivos constitutivos de uno de los elementos necesarios para el tipo penal de lavado o blanqueo (actividad delictiva antecedente).

Como fundamento para respaldar el criterio antes mencionado, la Cuarta Directiva Europea realiza el razonamiento de manera concreta, definiendo que todos los delitos fiscales (sea cual sea su tipificación) se entienden como una actividad delictiva; y, por ende, debería cumplir con el requerimiento de «cualquier actividad delictiva antecedente» para constituir el lavado o blanqueo. Con ese fundamento, se otorga la idoneidad a cualquier tipo de participación en varios injustos penales, entre los cuales figura el tipo penal en análisis³¹.

Ahora, se debe mencionar otra postura dentro de la doctrina, la cual argumenta que el bien jurídico protegido en el delito de blanqueo o lavado de activos será el mismo del tipo penal o actividad delictiva antecedente; por ello, hace referencia a que, en caso del supuesto de blanqueo con defraudación tributaria previa, se estaría tutelando a la propia institución tributaria (en España, Hacienda Pública, y, en Ecuador, Servicio de Rentas Internas); ergo, ahora con el delito que es ejecutado con posterioridad³². Por lo tanto, analizando de manera directa los diferentes articulados, la exigencia respecto al origen de los bienes o activos deberá ser fruto de la ejecución de la actividad delictiva antecedente (hecho que no cumple con lo requerido por el tipo).

Con lo manifestado, se debe recordar que entre las fuentes reconocidas del derecho se encuentra la Ley y la Jurisprudencia; *per se*, es de vital importancia analizar ambas. Por lo tanto, se hace referencia a parte de una sentencia que ha marcado trascendencia en el caso a tratar (ya que tiene en su parte resolutive dos criterios distintos):

En relación con la primera circunstancia, es decir, del origen ilícito, hay que tener en cuenta que esta procedencia ilícita puede quedar acreditada mediante prueba indirecta o indiciaria, y que la demostración del origen criminal, presupuesto imprescindible para decretar el comiso, no requiere la identificación de las concretas operaciones delictivas, bastando a tales efectos que quede suficientemente probada la actividad delictiva de modo genérico. Así lo ha entendido esta Sala en el delito de blanqueo respecto del delito antecedente o determinante (SSTS. 10.11.2000, 28.7.2001, 5.2.2003, 10.2.2003, 14.4.2003, 29.11.2003, 19.1.2005 y 20.9.2005).³³

A su vez, se considera de vital trascendencia que, en la sentencia antes citada, el magistrado Del Moral García, marca un voto particular, y a criterio personal muy atinado. Pues hace referencia al delito tributario y su idoneidad para catalogarlo como actividad ilícita antecedente dentro del delito de blanqueo tipificado en el artículo 301 del Código Penal español. Pues el magistrado hace un análisis a la interpretación de la norma y tipo penal desde el principio de taxatividad. Se fundamenta dicho criterio haciendo referencia a que la ley y el injusto típico tiene una esencia y, en el caso particular, una actividad delictiva antecedente que genere ingresos para después blanquearlos.

El mero hecho de evadir el pago correspondiente a los tributos que provienen de una actividad lícita no produce un aumento en el patrimonio de la persona que se pretende imputar por blanqueo. Lo que sí se pudiera hablar es respecto a que el defraudador tributario tiene la totalidad de sus ganancias, por el impago (hecho que puede ser punible si se demuestra la materialidad y responsabilidad del delito específico;

31 Blanco, I., *El delito de blanqueo de capitales* (3.ª ed.), Aranzadi, 2012, p. 374.

32 Vid. Caparros, E., *Delito de blanqueo de capitales*, Madrid, Colex, 1998, p. 196.

33 Vid. STS 974 / 2012. Dictada por el magistrado de la Corte Suprema Juan Ramón Berdugo.

ergo, no cumple con el requerimiento específico que impone la norma para el tipo penal de lavado).

Por ello, sostiene que no se podría lavar activos que sean producto de una actividad lícita, y que, posterior a haber recibido sus ganancias, defraude al Estado (hace referencia específica a que, en dicho supuesto, se estaría puniendo una conducta que no generó los activos, pues el sujeto ya los tenía previo a defraudar al ente rector en materia tributaria).

A su vez, se reconoce un problema adicional al momento de determinar la individualización en el patrimonio del tributo eludido (ya que, por más que se efectúen varios esfuerzos, siempre brotan cuestiones que no se las maneja de manera correcta; generalmente, por el fin de llegar a la punición que sostiene como carente de fundamento), y también se une a la problemática la posibilidad de punir una conducta sin respetar el *No bis in idem*; ya que, si el tipo penal de defraudación tributaria, trata en sí el encubrimiento de tributos, ocultando los activos que conforman el «pago de la obligación tributaria» no suma absolutamente nada para la sanción de un presunto delito de blanqueo.

Con ello, la extensión del injusto penal tipificado en el articulado signado con el número 301 del CP español, a los injustos penales que atentan contra la «hacienda pública», sería un aumento abismal a la punición, que ostentará una evidente carencia de fundamento (como se ha dicho en líneas anteriores, en base al principio de taxatividad, no es posible incluir a la defraudación tributaria dentro de las actividades delictivas antecedentes que requiere el tipo penal de blanqueo o lavado de activos).

A su vez, se considera de manera importante, analizar el mero hecho de la interpretación del art. 305.4, mismo que establece las causales de justificación en el tipo penal tributario³⁴.

Con lo mencionado, resulta de vital importancia analizar cuestiones varias respecto al denominado autoblanqueo; pues en la evolución jurisprudencial se ha verificado ciertos cambios. Este es el caso de la sentencia, sts 265/2015, en un apartado puntual a la procedencia o improcedencia del tipo hace el siguiente razonamiento:

Con esta interpretación, más restrictiva, evitamos excesos, como los de sancionar por autoblanqueo al responsable de la actividad delictiva antecedente, por el mero hecho de adquirir los bienes que son consecuencia necesaria e inmediata de la realización de su delito. O la de considerar blanqueo la mera utilización del dinero correspondiente a la cuota impagada en un delito fiscal, para gastos ordinarios, sin que concurra finalidad alguna de ocultación ni se pretenda obtener un título jurídico aparentemente legal, sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa, que es lo que constituye la esencia del comportamiento que se sanciona a través del delito de blanqueo³⁵.

Con aquello, Ferré Olive, se suma a la interpretación favorable a la inimputabilidad del blanqueo con actividad delictiva antecedente de origen tributario; pues, de manera muy acertada sostiene que, lo que sanciona el delito de blanqueo es de manera concreta el encubrimiento o maquillaje de ingresos que provienen de actividades delictivas previas; ahora, es de conocimiento general que, la «ganancia» del defraudador ya había sido generada previo a la comisión del fraude fiscal. Por lo tanto, no cumple con el requisito necesario del tipo penal de blanqueo o lavado³⁶.

Además, añadiendo una causal adicional, se deberá manifestar lo sostenido por varios tratadistas, al momento de dejar por sentado la improcedencia efectiva la obligación de tributar cuando el dinero o bienes provienen de «actividades delictivas»; ya que, de manera contradictoria, el Estado estaría beneficiándose de los productos de actividades ilícitas comprobadas o que estarían por comprobarse.

34 Vid. Voto particular del magistrado Del Moral García, dentro de la STS 974 / 2012.

35 STS 265/2015. Dictada por el Tribunal de la Corte Suprema. Figura como ponente el Dr. Cándido Conde Pumpido.

36 Vid. Ferré, J., «Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», Valencia, Tirant lo Blanch, 2018, p. 369.

Por lo tanto, no guarda lógica jurídica, el mero hecho de suponer una imposición punitiva por un supuesto tipo penal de dicho carácter³⁷.

Con lo manifestado, a criterio personal, la postura favorable a la imputación del blanqueo de capitales con actividad delictiva antecedente no respeta el principio de taxatividad; pues, hace un análisis equívoco al fundamentar que el ingreso del presunto sujeto activo es producto de la ejecución del fraude fiscal. Por lo tanto, no cumple con el requisito indispensable de ser fruto de actividad delictiva previa.

CONCLUSIONES

1. Se ha podido verificar que el delito de lavado o blanqueo de capitales es un tipo penal que ha trascendido a lo largo de la historia dentro de la sociedad, pues, es un delito que conserva su esencia desde sus inicios; ergo, ha sido sometido a varios cambios punitivos y típicos. Esto se puede verificar en el mero hecho de sus inicios como tipo penal; pues, el legislador sancionaba el presente injusto, cuando se verificaba que se pretendía introducir bienes o activos de procedencia única del narcotráfico. Como se pudo corroborar, dichas teorías y tipificaciones en general, han sido superadas hoy en día. Pues, en la actualidad se exige de manera concreta la existencia de una supuesta actividad delictiva antecedente; misma que, deberá generar activos que posteriormente se pretenderán introducir en el mercado lícito.

2. Se corrobora que el delito de lavado de activos ha sido de manera concreta expuesto y sometido a una expansión; y, posterior a ello a una intensificación. Pues, de manera generalizada, las legislaciones que tipifican este delito cuentan con un sinnúmero de verbos rectores con la única finalidad de sancionar y perseguir a todo acto que sea, o se asemeje a lo tipificado. Esto quiere decir que, si bien es cierto, tiene un carácter positivo para la sociedad; ergo, tiene un rebote negativo al verse comprometidos en muchas ocasiones principios rectores del derecho o afectaciones constitucionales. Un claro ejemplo es cuando se pretende sancionar al profesional del derecho que, cumpliendo con su trabajo y rol social, se lo pretende acusar de blanqueo al cobrar honorarios que presuntamente vienen de actividades delictivas. En dicho caso, se ve comprometido el derecho a la defensa, presunción de inocencia y se pretende criminalizar a la profesión. Resaltando que, el abogado defensor estará desarrollando su rol de manera legítima siempre y cuando no cruce el umbral de la licitud a la ilicitud; pues, es distinto defender a una persona de una imputación, que ayudar al imputado a delinquir.

3. Producto de la expansión y la sed desmesurada de punir todo acto, y dar la posición de sujeto activo o subsumir toda conducta al lavado de activos, ha dado un resultado contraproducente para el estudio dogmático penal y constitucional. Pues, cuando se pretende establecer una Teoría del Caso respecto a un delito de lavado con actividad delictiva antecedente de carácter tributario, se va en contra del principio de taxatividad y legalidad. Ya que, como es de conocimiento común, para que se configure el blanqueo, debe existir una actividad delictiva antecedente que genere activos o bienes; por lo tanto, se verifica que el delito tributario no genera dichas ganancias, pues la persona que defrauda al Servicio de Rentas Internas, o a la entidad competente, dependiendo de cada Estado (hacienda pública), ya poseía dicho dinero. Es decir, que no ha sido la actividad delictiva la que ha generado dichos activos. Como se ha manifestado en el presente trabajo de investigación, el estudio jurídico y la administración de justicia deberá actuar apegada a derecho; y, cuando se pretende imputar estos supuestos, muchas veces se hace meramente lo contrario (es decir, la administración de

37 Soler, M., «La tributación de las actividades ilícitas», en *Revista española de derecho financiero*, Madrid, Editorial Aranzadi, 1995, p. 13

justicia deberá inclinarse a favor de la culpabilidad del sujeto activo siempre y cuando se cumpla con la norma, principios rectores; y, sobre todo, cuando exista la certeza de la existencia del tipo penal. Pues, una sentencia ejecutada en la cual el juzgador posee duda razonable no debería concluir en una sentencia condenatoria).

4. El Estado podría ejecutar una valoración errónea, pues, el hecho de declarar ingresos provenientes de una «actividad delictiva», constituyera de manera directa un impacto de doble sentido. Ya que el Estado estaría exigiendo que el sujeto activo declare de los ingresos de dicha actividad ilícita; y, haciendo un ejercicio de suposición, el mismo Estado estaría sirviendo de mecanismo para ingresar dichos activos al mercado lícito.

5. Por lo tanto, se verifica que el delito de lavado de activos o blanqueo de capitales es de manera concreta un injusto penal pluriofensivo. Pues, cuando se constituye o configura sus elementos, se caracteriza por comprometer a varios bienes jurídicos tutelados. Con aquello, se considera de vital importancia que el estudio del presente delito continúe; ergo, que pretenda expandir o intensificar a tal punto de suponer que todo acto puede ser una actividad delictiva antecedente idónea para el delito de lavado, no es correcto. Por ello, todo avance dogmático y de administración de justicia, deberá hacérselo mediante el respeto constitucional y de la norma penal positiva en sí.

REFERENCIAS

- Bajo Fernández, M., *Derecho Penal, persona jurídica y el delito de blanqueo de capitales*, Santiago de Chile, Olejnik, 2018, p. 183.
- Blanco, I., *El delito de blanqueo de capitales* (3.ª ed.), Aranzadi, 2012, p. 374.
- Caparros, E., *Delito de blanqueo de capitales*, Madrid, Colex, 1998, p. 196.
- Colina, I., García, R., *El Delito de defraudación tributaria en el COIP* (1ª ed.), Quito, Latitud Cero Editores, 2015, p. 143.
- Córdoba, J., *Notas a la traducción del tratado de derecho penal, de Maurach, Barcelona*, Ariel, 1962, p. 310
- Durrieu, R., *El lavado de dinero en la Argentina: análisis dogmático y político-criminal de los delitos de lavado de activos de origen delictivo (ley 25.246) y financiamiento del terrorismo*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2006, p. 23.
- Ferré, J., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018, p. 357.
- Ferré, J., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018, pp. 108, 109.
- Göppinger, H., *Criminología*, Madrid, Ed. Reus, 1975, p. 1.
- Maiwad, M., *Conocimiento del ilícito y dolo en el derecho penal tributario*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1997, p. 13.
- Reyes, A., *La tipicidad*, Bogotá, Temis, 1997, p. 146.
- Silva, J., *La expansión del derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*, Madrid, Cevitas Ediciones, 2001, pp. 26-27.
- Soler, M., «La tributación de las actividades ilícitas», en *Revista española de Derecho Financiero*, Madrid, Editorial Aranzadi, 1995, p. 13.
- Tiedemann, K., *Manual de derecho penal económico. Parte general y especial*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2010, pp. 343, 344.
- Unesco, *Las ciencias sociales en la enseñanza superior: criminología*, España, Unesco, 1961, p. 13.
- Zambrano, A., *Lavado de Activos*, Santiago de Chile, Ediciones jurídicas de Santiago, 2020, p. 49.

Zambrano, A., *Teoría del delito*, Buenos Aires, Ed. Olejnik, 2022, p. 62.

LEGISLACIÓN

Código Orgánico Integral Penal, publicado en el RO-S 180 del 10 de febrero de 2014.
Código Penal español y legislación complementaria, publicado en el boe del 13 de abril del 2022
Constitución de Ecuador emanada por el RO 449, el 28 de octubre de 2008.
Constitución de España emanada por el BOE 311 el 29 de diciembre de 1978.
Ley Orgánica 1/1988, de 24 de marzo. Reforma del Código Penal español en tráfico ilegal de drogas
Ley Orgánica 8/1992, publicada en el BOE del 24 de diciembre de 1992.
Ley para Reprimir el Lavado de Activos, publicada en el ro-s, n.º 127 del 18 de octubre de 2005.

JURISPRUDENCIA

STS 189/2010, dictada el 9 de marzo del 2010.
STS 265/2015, dictada por el Tribunal de la Corte Suprema.
STS 974 / 2012.

DIRECTIVA, INFORMES Y RESOLUCIONES

Directiva 91/308/cee del mes de junio del 1991.