

Trabajo fin de máster presentado por:

**Gianfranco Martelli**

Titulación: **El delito fiscal como  
antecedente al delito de blanqueo de  
capitales**

Área jurídica: **Teórico**

Directora: **Prof. Dra María Luisa  
Fernández de Soto Blas**

**Universidad Internacional de La Rioja  
Máster en el ejercicio de la abogacía**

---

# El delito fiscal como antecedente al delito de blanqueo de capitales

---

Arezzo  
16 de enero de 2.108  
Firmado por: Gianfranco Martelli





# 1.- ÍNDICE

---

<b>1.- ÍNDICE</b>	<b>3</b>
<b>2.- LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS</b>	<b>6</b>
<b>3.- RESUMEN Y PALABRAS CLAVE</b>	<b>8</b>
<b>4.- ABSTRACT AND KEYWORDS</b>	<b>9</b>
<b>5.- INTRODUCCIÓN</b>	<b>10</b>
5.1.- Presentación del estudio	10
5.2.- Fines y objetivos	11
5.3.- Metodología empleada	11
5.4.- Estado de la cuestión	12
5.4.1.- Primer punto de vista	13
5.4.2.- Segundo punto de vista	14
<b>6.- EL DELITO FISCAL EN EL CÓDIGO PENAL ESPAÑOL</b>	<b>16</b>
6.1.- Evolución histórica	16
6.2.- Disciplina	17
6.3.- Bien jurídico protegido	20
6.4.- Sujeto activo y pasivo del delito	20
6.5.- Tipo agravado	22
6.6.- Regularización de la situación tributaria	22
6.7.- Unión Europea	23
6.8.- La cuota tributaria defraudada - concepto y definición	24
6.9.- La prescripción	24
6.10.- La disciplina del delito fiscal según la Ley General Tributaria	25
<b>7.- EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALES</b>	<b>29</b>
7.1.- Evolución histórica	29

7.2.- Bien jurídico protegido	30
7.3.- Elementos objetivos	31
7.4.- Sujeto activo y pasivo del delito	33
7.5.- Responsabilidad de las personas jurídicas	33
7.6.- Tipo básico: art. 301.1 y 2 CP	33
7.7.- Tipos agravados	35
7.8.- Elemento subjetivo	36
7.9.- Blanqueo por imprudencia	36
7.10.- Relevancia de la Ley 10/2010	37
<b>8.- ESTUDIO DE DERECHO COMPARADO</b>	<b>39</b>
8.1.- Francia	39
8.2.- Bélgica	40
8.3.- Alemania	41
8.4.- Italia	42
<b>9.- LA RELACIÓN ENTRE EL DELITO FISCAL Y EL DE BLANQUEO</b>	<b>43</b>
9.1.- El objeto de la controversia	44
<b>10.- EL CASO BALLENA BLANCA</b>	<b>47</b>
<b>11.- EL DELITO FISCAL COMO ANTECEDENTE DEL DE BLANQUEO</b>	<b>51</b>
11.1.- Problema: determinar los bienes que constituyen la cuota tributaria	55
11.2.- La reforma penal de 2010 y los problemas que ha provocado	58
11.2.1.- El papel del sujeto activo	58
11.2.2.- La conducta típica del blanqueo	59
11.2.3.- La responsabilidad penal de las personas jurídicas	60
11.2.4.- El Autoblanqueo	61
<b>12.- CONCLUSIONES</b>	<b>64</b>
<b>13.- BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>67</b>

13.1.- Fuentes doctrinales	67
13.1.1.- Libros	67
13.1.2.- Revistas y congresos	70
13.3.- Fuentes jurídicas utilizadas	72
13.3.1.- Sentencias y otras resoluciones	72
13.3.2.- Normativa	74
13.4.- Recomendaciones	76

## 2.- LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

---

- **Art.:** Artículo
- **Arts.:** Artículos
- **CBPT:** Código de Buenas Prácticas Tributarias
- **CE:** Constitución Española de 1978
- **CGPJ:** Consejo General del Poder Judicial
- **CP:** Código Penal español
- **CPI:** Código Penal italiano
- **GAFI:** Grupo de Acción Financiera Internacional
- **IRPF:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- **IS:** Impuesto sobre Sociedades
- **IT:** Tecnología de la Información
- **IVA:** Impuesto de Valor Añadido
- **LECrím:** Ley de Enjuiciamiento Criminal
- **LO:** Ley Orgánica
- **LGT:** Ley General Tributaria
- **LPBC:** Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales
- **Pág.:** Página
- **Págs.:** Páginas
- **RAE:** Real Academia Española
- **RCL:** Repertorio Cronológico de Legislación
- **RD:** Real Decreto

- **RGR:** Reglamento General de Recaudación
- **RJ:** Repertorio de Jurisprudencia
- **SAP:** Sentencia de la Audiencia Provincial
- **STS:** Sentencia del Tribunal Supremo
- **Ss:** Siguietes
- **SSTS:** Sentencias del Tribunal Supremo
- **STC:** Sentencia del Tribunal Constitucional
- **TC:** Tribunal Constitucional
- **TFM:** Trabajo de Fin de Máster
- **TS:** Tribunal Supremo
- **UE:** Unión Europea
- **UNIR:** Universidad de la Rioja

### **3.- RESUMEN Y PALABRAS CLAVE**

---

El objetivo del presente trabajo es ilustrar la relación entre el delito fiscal y el delito de blanqueo. El Tribunal Supremo, en la sentencia de 5 de diciembre de 2012 (que representa el primer precedente al respecto), se ha expresado, por primera vez, sobre el tema de la relación que existe entre el delito fiscal y el delito de blanqueo, destacando cómo el primero puede considerarse como el antecedente del segundo e indicando varios argumentos de apoyo. A pesar de esta sentencia, y a pesar de otras sentencias que se han producido a través del tiempo, el debate sobre esta cuestión y sobre la relación entre los dos crímenes aún no se ha resuelto. Es uno de los más debatidos temas durante los últimos años en el ámbito del Derecho Penal Económico.

La doctrina mayoritaria todavía no es unánime en la creencia de que el delito fiscal puede ser considerado como antecedente del blanqueo de capitales, mientras que Fiscalía y Agencia Tributaria han expresado su favor. En este trabajo vamos, por lo tanto, a dar una visión general del problema tratando de identificar una posible clave para resolverlo. Y esto es a la luz de la reforma de la disciplina del delito de blanqueo de capitales, que fue introducida por la LO 5/2010.

**Palabras clave:** delito fiscal, delito de blanqueo de capitales, delito antecedente, cuota tributaria, ganancia patrimonial, ahorro, activo ilícito, Hacienda Pública.



## 4.- ABSTRACT AND KEYWORDS

---

Tax offenses and money laundering. The Supreme Court, in its decision of December the 5th 2012, has admitted the possibility of considering the tax offense as a prior offense of money laundering. Despite this ruling, the debate on this issue and on the relationship between the two crimes has not yet been resolved. It is one of the hottest issues addressed in recent years in the field of Economic Criminal Law.

The majority doctrine still opposes the possibility of considering fiscal crime as a precursor to the crime of money laundering, while the Public Prosecutor's Office and Tax Agency have expressed their favor. In this work we will, therefore, give an overview of the problem trying to identify a possible key to solve it. And this is in the light of the reform of money laundering operated by Law 5/2010.

**Keywords:** tax fraud, money laundering offense, antecedent offense, tax rate, capital gains, savings, asset illegal, Public Finance.

## 5.- INTRODUCCIÓN

---

### 5.1.- Presentación del estudio

---

El presente estudio tiene por objeto el análisis que un tema bastante discutido y que tiene perfiles muy importantes: el delito fiscal como delito antecedente<sup>1</sup> al de blanqueo de capitales. Un gran y acalorado debate por parte de los autores mas destacados en la doctrina se ha venido desarrollando alrededor de la cuestión, y a pesar del paso de los años, y la aplastante posición legal, las posiciones adoptadas por los autores están lejos de ser unánimes, a pesar de que resista una corriente doctrinal que aboga por una aplicación restrictiva del delito de blanqueo de capitales, en tanto que lo contrario, puede conllevar la vulneración del principio *ne bis in ídem*, especialmente en lo que al autoblanqueo se refiere. Es indudable que el blanqueo de capitales, entendido como actividad de una persona tendente a introducir bienes ilícitos como los que pudieren provenir del narcotráfico, es indudablemente punible, y su esfera delictual fácilmente escindible del de, en este caso, tráfico de estupefacientes; pero cuando se trata de delitos fiscales, en relación especialmente con la cuota tributaria, su observación conlleva la, casi de forma automática, aplicación del delito de blanqueo de capitales, cuando el fin del delito primero es lo que en definitiva acaba constituyendo el segundo.

En España, de la misma manera que en la mayor parte de países del entorno, ha habido mucha discusión sobre el tema, tanto en sede doctrinal como jurisprudencial. Las orientaciones y el pensamiento expresados por la doctrina mayoritaria son, como veníamos diciendo, muy restrictivos, pero encontramos igualmente referentes en sentido contrario, como por ejemplo la Fiscalía y la Agencia Tributaria que -como ya veremos más adelante- se refieren a las disposiciones de la Ley 10/2010 de 28 de abril. De hecho esta ley, en su artículo 1.2, recoge la cuota tributaria como uno de aquellos activos que pueden derivar de un delito y que pueden, por lo tanto, ser considerados como

---

<sup>1</sup> CONDE-PUMPIDO TOURON, C., (2015), “El delito antecedente en el blanqueo de capitales”. Jornadas de especialistas en delitos económicos. Madrid: Centro de estudios judiciales. Pág. 2.

subyacente y/o antecedente del tipo de blanqueo de capitales, vulgarmente conocido como lavado de dinero.

## 5.2.- Fines y objetivos

---

**El propósito de esta investigación es analizar la relación entre el delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales** e, intentando hacer una humilde aportación al acalorado debate que *ut supra* referimos, apoyar la postura de que el delito de blanqueo de capitales del art. 301 CP puede tener, como delito previo, el delito fiscal. Así mismo, trataremos de demostrar, trámite un razonamiento lógico–argumentativo, que la cuota defraudada es un bien, y que el defraudador, al mismo tiempo, obtiene un privilegio para sí mismo y produce un daño a la Hacienda Pública.

El problema, como vamos a ver a continuación, más que cuestionar sobre el origen delictivo de los bienes, es reflexionar sobre los métodos utilizados para identificar los bienes que pertenecen a la cuota tributaria dentro de los activos totales del autor del delito. Pero nos centraremos en este aspecto más adelante en la discusión. Como ya dijimos, es necesario proceder, antes de realizar una investigación sobre el núcleo del problema objeto del presente estudio, al análisis de los supuestos (objetivos y subjetivos) del delito fiscal y del delito de blanqueo de capitales.

## 5.3.- Metodología empleada

---

Por lo que respecta al modelo de investigación jurídica empleado en la elaboración del presente TFM, el mismo ha consistido en la realización de un análisis de la doctrina y jurisprudencia más relevantes, centrándonos en los pronunciamientos más significativos, o lo que es lo mismo, la aplicación de la **metodología jurídico-descriptiva** a lo declarado por las fuentes jurídicas más notorias al respecto.

Al desarrollar el tema nos centraremos primero en el análisis jurídico de los dos delitos en cuestión, que se examinarán en relación con las condiciones constitutivas

(objetivas y subjetivas). Por lo tanto, examinaremos primero los argumentos expuestos por la doctrina para basar su propio análisis (la doctrina mayoritaria es contraria, pero también hay posiciones favorables, a las cuales intentaremos unirnos y que intentaremos apoyar a través de un razonamiento lógico argumentativo). También nos centraremos especialmente en la posición adoptada por la jurisprudencia, teniendo en cuenta las principales resoluciones emitidas por el Tribunal Supremo sobre el tema a partir del año 2012, haciendo especial referencia al caso *Ballena Blanca*.

Así mismo, se dedicará un párrafo específico al autoblanqueo y un párrafo específico a las consecuencias derivadas de la regularización tributaria.

Finalmente, desarrollaremos las conclusiones de este trabajo, tratando de sostener la idoneidad del delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales y de desarrollar la tesis según la cual la cuota defraudada puede constituir y constituye un bien procedente de una actividad delictiva y, por tanto, susceptible de ser blanqueado. Debe, sin embargo, observar cómo el debate -de gran actualidad- sin tener en cuenta las conclusiones a las que llegará al final de nuestro análisis, está todavía encendido y parece lejos de estar definitivamente cerrado.

#### **5.4.- Estado de la cuestión**

---

Como ya venimos adelantando las posturas relativas al tema se hayan divididas en dos posturas diametralmente opuestas<sup>2</sup> y dentro de este trabajo trataremos de analizar las dos posiciones que se han desarrollado en los últimos años en torno a este tema.

Sintetizamos los dos puntos de vista siguientes:

- 1. El delito fiscal es antecedente del delito de blanqueo de capitales en tanto que los bienes que se derivan de dicho delito pueden considerarse de origen**

---

<sup>2</sup> CONDE-PUMPIDO TOURON, C., (2015), “El delito antecedente en el blanqueo de capitales”. Jornadas de especialistas en delitos económicos. Madrid: Centro de estudios judiciales. Pág. 12.

**delictivo grave.** Por lo tanto estos bienes (la cuota tributaria defraudada) pueden<sup>3</sup>, tal y como nos recuerda **FERRO VEIGA**, constituir el objeto material del blanqueo.

**2. El delito fiscal no puede ser antecedente del delito de blanqueo de capitales, puesto que la cuota tributaria, que es el objeto material del blanqueo, no se genera con la comisión del delito fiscal.** De hecho la cuota tributaria ya forma parte del patrimonio del autor del delito fiscal; por lo tanto, esta cuota, que el defraudador tiene ya entre sus bienes, no procede de algún delito.

Dentro de esta investigación vamos a desarrollar, en detalle, los argumentos expuestos en las dos posiciones antes mencionadas, no obstante, consideramos oportuno hacer un rápido *excursus* de los diversos temas que vamos a desarrollar en detalle durante la investigación para facilitar al lector la asimilación de los conceptos mas importantes.

#### **5.4.1.- Primer punto de vista**

---

**El máximo exponente de la primera de las posturas respecto del tema que estamos tratando es el Tribunal Supremo**, que se pronunció, por primera vez sobre la cuestión, en su Sentencia de 5 de diciembre de 2012 (STS 2216/2011) - caso "*Ballena Blanca*". En esta sentencia, el Tribunal Supremo asumió por primera vez su posición sobre un tema que hasta entonces había planteado un amplio debate en la doctrina.

Para apoyar su tesis y para llegar a sus propias conclusiones, en éste que fue su primer pronunciamiento, el Tribunal Supremo tomó en cuenta tres argumentos principales:

A. en primer lugar, el Tribunal Supremo hace referencia en su sentencia a las disposiciones del art. 1.4 de la Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales (en adelante LPBC), según el cual: "*A los efectos de esta ley se entenderá por bienes*

---

<sup>3</sup> FERRO VEIGA, J. M., (2013), *Delito fiscal y blanqueo de capital*, Madrid: Alcalá Grupo Editorial. Pág. 55.

*procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos (...) con inclusión de la cuota tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública<sup>4</sup>”.*

B. en segundo lugar, el Tribunal Supremo llevó a cabo un análisis de derecho comparado centrado en la evolución de la jurisprudencia desarrollada en algunos países europeos, para destacar que, **según los tribunales de estos países, el delito fiscal es apto para ser un delito previo al blanqueo.**

C. en tercer lugar, **el Tribunal Supremo ha establecido que la cuota defraudada se origina en una actividad delictiva y que, por lo tanto, esa cuota asume pertinencia a los efectos del artículo 301 CP.**

También es necesario considerar, como argumento adicional en apoyo de esa posición, que, **en el ámbito internacional, la tendencia más generalizada es la admisión del delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales.** Los proponentes, en doctrina, de la tesis favorable, subrayan que el delito fiscal tiene la naturaleza de actividad delictiva y que el CP, al regular el delito de blanqueo, no limita el número de delitos que pueden constituir el delito anterior; y es que no debemos olvidar que según la Fiscalía y la Agencia Tributaria, concurren las condiciones necesarias para creer que el delito fiscal pueda ser considerado como antecedente perfectamente válido del delito de blanqueo de capitales.

#### **5.4.2.- Segundo punto de vista**

.....

Cabe señalar que, **según buena parte de la doctrina<sup>5</sup>, la cuota tributaria no es objeto de blanqueo, ya que no deriva del delito fiscal.** De hecho, sobre la base de algunos autores de la doctrina, la cuota tributaria defraudada no conduce a un aumento en el patrimonio del autor del delito, sino que constituye un ahorro. Basado en esa clave

---

<sup>4</sup> Ahora bien, en este punto resulta interesante recordar que de una manera relativamente reciente (2015) el Tribunal Supremo en su sentencia 265/2015 ha declarado que *“la mera tenencia de fondos ilícitos o su utilización en gastos de consumo no es delito de blanqueo, como sí lo es la adquisición con ellos de bienes que oculten o traten de ocultar su procedencia”.*

<sup>5</sup> CONDE-PUMPIDO TOURON, C., El delito antecedente en el blanqueo de capitales. Jornadas de especialistas en delitos económicos. Centro de estudios judiciales. Madrid, 26 de febrero de 2015. Pág. 12.

de lectura, el delito de blanqueo de capitales tiene como objeto sólo los bienes que no estaban presentes en el patrimonio del autor antes de la comisión del delito anterior.

Estos autores argumentan, por lo tanto, que la cuota tributaria no constituye el producto del delito previo y no es generada por este último, ya que ya estaba presente en el patrimonio del autor y no puede por tanto constituir la presupuesto del del blanqueo de capitales.

## **6.- EL DELITO FISCAL EN EL CÓDIGO PENAL ESPAÑOL**

---

A continuación vamos a proceder a realizar un estudio del delito fiscal para así, y una vez que hayamos realizado también el del blanqueo de capitales, adentrarnos en el debate de si el uno puede ser antecedente del otro. Encontramos la regulación legal del delito fiscal en el Código Penal español dentro del Título XIV del Código Penal, donde podemos encontrar los artículos donde se tipifican las conductas susceptibles de ser consideradas como constitutivas de delito contra la Hacienda Pública y/o contra la Seguridad Social.

En el primero de los artículos que encontramos en el mencionado Título encontramos el que regula lo generalmente conocido como delito fiscal, cuya regulación esencial encontramos en el art. 305.1 CP.

### **6.1.- Evolución histórica**

---

La Ley 50/77, por la que se reformaba el sistema fiscal con la llegada del régimen democrático, introdujo el delito fiscal en el Código Penal español. Tal reforma introdujo en el Código Penal el artículo 319, que tuvo una aplicación muy reducida esencialmente por la inoperatividad práctica del precepto referido.

En 1985 se llevó a cabo una primera reforma del delito fiscal y se introdujo el delito contra la hacienda pública, regido por los artículos 349 y 350 CP.

En 1995, por su parte, se reformó el artículo relativo al delito de defraudación y se dictó un nuevo Código Penal, que actualmente se encuentra en vigor (si bien ha sufrido varias modificaciones) que reguló este delito en el artículo 305 y siguientes<sup>6</sup>.

El 28 de diciembre de 2012 el BOE publicó la Ley Orgánica 7/2012, de 27 diciembre, que modificaba la Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre de 1995, del

---

<sup>6</sup> APARICIO PÉREZ, J., (1997). *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*. Pamplona: Aranzadi.



Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y seguridad social, la cual introdujo en el Código Penal el artículo 305 bis, relativo a las circunstancias agravantes del delito fiscal. Estos tipos fueron sancionados con la aplicación de penas que oscilan de dos a seis años de prisión; por lo tanto, previendo hipótesis de delito fiscal agravado, se aumentó el plazo de prescripción por el mismo delito.

## 6.2.- Disciplina

---

Como ya hemos explicado el artículo 305.1 CP rige el delito fiscal y sobre la base de las disposiciones de esta norma, **comete el delito fiscal el que, por acción u omisión, “defrauda” a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local.** La conducta sancionada por este artículo es **la elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o ingresos a cuenta y la obtención indebida de devoluciones, así como el disfrute de beneficios fiscales.** El importe de la cuota defraudada y el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados tiene que ser más de ciento veinte mil euros (umbral de relevancia penal).

Los conceptos básicos que deben considerarse para comprender este delito son los de defraudación (por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública) y elusión (eludiendo el pago de tributos). Siguiendo las enseñanzas de **MARTÍNEZ ARRIETA, deben, por lo tanto, concurrir simultáneamente una ocultación de la capacidad económica existente y un engaño, como puede ser la utilización de medios fraudulentos**<sup>7</sup>. Para que hay una defraudación se exige:

### **A.- Punto de vista objetivo:**

**El requisito esencial que ha de concurrir para apreciar la existencia de defraudación es un engaño que pueda inducir a error a la Administración y que**

---

<sup>7</sup> MARTÍNEZ ARRIETA, I., (2014), *El Aut blanqueo el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales*. Valencia: Tirant Lo Blanch. Pág. 50.

provoque un perjuicio patrimonial. El incumplimiento de las obligaciones fiscales descrito por el artículo 305.1 del Código Penal determina una infracción administrativa que es sancionada por la Administración Tributaria a través de una multa; sin embargo, estas infracciones pueden llegar a ser constitutivas de delito en función de su mayor gravedad.

Dicha gravedad depende básicamente del importe defraudado. De hecho, para que haya un delito, y por lo tanto una conducta delictiva relevante (y no una mera infracción administrativa), **se precisa que la cantidad de la cuota defraudada sea superior a los 120.000 euros.**

Así mismo, se aplica la sanción si se falsean datos en la declaración (deducciones, reducciones, exenciones o cualquier concepto que conduzca a reducir la deuda, por ejemplo, presentar facturas falsas), y si se omiten datos de forma deliberada con el fin evidente de engañar a la Hacienda Pública, eludiendo el pago de las cantidades a las que se está obligado, obteniendo devoluciones indebidas o disfrutando de beneficios fiscales.

Este delito puede ser cometido por acción (presentación de declaraciones o autoliquidaciones tributarias incompletas, inexactas o con datos falsos) o por omisión, es decir, en los casos en que el obligado tributario incumple su obligación de presentar las declaraciones o autoliquidaciones<sup>8</sup>.

**La consumación del delito, de acuerdo con la doctrina mayoritaria<sup>9</sup>, coincide con el último día de plazo reglamentario de declaraciones del respectivo tributo o concepto tributario.**

A continuación se encuentran algunas de las actuaciones constitutivas de delitos fiscales:

- Obtención de desgravaciones, ayudas y/o subvenciones de la Administración Pública falseando u ocultando las condiciones necesarias;

---

<sup>8</sup> LAMARCA PÉREZ (1985). “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”. RDFHP. Nº. 178.

<sup>9</sup> En tal sentido CHOCLÁN MONTALVO, J. A., DÍEZ RIPOLLÉZ, J. L., y FARALDO CABANA, P., (2014).

- Eludir la obligación de llevar una contabilidad mercantil, registros o libros fiscales;
- Llevar una doble contabilidad ocultando la situación verdadera de la empresa.

### **B.- Punto de vista subjetivo:**

Tal y como exige el art. 5 CP no hay delito sin dolo o culpa, no obstante, para que pueda ser castigado en su modalidad imprudente se debe prever en el tipo. Así sucede en el caso que nos ocupa, estando tipificada la comisión de manera imprudente, esto es como consecuencia de un error. A pesar de ello, aquello que nos interesa está constituido por aquellos casos en los que efectivamente concurre en el sujeto activo del delito **un ánimo defraudatorio** previo o simultáneo a la acción u omisión (STS de 12 de marzo de 1986). Para que la defraudación sea considerada delito es precisa la existencia del “*elemento subjetivo del delito*”, es decir, **es necesario que el acusado haya actuado con la intención evidente de evitar el pago**, a pesar de que se pueda constatar con la mera inactividad del mismo.

No se puede aceptar una interpretación del verbo “defraudar” que admita la posibilidad de cometer el delito fiscal a través de comportamientos en los que falte el ánimo de defraudar. El ánimo defraudatorio en el ámbito tributario se puede manifestar a través de:

- La ocultación de hechos o bases imponibles.
- La realización de otras actividades que son relevantes en términos de derecho tributario.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en su sentencia 57/2010, habiendo especificado que, para que el delito fiscal parezca configurable, además de la existencia de un daño a la Hacienda Pública (elemento objetivo), **debe existir el elemento subjetivo del fraude**. Este elemento debe caracterizar la conducta del sujeto agente.

No sólo el TC, sino también el TS ha puesto de relieve que el delito fiscal tiene la naturaleza de delito doloso. Debe por lo tanto excluir la comisión del delito por culpa o por negligencia. Además, **no hay necesidad que exista un especial ánimo defraudatorio, ya que es suficiente la presencia de un dolo de defraudar eludiendo el pago de impuestos.**

### **6.3.- Bien jurídico protegido**

---

**El bien jurídico protegido en los delitos fiscales es la Hacienda pública**, esto es la de todos, y el Estado debe, de manera directa, defender los sus intereses patrimoniales y económicos, pues los suyos son los de todos sus súbditos. Tengamos en cuenta que la generalidad de tal bien jurídico parece hacer disiparse la a priori gravedad del reato pero pensemos en las repercusiones que dañar la Hacienda Pública y su transcendencia directa respecto de las dotaciones a las políticas sociales del Estado, que no solo se ven mermadas sino que además se sostienen con menos contribuyentes que aquellos deberían.

En definitiva **el delito fiscal ataca al sistema en su conjunto, y recordemos que al sistema lo financian los ciudadanos<sup>10</sup>.**

### **6.4.- Sujeto activo y pasivo del delito**

---

Pueden ser sujetos activos de los delitos contra la Hacienda Pública las personas obligadas a cumplir con las obligaciones que forman parte de la relación tributaria o que son beneficiarias de subvenciones, desgravaciones, ayudas o fondos públicos. Por lo tanto, ahora es necesario detenerse brevemente en el concepto de “obligados” en términos de legislación tributaria. La Ley General Tributaria (LGT) establece, en el artículo 35, una lista de tales sujetos. Se trata de personas físicas, personas jurídicas y entidades a las que la Ley Tributaria impone el cumplimiento de obligaciones.

---

<sup>10</sup> BAJO FERNÁNDEZ, M., (2009), Política criminal y blanqueo de capitales,. Madrid: Marcial Pons. Pág. 99.

En lo que respecta al concepto de “obligado al pago”, hay que señalar que la LGT se limita a mencionar a los obligados tributarios, pero no introduce ninguna definición de “obligados al pago”. Este concepto se define en el artículo 2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio Reglamento General de Recaudación (RGR). Se puede definir como "obligado al pago" a la persona o entidad que es obligada a pagar, en todo o en parte, una deuda con Hacienda. Se deduce, por tanto, que **el obligado al pago puede serlo como:**

- **Deudor principal** (son los sujetos mencionados en el artículo 35.2 de la LGT, que son obligados al pago de una deuda);
- **Responsables tributarios** (que deben ser declarados por la Administración tributaria cuando existe un supuesto de responsabilidad previsto en la ley).

**El sujeto pasivo del delito es la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local<sup>11</sup>.**

Por último hay que señalar que la Ley 7/2012 introdujo el artículo 310 bis del Código Penal, el cual viene a establecer que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis, se pueden aplicar varias multas a la persona jurídica si la misma es responsable de uno de los delitos contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social previstos en el Título XIV CP. En estos casos, también puede aplicarse a la persona jurídica una sanción adicional, representada por la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social<sup>12</sup>. Otra sanción aplicable a la persona jurídica, en estos casos, está representada por la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas.

---

<sup>11</sup> OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO (2009). “Los objetos de protección de los delitos contra las Haciendas Públicas”. En Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública. 2009. p. 70. PÉREZ ROYO (1986). Los delitos y las infracciones en materia tributaria. p. 61 y 62. 30

<sup>12</sup> FEIJOO SÁNCHEZ (2009). “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. InDret. Pág. 37.

## **6.5.- Tipo agravado**

---

El delito fiscal, como otros tantos delitos, también involucra la existencia de agravantes. Las mismas son previstas en el artículo 305 bis CP, cuando se dan las siguientes circunstancias:

- Que la cuantía de la cuota defraudada sea más de seiscientos mil euros;
- Que la defraudación haya sido cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal;
- Que, mediante el uso de personas, físicas o jurídicas, o entes sin personalidad jurídica interpuestos, se haga más difícil la identificación del obligado tributario o la determinación de la cuantía defraudada.

En estos casos, se aplica la pena de prisión de dos a seis años y la pena de multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada.

## **6.6.- Regularización de la situación tributaria**

---

El artículo 305.4 CP introduce el concepto de “regularización fiscal”, esto es, cuando el obligado haya reconocido y pagado la deuda antes de la notificación por parte de la Administración Tributaria, del inicio de actuaciones de comprobación, o de investigación destinadas a determinar las deudas tributarias o antes de la interposición, así como de actuaciones por parte del Ministerio Público o del Abogado del Estado, de querrela o denuncia, o antes de las actuaciones realizadas por el Ministerio Fiscal o por el Juez de Instrucción para conocer la iniciación de las diligencias<sup>13</sup>.

La regularización impide que se persiga el obligado tributario por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que pudiera haber cometido

---

<sup>13</sup> CONDE-PUMPIDO TOURON, C., El delito antecedente en el blanqueo de capitales. Jornadas de especialistas en delitos economicos. Centro de estudios judiciales. Madrid, 26 de febrero de 2015. Pág. 16 y 17.

con carácter previo a la regularización de su situación tributaria<sup>14</sup>. Por lo tanto, si un sujeto regulariza su situación tributaria dentro de los plazos establecidos por el artículo antes mencionado, el mismo no será responsable por el delito fiscal. En este caso la conducta del autor será antijurídica, pero al autor del delito no pueden aplicarse las sanciones penales. Es lo contrario de lo que ocurre en vía administrativa, donde la declaración sin ingreso lleva aparejado el devengo de los recargos por declaración extemporánea sin sanción (arts. 27 y 179.3 de la LGT).

En lo que respecta a la regularización, cabe señalar que, según la normativa vigente, son constitutivos de la deuda tributaria los siguientes elementos: la cuota a ingresar, objeto de obligación tributaria, el interés de demora, y los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, los del período ejecutivo y los exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros Entes públicos (art. 58 de la LGT). Por lo tanto, el obligado tributario tiene que proceder a la autoliquidación e ingreso simultáneo de todos estos elementos devengados a la fecha del ingreso.

## **6.7.- Unión Europea**

---

En los casos en que el delito fiscal se comete contra la Hacienda de la Unión Europea, se aplican las mismas penas previstas por el código penal español en relación al delito contra la Hacienda Pública española. La condición básica es, obviamente, que el importe de la cuota sea superior a 120.000 euros. En la hipótesis en que el delito es cometido por una organización criminal, el mismo será punible desde el momento en que se alcanza la cantidad indicada.

Si la cantidad del fraude no supere el importe de 50.000 euros, pero todavía es superior de 4.000 euros, se aplica la pena de prisión de tres meses a un año, junto con la sanción adicional representada por la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas.

---

<sup>14</sup> MARTÍNEZ ARRIETA, I., *El Autoblanqueo el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales*. TIRANT LO BLANCH. 2014. Valencia. Págs. 53 a 55.

## **6.8.- La cuota tributaria defraudada - concepto y definición**

---

Cabe señalar que el obligado tributario está sujeto a una serie de obligaciones y deberes establecidos por la Ley General Tributaria (Ley 58/2003). La obligación principal es el pago de la cuota tributaria, que no es otra cosa que una suma de dinero, cantidad que se calcula para los fines del delito fiscal y se obtiene mediante la aplicación del tipo impositivo (porcentaje establecido por ley) sobre la base imponible - que difiere según el tributo-. En ese sentido, en el IVA la base imponible es el importe pagado por el bien o por el servicio; en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades es la diferencia entre los ingresos y los gastos. Hay dos procedimientos para calcular la base imponible; estimación directa y estimación indirecta, siendo el segundo subsidiario del primero, y debe ser usado cuando la contabilidad del acusado no sirve para conocer los rendimientos reales. Lo anterior bajo el perfil conceptual, no obstante, el problema real que enfrentaremos en este trabajo es determinar si el blanqueo de capitales tiene como objeto la cuota tributaria.

Según algunos autores, **hay que subrayar el hecho de que el defraudador no obtiene nada del delito, ya que los bienes que componen la cuota ya están en su patrimonio**<sup>15</sup>. El crimen no genera nada que no se encuentra en el patrimonio del sujeto activo del delito. Según otros, el crimen genera unos ingresos que no formarían parte del patrimonio del autor, por lo que si se constituye como un incremento patrimonial. Se trata en cualquier de un concepto fundamental que se debe comprender si se quiere entender el análisis que se llevará a cabo posteriormente.

## **6.9.- La prescripción**

---

El plazo de prescripción del tipo ordinario y del delito contra la Hacienda de la UE es de cinco años y de diez en el de blanqueo de capitales incrementado (art. 131.1

---

<sup>15</sup> MARTÍNEZ ARRIETA, I., *El Autoblanqueo el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales*. TIRANT LO BLANCH. 2014. Valencia. Pág.67.



CP). Cabe señalar que este plazo comienza a computarse a partir de la fecha en que se cometió la infracción (art. 132.1 CP).

El delito fiscal, como hemos visto, se entiende cometido y, por lo tanto, consumado, cuando, además de la defraudación en las cuantías conocidas, no se proceda a regularizar la situación tributaria (art. 305.4 del CP). Por lo tanto, a la luz de esta clave interpretativa, el plazo de prescripción comienza a contar no desde que se defraude a la Hacienda Pública, sino desde el momento en que ya no sea posible la regularización (es decir, el momento en que el obligado ha recibido la notificación del inicio de actuaciones de comprobación o investigación).

Un tema que ha sido debatido es el relacionado con los actos que interrumpen su prescripción. A este respecto, el TS español ha reconocido eficacia interruptiva a la mera presentación de denuncia o querrela. Conforme con lo dispuesto por el TC (Sentencia 63/2005, de 14 de marzo) el primer acto que produce tales efectos es el de admisión a trámite de dicha denuncia o querrela. **El art. 132.2 CP establece que la presentación de denuncia o querrela interrumpe la prescripción sólo si, en el plazo de los seis meses posteriores, se emite una resolución judicial que declara a la persona responsable de la comisión de un delito.** En caso contrario, el plazo de prescripción sigue contando y puede, en su caso, consumarse.

## **6.10.- La disciplina del delito fiscal según la Ley General Tributaria**

---

Otro sistema regulatorio importante para completar el análisis del tema es la Ley Tributaria. Profundizamos, entonces, el concepto y su disciplina. La Ley 58/2003 regula toda una serie de obligaciones y deberes, en los que se concreta la "relación fiscal", y que están previstos tanto para la parte obligada como para la Administración Tributaria (art. 17 LGT). Se trata de un concepto de importancia fundamental para el análisis de nuestro tema. Como ya hemos tenido ocasión de destacar dentro de este trabajo, la principal obligación prevista por la Ley 58/2003 está constituida por el pago de la cuota tributaria (art. 19 LGT). Además hay que tener en cuenta que la Ley 34/2015 ha

modificado parcialmente la Ley General Tributaria, introduciendo en ella el Título VI. Se debe observar que el Título VI de la Ley antes mencionada se aplica a los procedimientos que se iniciaron en fecha anterior a la entrada en vigencia de la Ley 34/2015, siempre que el expediente aún no haya sido remitido al Ministerio Fiscal. Por lo tanto, el nuevo Título VI de la Ley, que lleva por enunciado “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, en supuestos de Delito contra la Hacienda Pública, ha sido introducido siguiendo la nueva formulación, que data de 2012, del artículo 305 CP.

**De hecho, antes de la reforma, la Administración Tributaria debía paralizar sus actuaciones, si estimaba que había infracción que podría tener el valor de un delito contra la Hacienda Pública.** El origen de esta previsión radicaba en el principio jurídico de “non bis in ídem” para que se pudiese sancionar dos veces por lo mismo. Así como evitar que se llegase a situaciones contradictorias entre ambas jurisdicciones. Para tener una visión completa de este tema, hay que recordar lo que fue el anterior marco regulatorio. La ley Orgánica 7/2012, que introdujo en el CP algunas modificaciones relacionadas con la disciplina del delito fiscal, ha formulado el texto del artículo 305 de la siguiente manera: *“Cuando la Administración Tributaria apreciar indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.”* **De esta manera la liquidación de la deuda tributaria se producía a nivel administrativo, independientemente de lo sucedido en el proceso penal.**

Tras la reforma, lo que prevé el nuevo Título VI es evitar la paralización del procedimiento administrativo. **La reforma del artículo 305 CP y la formulación del nuevo Título VI de la LGT suponen, por lo tanto, la atribución a la Administración Tributaria de la competencia para proceder a la liquidación de la cuota defraudada. Hasta la reforma, esta competencia pertenecía solo a la autoridad judicial.**

Además, el artículo 250 de la LGT prevé la liquidación por separado de los elementos relacionados con posibles delitos contra la Hacienda Pública, con base en las disposiciones del nuevo Título VI de la Ley 58/2003, y esto independientemente del resultado de los procedimientos penales. Se trata de una reforma de importancia fundamental a la luz de las repercusiones que ha tenido en la relación entre el derecho fiscal y el derecho penal y sobre la cual, por lo tanto, es necesario concentrarse y realizar algunas consideraciones. La norma de referencia fundamental para nuestro análisis en términos de la legislación fiscal es el artículo 250 de la LGT, tras la reforma de 2015. Este artículo, en su nueva formulación, establece que, en caso de que las autoridades fiscales identifiquen evidencia de un delito contra la Hacienda Pública, el procedimiento procederá de acuerdo con las reglas generales y sin perjuicio de la intervención de la jurisdicción competente o de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. La Administración Tributaria procederá, por lo tanto, a la liquidación por separado de los elementos relacionados con posibles delitos contra la Hacienda Pública de aquellos que no lo están. Y también es importante señalar el contenido del párrafo 2 del art. 250, según el cual la liquidación de los elementos relacionados con el delito debe llevarse a cabo de conformidad con las disposiciones del Título VI de la LGT. Una vez que la liquidación ha tenido lugar, la Administración no tendrá que iniciar o continuar el procedimiento relacionado. Si, entretanto, se hubiere iniciado un procedimiento sancionador, el mismo debe considerarse concluido cuando interviene la jurisdicción competente o el expediente se remite al Ministerio Fiscal.

**Como hemos visto, la nueva formulación del artículo 250 LGT, por lo tanto, introduce nuevos e importantes criterios de liquidación de la cuota tributaria. De hecho, si la Administración Tributaria identifica indicios y pistas de delito contra la Hacienda Pública, se formalizará una hipótesis de liquidación relacionada con el delito. La misma, tras trámite de audiencia, será definitiva.** En los casos previstos por el artículo 251 LGT, la Administración se abstiene de realizar la liquidación. Esto sucede en los casos en que la ejecución de la liquidación determina la prescripción del delito, cuando no ha sido posible determinar exactamente el importe de la liquidación o cuando la liquidación puede afectar el curso de las investigaciones.

**Por otro lado, la jurisdicción competente no intervendrá y el expediente no será devuelto al Ministerio Fiscal en los casos en que -cuando se cumplan las condiciones relativas- haya tenido lugar la regularización voluntaria.**

## **7.- EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALES**

---

El delito de blanqueo de capitales encuentra su regulación en el Título XIII, Capítulo XIV, y mas concretamente en los arts. 301 a 303 CP.

Este tipo, mediante mediante el cual se pretende sancionar la ilícita procedencia de grandes capitales, obtenidos no sólo del tráfico de drogas, sino de otras actividades delictivas, como el tráfico de armas, el terrorismo, la prostitución y, en general, diversas formas de delincuencia organizada<sup>16</sup>, castiga a todo aquel que: *“adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos*, imponiendo castigos de pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes, y ello en el tipo básico.

### **7.1.- Evolución histórica**

---

Este delito fue introducido en el Código Penal español a través de una reforma de 1988 y tenía como objeto principal el producto del tráfico de drogas. Una reforma de 1992 introdujo en el mismo Código las disposiciones de la Convención de Viena de 1988 sobre el tráfico de drogas y la Directiva de las Comunidades Europeas de 1991 sobre el blanqueo de capitales.

El delito de blanqueo regulado por la reforma, sin embargo, todavía tenía como su objeto exclusivamente el producto del tráfico de drogas. El CP de 1995 ha ampliado a los bienes o ganancias procedentes de otros delitos; aunque el Código exigía conexión del delito de blanqueo con un delito grave.

---

<sup>16</sup> MARTÍNEZ ARRIETA, I., *El Autoblanqueo el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales*. TIRANT LO BLANCH. 2014. Valencia. Pág. 25.

La reforma introducida por la Ley 15/2003 ha eliminado la referencia, ya contenida en la formulación anterior, a la “gravedad”, y ha establecido que el delito de blanqueo puede tener como objeto, genéricamente, "bienes" que tienen un origen delictivo (artículo 301.1 CP).

Por último la reforma introducida por la Ley Orgánica 5/2010 ha ampliado considerablemente el alcance de las conductas punibles, como tal penalmente relevantes en relación con el delito de blanqueo<sup>17</sup>. Por ejemplo, esta reforma ha introducido en el artículo 301.1 CP los verbos “poseer” y “utilizar” y ha, consecuentemente, ampliado el ámbito punitivo del delito de blanqueo.

## 7.2.- Bien jurídico protegido

---

La determinación de cuál sea el bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de capitales (lavado de activos), ha sido siempre problemática, y se discute si lo es el orden socioeconómico<sup>18</sup>, la administración de justicia<sup>19</sup>, los bienes protegidos en el delito del que proceden los activos o, incluso, si no hay un bien jurídico que merezca protección<sup>20</sup>. A pesar de ello, la doctrina mayoritaria concluye que se trata de un delito pluriofensivo<sup>21</sup>, en cuanto atenta contra varios bienes jurídicos, pudiendo concretarlos de manera mas específica en dos.

---

<sup>17</sup> Otro tema sobre el que reflexionar a propósito de la citada reforma es que como consecuencia de la misma se tipifica el blanqueo introduciendo, entre las actividades propias del mismo, la de poseer o utilizar bienes procedentes de actividades delictivas. Hasta ese momento, la acción típica del delito era proactiva en términos de transmitir o convertir. La introducción del verbo poseer apuntaba directamente al delito fiscal.

<sup>18</sup> En tal sentido DÍEZ RIPOLLÉZ, J. L., (1994), “El blanqueo de capitales procedentes del tráfico de drogas: la recepción de la legislación internacional en el ordenamiento penal español”. Actualidad Penal n. 32, Madrid. Actualidad. Pág. 609.

<sup>19</sup> En pos de tal afirmación GÓMEZ PAVÓN, P., (1994), “El bien jurídico protegido en la receptación, blanqueo de dinero y encubrimiento”. Cuadernos de Política Criminal n. 53. Madrid: Edersa. Pág.482.

<sup>20</sup> ARANGUEZ SÁNCHEZ, C., y PALMA HERRERA, J. M., (2000), *Los delitos de blanqueo de capitales*. Madrid: Marcial Pons. Pág. 202 y ss.

<sup>21</sup> MARTÍNEZ ARRIETA, I., (2014), *El Autoblanqueo el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales*. Valencia: Tirant Lo Blanch. Pág. 26.

El primer bien jurídico protegido es el funcionamiento legal del sistema financiero; por lo tanto este delito se ubica dentro de los delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico.

El otro bien jurídico que se ve afectado por el delito de blanqueo está constituido por la tutela de Administración de Justicia, es decir, el interés del Estado en la persecución de los delitos, que se ve obstaculizado por las actuaciones de blanqueo de capitales.

### **7.3.- Elementos objetivos**

---

La disciplina de este delito responde al criterio –asumido por la comunidad internacional- de regular todas las posibles conductas ilícitas para reprimir cualquier obtención de beneficios generados por la comisión de un delito previo<sup>22</sup>.

En el ámbito internacional son dignos de resaltar los siguientes instrumentos jurídicos:

1. Recomendación del Consejo de Europa de 27/06/80,
2. Declaración de Basilea de 1988,
3. Convención de Viena de Naciones Unidas de 20/12/88,
4. Convenio del Consejo de Europa de 08/11/90 referente al blanqueo, identificación, embargo y confiscación de los productos del delito, recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) de 1990 y 1996,
5. Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo.

---

<sup>22</sup> La última reforma del Código Penal ha ampliado el alcance de los delitos previos al blanqueo. Por lo tanto, puede ser un delito antecedente del blanqueo cualquier tipo de delito previsto por el Código.

El delito de blanqueo es un delito de mera conducta y su consumación se realiza en un solo acto. La tentativa no es posible<sup>23</sup>. (STS 156/2011, de 21 de marzo, STS 1359/2004, de 15 de noviembre). Me gustaría señalar que incluso la RAE se ha centrado en el concepto de "blanqueo", definiéndolo como el delito destinado a adquirir o comercializar bienes, y especialmente dinero, que tienen su origen en un delito grave anterior.

Las ganancias o beneficios obtenidos del delito previo son el objeto, en el sentido "material", del delito de blanqueo, que puede referirse a bienes muebles o inmuebles, corporales, incorporales, y también a los derechos de crédito. Estos bienes, susceptibles de reincorporarse al circuito económico, tienen que ser cuantificables económicamente. El origen de los bienes debe ser delictivo, pero no es preciso que hay condena por el delito previo (art. 300 CP).

También debe tenerse en cuenta que el blanqueo es un delito autónomo e independiente del delito previo (STS 884/2012, de 8 de noviembre). Por lo tanto no afecta a este delito la prescripción del delito anterior y el *dies a quo* del plazo de la prescripción del delito de blanqueo corre desde el día del primer acto de blanqueo.

Respecto de la posible comisión imprudente, la misma es perfectamente posible y condenable, ahora bien, es muy interesante resaltar a este respecto la posibilidad de cometer el delito de blanqueo de tal modo, y así lo declara la jurisprudencia<sup>24</sup>, a pesar de reconocer las dificultades de su consideración.

Finalmente, se debe tener en cuenta que hay una diferencia sustancial entre el blanqueo y la receptación: ambos exigen un delito precedente, pero en la receptación el delito precedente ha de ser un delito contra el patrimonio o económico (STS 265/2015, de 29 de Abril).

---

<sup>23</sup> ABEL SOUTO, M., (2005), *El delito de blanqueo en el código penal español*. Barcelona: Bosch. Pág. 123.

<sup>24</sup> Como ejemplo de tal posibilidad señalar la STS 997/2013 de 9 de diciembre, en la que se declara que "el blanqueo por imprudencia no deja de presentar dificultades dogmáticas, por cuanto el blanqueo de capitales es delito esencialmente doloso que incorpora incluso el elemento subjetivo del injusto consistente en conocer la ilícita procedencia de los bienes y la intención de coadyuvar a su ocultación o transformación, y porque la distinción entre culpa grave, en este caso punible, y leve, no punible, participa de la crítica general a la distinción por su "ambigüedad e inespecificidad", y por contradecir el criterio de "taxatividad" de los tipos penales".



## **7.4.- Sujeto activo y pasivo del delito**

---

**El delito de blanqueo puede ser cometido por cualquiera.** De esto se deduce que desempeñan el papel de sujetos activos no sólo los obligados por la normativa de blanqueo (Ley 10/2010 y su reglamento desarrollador, esto es el RD 304/2014, de 5 de mayo). El sujeto activo puede ser quien cometió el delito origen (autoblanqueo), como veremos en la continuación de este trabajo con más detalle, o una tercera persona que ayude al que participó en la infracción inicial. El sujeto pasivo del delito puede ser identificado como el orden socioeconómico, estrechamente vinculado con la sociedad y su buen funcionamiento.

## **7.5.- Responsabilidad de las personas jurídicas**

---

No solo las personas físicas, sino **también las personas jurídicas pueden ser consideradas responsables del delito de blanqueo**, según lo dispuesto en el artículo 302.2 CP. En tales casos, se aplica a la persona jurídica una multa de dos a cinco años si, en relación con el delito cometido por la persona física, se prevé una pena de prisión de más de cinco años. Se aplica a la persona jurídica una multa de seis meses a dos años en todos los demás casos. Aplicando los criterios establecidos en el artículo 66 bis, los tribunales pueden imponer, con respecto a las personas jurídicas, las sanciones previstas en el apartado 7 del artículo 33, letras b) a g).

## **7.6.- Tipo básico: art. 301.1 y 2 CP**

---

El Código Penal, en su artículo 301, sanciona a la persona que adquiere, posee, utiliza, convierte o transmite bienes, siendo consciente de que tienen su origen en un delito anterior. Este último puede haber sido cometido por el mismo autor del blanqueo (autoblanqueo) o por una tercera persona. El artículo también castiga a aquellos que han cometido actos dirigidos a ocultar el origen ilícito de los bienes o ayudar a la persona

que participó en la infracción a eludir las consecuencias de sus acciones. En tales casos, el Código Penal prevé la aplicación de la pena de prisión de seis meses a seis años y de multa del tanto al triplo del valor de los bienes.

En relación con el elemento objetivo del delito, las conductas sancionadas son las establecidas en el primer párrafo del artículo 301 CP:

***a) “Adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes sabiendo que tienen su origen en un delito”***

Este delito se expresa en actuaciones que tienen como finalidad la incorporación al tráfico económico legal de bienes derivados de conductas que tienen una naturaleza delictiva. Por lo tanto se castiga no sólo la utilización, sino también la posesión o utilización de los bienes que tengan su origen en una actividad delictiva. El concepto de adquisición a que se refiere el artículo 301 CP asume que debe haber una contraprestación. El concepto de conversión ocurre cuando ha habido una transformación de la naturaleza del bien. La transmisión entraña la cesión del bien a un tercero por cualquier título o forma.

***b) “Realización de actos dirigidos a ocultar el origen ilícito de los bienes”***

***c) “Realización de actos dirigidos a ayudar a la persona que ha participado en la infracción a eludir las consecuencias de sus acciones”***

La formulación de esta modalidad típica resulta mucho amplia<sup>25</sup>; por lo tanto, debe imponerse una interpretación restrictiva, según la cual la ayuda a los responsables debe estar destinada a facilitar la elusión de las actividades de investigación por parte de las autoridades. En el apartado segundo del artículo 301 CP se detallan una serie de supuestos en los que se pretende completar las formas de encubrimiento. La ley, en particular, sanciona las conductas que se describen a continuación:

***• “Ocultación o encubrimiento del origen ilícito y de la naturaleza de los bienes, aun sabiendo que derivan de un delito previo”***

---

<sup>25</sup> FERNÁNDEZ TERUELO (2010), “Capítulo 14: Blanqueo de capitales”, en VV. AA: Memento Experto, Reforma Penal, LO 5/2010. Francis Lefebvre, Madrid. Pág. 133.

La acción típica descrita por esta parte de la norma consiste, por lo tanto, en ocultar el origen ilícito de los bienes. La diferencia entre este comportamiento y el regulado en el apartado anterior se encuentra en el hecho de que este apartado se refiere a bienes que ya han experimentado una primera transformación.

## **7.7.- Tipos agravados**

---

El legislador también ha previsto algunos tipos agravados:

El artículo 301.1 CP párrafo segundo, prevé la aplicación de la pena en su mitad superior cuando los bienes provienen de delitos relacionados con el tráfico de drogas, de delitos en materia de urbanismo y ordenación del territorio, de los delitos de cohecho, tráfico de influencias, malversación, negociaciones y actividades prohibidas a los funcionarios.

El artículo 302.1 CP por su parte, prevé la aplicación de una pena más alta (en particular se trata de penas privativas de libertad en la mitad superior) contra los sujetos pertenecientes a una organización delictiva. Finalmente, el mismo artículo contempla un aumento en la pena aplicable a los jefes de la organización mencionada.

Según la Sala Penal del Tribunal Supremo por organización criminal debe entenderse a estos efectos *"cualquier red estructurada, cualquiera que sea la forma de tal estructuración, que incluye más personas, con forma jerárquica y división de funciones, y siempre que haya alguna duración en el tiempo, bien porque hayan sido varios los hechos delictivos realizados con la misma o similar estructura, bien porque, aunque sólo se haya acreditado un hecho, en éste hayan quedado de manifiesto unas características que revelen una cierta vocación de continuidad"* (STS 266/2005, de 1 de marzo).

Además, el artículo 303 CP prevé que, si los hechos previstos en los artículos 301 y 302 CP fueran llevados a cabo por un empresario, intermediario en el sector financiero, trabajador social, funcionario público, facultativo, educador o docente, en el ejercicio de su profesión, oficio o cargo, se le impondrá, además de la pena que

corresponda, la pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público, profesión u oficio, industria o comercio, de duración entre tres y diez años. Se impondrá la pena de inhabilitación absoluta de diez a veinte años cuando los referidos hechos fueren realizados por autoridad o agente de la misma. A tal efecto, se entiende que son facultativos los médicos, psicólogos, las personas en posesión de títulos sanitarios, los veterinarios, los farmacéuticos y sus dependientes. El TS, en su STS 1501/2003, ha declarado que el letrado no se puede incluir en el concepto de facultativo, en tanto que tal cuestión sería sin lugar a dudas constitutiva de infracción del principio de derecho penal que prohíbe las interpretaciones en *malam partem*<sup>26</sup>.

## 7.8.- Elemento subjetivo

---

**Este delito se caracteriza por una configuración dolosa. El autor ha de tener conocimiento y voluntad de los elementos objetivos del tipo.** Por lo tanto, el dolo también debe abarcar el conocimiento del delito previo del que provengan los bienes. **No obstante, la jurisprudencia no exige un conocimiento preciso y exacto del delito previo**<sup>27</sup>, como especifica la STS 2410/2001, de 18 de diciembre de 2001. La jurisprudencia también **ha admitido la posibilidad de dolo eventual** (STS 2445/2001, de 4 de enero de 2002 y STS 748/2015).

## 7.9.- Blanqueo por imprudencia

---

El artículo 301.3 CP regula la modalidad culposa del delito del blanqueo, en caso de que los hechos se hayan cometido por imprudencia grave. En este caso se aplica la pena de prisión de seis meses a dos años y la pena de multa del tanto al triple.

---

<sup>26</sup> La STS 970/2016 condenó por delito fiscal y blanqueo al abogado que asesoró y cooperó con su cliente para ocultar inversiones ilícitas y eludir tributos en España.

<sup>27</sup> **BAJO FERNÁNDEZ, M., (2009)**, Política criminal y blanqueo de capitales,. Madrid: Marcial Pons, págs. 144 y 145.

El Tribunal Supremo ha tenido múltiples ocasiones para comentar sobre este tema y analizar este modo de comisión del delito del blanqueo (STS de 1 de abril de 2014, rec. 1649/2013 y STS 233/2015, 22 Abril). Se debe notar que la imprudencia grave difiere de la leve debido a una mayor intensidad en la infracción del deber de cuidado que caracteriza los delitos culposos. Esta conducta imprudente puede derivar del incumplimiento grave de las obligaciones que la normativa relativa al blanqueo impone a ciertos ámbitos profesionales<sup>28</sup> (Ley 10/2010 y su Reglamento, RD 304/2014, de 5 de mayo). Salvo alguna excepción, sólo algunas personas conocedoras de los sistemas de blanqueo podrán incurrir en esta forma de responsabilidad, lo que conlleva la existencia de graves dificultades en muchos casos para poder apreciar la imprudencia grave.

### **7.10.- Relevancia de la Ley 10/2010**

---

La Ley 10/2010 debe ser analizada dada su importancia para la posterior discusión del tema. Esta ley incorpora la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión. Estas son las directivas emitidas para regular, a nivel europeo, la cuestión del uso del sistema financiero para prevenir el blanqueo de capitales. Esta directiva (la denominada Tercera Directiva) ha tenido en cuenta las recomendaciones del GAFI contra el lavado de dinero y estaba dirigida a la creación de un marco jurídico general que los Estados miembros deberían haber transpuesto.

La Ley 10/2010 tenía, por lo tanto, el objetivo de proteger la integridad del sistema financiero mediante una serie de obligaciones destinadas a prevenir el delito de blanqueo<sup>29</sup>. Hay una serie de sujetos a los cuales se aplica la ley en cuestión. Estos sujetos están obligados a adoptar medidas de diligencia debida. En particular, están obligados a identificar a las personas involucradas en las relaciones comerciales.

---

<sup>28</sup> CHOCLÁN MONTALVO (2007), “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales”, cit., pgs. 176.

<sup>29</sup> El artículo 1 introduce la definición de blanqueo, estableciendo que debe entenderse, como tal, la actividad de conversión o transferencia de bienes que tienen un origen delictivo.

Para poder demostrar la identidad de las personas intervinientes, tendrán que utilizar documentos fehacientes y no podrán establecer relaciones con personas que no hayan sido debidamente identificadas. Estos sujetos también tienen obligaciones de información y comunicación. Los sujetos obligados deben examinar con particular atención todas las operaciones que tienen alguna relación con el blanqueo de capitales, con particular referencia a aquellas conductas que no presentan inmediatamente una apariencia de legalidad o que presentan evidencia de fraude. Los resultados de esta actividad deben ser reportados en documentos escritos.

Con respecto a las medidas de control interno, los sujetos obligados deben difundir entre sus directores y empleados un informe de las transacciones que presentan conexiones con el blanqueo y deben encargarse de actualizar periódicamente este informe. Luego deben usar las herramientas de IT apropiadas, tomando en consideración algunos parámetros, como el área geográfica de referencia y el tipo de operaciones involucradas. La Ley 10/2010 también impone a los sujetos obligados informes precisos a la Comisión de Prevención de Blanqueo de, las operaciones que presentan posibles indicios de blanqueo. También hay que señalar la mera tentativa. En particular, aquellas operaciones que parezcan sospechosas deben ser reportadas a la Comisión, ya que no son consistentes con el volumen y con el tipo de actividad llevada a cabo por el cliente, y por lo tanto carecen de elementos de apoyo.

Para concluir las notas introductorias, al anticipar un tema que detallaremos a continuación, debe señalarse que **la Ley 10/2010, en su artículo 1.2., establece que el delito de blanqueo tiene como objeto, entre los activos posibles, la cuota tributaria.**

Este es un importante tema normativo y textual sobre el cual reflexionar.

## 8.- ESTUDIO DE DERECHO COMPARADO

---

Un análisis de Derecho Comparado nos permite comprender cómo el tema ha sido tratado en otros países. Cabe señalar que el tema ha sido tratado de manera diferente dentro de los diversos países europeos que vamos a examinar. Mientras, por lo tanto, los tribunales de Francia e Italia han considerado que el delito fiscal puede ser delito antecedente del delito de blanqueo, los tribunales de Bélgica y Alemania han considerado que sólo los delitos fiscales más graves pueden tomar la forma de delito antecedente del blanqueo. Se procede, a continuación, al examen de la situación jurídica en los principales países europeos.

### 8.1.- Francia

---

El artículo 324-1 del Código Penal francés rige el delito de blanqueo, describiéndolo como un delito destinado a justificar el origen ilícito de bienes o ingresos del cual el delincuente ha recibido directa o indirectamente un beneficio. También representa blanqueo, de acuerdo con la ley penal francesa, la ocultación del producto de un crimen.

En relación con el delito de blanqueo, el Código Penal francés prevé la aplicación de la pena de prisión de cinco años y de multa de 375,000.00 euros. El Código Penal no se pronuncia expresamente sobre el tema que estamos analizando, pero se limita a establecer que cualquier delito puede considerarse un delito antecedente del blanqueo. El Tribunal Supremo francés también se expresó sobre el tema de este trabajo. En particular, en su sentencia de 20 de febrero de 2008, el Tribunal Supremo francés se expresó a favor de la posibilidad de considerar el delito fiscal como anterior al delito de blanqueo, resolviendo así la cuestión de manera positiva. En el marco de su sentencia, el Tribunal Supremo francés ha expresado, por un lado, en el sentido de que **el autor del delito precedente también puede ser el autor del delito de blanqueo (autoblanqueo), sin ninguna violación del principio de bis in idem**; por otro lado,

señaló que para procesar el delito de blanqueo no se aplican las reglas del código de procedimientos tributarios. Por lo tanto, no es necesaria ninguna denuncia de la Administración Tributaria con la opinión favorable de la Comisión de infracciones tributarias.

## 8.2.- Bélgica

---

También el Tribunal Supremo belga ha abordado la cuestión que se está analizando. En su sentencia de 22 de octubre de 2003, el Tribunal Supremo ha destacado que el delito fiscal puede ser antecedente del delito de blanqueo. La Ley belga de 11 de enero de 1993 sobre el blanqueo de capitales puede, de hecho, aplicarse en los casos en que los bienes se derivan de delitos fiscales de mayor gravedad y que producen repercusiones internacionales. La Ley de 10 de mayo 2007<sup>30</sup> introdujo un cambio significativo en la formulación del art. 505 del Código Penal, que sanciona el **delito de blanqueo**, disponiendo, expresamente, que este último **puede estar precedido por la comisión de un delito fiscal**. Esta ley establece, sin embargo, una hipótesis de "inmunidad", cuando los bienes se derivan de la comisión de un delito fiscal "ordinario".

A este respecto, algunas consideraciones merecen llevarse a cabo. En primer lugar hay que señalar que la "inmunidad" tiene un alcance limitado de aplicación, como no afecta a todas las conductas de blanqueo a que se refiere el Código Penal (representadas por la adquisición, a título oneroso o gratuito, de bienes derivados de un delito, en la conciencia de su origen ilícito, por la transferencia de bienes destinada a ocultar su origen delictivo, así como por la ocultación del origen y del carácter delictivo de los bienes mismos).

La "inmunidad" afecta solo al primer y al tercer tipo de conducta, que pertenecen al fraude fiscal "ordinario". Se aplicarán, sin embargo, las sanciones penales cuando el delito fiscal anterior tiene la naturaleza de gravedad. El verdadero problema de

---

<sup>30</sup> Esta ley fue publicada el 22 de agosto 2007 en el Boletín Oficial del Estado de Bélgica y entró en vigor el 1 de septiembre de 2007.



interpretación es distinguir las dos modalidades de fraude. Con respecto al beneficiario de la inmunidad, se deben cumplir algunos supuestos.

1. En primer lugar, el autor debe haber enviado la comunicación prevista en el art. 14 quinquies de la Ley de 11 de enero de 1993, que obliga a los asesores fiscales a informar a la Autoridad Belga de prevención del blanqueo de dinero (CTIF) cualquier transacción que parezca estar interconectada con el delito de blanqueo, siempre que sea de naturaleza grave. No estarán sujetos a la notificación los casos de delito fiscal ordinario.

2. En segundo lugar no debe haber coincidencia entre el autor del delito fiscal anterior, del que derivan los bienes, y el autor del delito blanqueo.

### **8.3.- Alemania**

---

**En Alemania el delito de blanqueo puede tener, como delito previo, el delito fiscal, con algunas particularidades.** En primer lugar el **autor del delito anterior no puede ser llamado a responder por el delito de blanqueo.**

El número I del 216 StGB castiga la ocultación del origen de un bien derivado de delito. El apartado 3 del n° 1 del § 261 StGB incluye expresamente, entre los posibles delitos anteriores al blanqueo, el contrabando realizado de forma profesional, previsto en el § 373 del Código tributario, y la receptación fiscal de mercancías, prevista en el 374 § del Código tributario. El último párrafo del n° 1 § 261 StGB contempla la posibilidad de que la conducta de fraude tributario cometida en forma grave o por una organización delictiva pueda constituir un delito previo al blanqueo. Además, el legislador alemán ha puesto énfasis en los bienes que aparecen vinculados con el delito previo.

Como lo demuestra la doctrina, las devoluciones obtenidas ilegalmente adquieren la naturaleza de bienes derivados del delito fiscal<sup>31</sup>. El problema es identificar los bienes en el patrimonio total del autor del delito. **El principal debate en Alemania se ha desarrollado en torno al concepto de "gastos", que son objeto del ahorro logrado a través del fraude fiscal, ya que es difícil identificar estos bienes en el patrimonio del autor del delito. A pesar de ello, la doctrina considera que estos bienes, aunque no claramente identificables en el patrimonio del defraudador, son objeto de blanqueo ya que están vinculados al delito fiscal.**

#### **8.4.- Italia**

---

Dentro de la doctrina italiana surgieron diferentes orientaciones en relación con el tema que es el objeto de nuestro trabajo.

**Algunos autores, que se oponen a admitir la relación entre el delito fiscal y el blanqueo, muestran que el fruto de la evasión fiscal es, en realidad, un ahorro y que, por lo tanto, el mismo no puede asimilarse al "dinero", al que expresan referencia, como bienes sujetos a blanqueo,** los artículos 648 bis y 648 ter del código penal italiano, que describen el delito de blanqueo. También las conductas que empobrecen el patrimonio del autor quedan excluidas del blanqueo (en este sentido, el Tribunal de Milán se expresó en una sentencia de 1999). De opinión contraria son la Guardia di Finanza y el Banco de Italia. En Italia, el debate sobre el tema sigue, por lo tanto, vivo. En este sentido, también merece ser llamada la sentencia N°45643/2009, de 26 de noviembre, de la Sección Sexta de la Sala de lo Penal del Tribunal de Casación italiano, según el cual, el artículo 648 bis CPI no detalla los delitos que pueden constituir el antecedente del delito del blanqueo, pudiendo ser considerados como tales todos los delitos dolosos, **por lo tanto, también los delitos fiscales pueden ser delitos antecedentes al delito de blanqueo.**

---

<sup>31</sup> VOß Marko (2007), Die Tatobjekte der Geldwäsche: [eine Analyse des Regelungssystems in § 261 StGB], Köln: Heymann, pgs. 95 ss; ALTENHAIN (2010), Karsten, Nomos-Kommentar. Strafgesetzbuch, Herausgegeben von Prof. Dr. Dr. h.c. Urs Kindhäuser, Prof. Dr. Dr. h.c. Ulfrid Neumann, Prof. Dr. HansUllrich Paeffgen, 3. Auflage, § 261, nm. 82. 29 FISCHER, Thomas, Strafgesetzbuch: StGB und Nebengesetze Kommentar, C. H. Beck, 57. § 261, nm. 8 b.

## 9.- LA RELACIÓN ENTRE EL DELITO FISCAL Y EL DE BLANQUEO

---

Una vez analizado los presupuestos (objetivos y subjetivos) de los delitos que son objeto de nuestro tema, y después del estudio de Derecho Comparado, nos centramos en el tema principal de nuestro trabajo: examinar la relación entre delito fiscal y blanqueo de capitales. Por consiguiente, trataremos de preguntarnos sobre la naturaleza de la cuota tributaria, para aclarar si tiene un origen delictivo o no, y si puede, por lo tanto, ser objeto de blanqueo.

Vamos a proceder con la interpretación de la Ley 10/2010 que, si bien se refiere al ámbito administrativo, **incluye expresamente la cuota tributaria entre los bienes que pueden ser objeto de blanqueo**. Luego llevaremos a cabo una referencia al autoblanqueo y examinaremos los problemas relacionados con este tema. También examinaremos la posición de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, según el cual la cuota defraudada puede ser objeto de blanqueo de capitales.

Finalmente, después de analizar en detalle las posiciones de la doctrina y la jurisprudencia sobre el tema en análisis, vamos a llegar a las conclusiones de este trabajo, dirigidas a demostrar, siguiendo un camino lógico y argumentativo, que existen las condiciones para argumentar que el delito fiscal es antecedente al blanqueo de capitales. El asunto central desde el cual debe comenzar nuestro análisis está constituido por la identificación de los bienes que pueden constituir el objeto material del delito de blanqueo.

Por último, este es el corazón del problema: ¿es la cuota tributaria un bien?, ¿es posible identificar los bienes que componen la cuota en el patrimonio del defraudador?.

## 9.1.- El objeto de la controversia

---

El delito de blanqueo, según las disposiciones del artículo 301 CP, tiene como objeto "bienes<sup>32</sup>". La norma no introduce limitaciones tipológicas y, por lo tanto, debe interpretarse de manera amplia. Lo que importa es que estos bienes, para ser objeto de blanqueo, puedan ser evaluados desde un punto de vista económico.

Los bienes deben derivarse de un delito anterior, del cual constituyen el producto o la utilidad derivada. Parte de la doctrina cree que la cuota defraudada no tiene su origen en el delito fiscal mientras que, como hemos visto, el artículo 301 requiere necesariamente, como condición previa para la perfección del delito, el origen delictivo de los bienes.

Sobre la base de estas expresiones, algunos autores creen que el dinero no declarado no se origina en el delito de fraude fiscal. **QUINTERO OLIVARES<sup>33</sup>, REQUE MATA<sup>34</sup> y FERNANDEZ TERUELO<sup>35</sup>**, entre otros, afirman que **el delito de blanqueo se refiere a bienes que el autor obtuvo del delito anterior y que representan algo adicional en comparación con lo que tenía anteriormente**".

En opinión de estos autores están excluidos aquellos delitos que no implican ningún incremento en del patrimonio del autor del delito. Por lo tanto, según estos autores, el dinero de quienes no han pagado impuestos no se deriva del delito fiscal y, por lo tanto, no tiene un origen ilícito<sup>36</sup>.

---

<sup>32</sup> La Real Academia de la Lengua Española define "bien" como:

1.- "Utilidad, beneficio".

2.- "Patrimonio, hacienda, caudal".

3.- "Todo aquello que es apto para satisfacer, directa o indirectamente, una necesidad humana".

<sup>33</sup> QUINTERO OLIVARES (2006), "El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo", cit., pg. 100.

<sup>34</sup> REQUE MATA (2009), "¿Puede considerarse el delito fiscal previo al delito de blanqueo de capitales?", cit., págs. 286 y 287.

<sup>35</sup> FERNÁNDEZ TERUELO (2010), "Capítulo 14: Blanqueo de capitales", cit., nm. 2970.

<sup>36</sup> QUINTERO OLIVARES (2006), "El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo", cit., pg. 6; FERNÁNDEZ TERUELO, "Capítulo 14: Blanqueo de capitales", cit., nm. 2970.

CHOCLÁN MONTALVO ha resaltado el hecho de que la defraudación tributaria es un típico delito de omisión<sup>37</sup>. **Según este autor, no puede ser delito previo del blanqueo un delito de omisión.** De ello se desprende que, entre la conducta omisiva (falta de pago de impuestos) y los bienes que forman parte del patrimonio del autor del delito, no es posible establecer una relación causal. No se puede imputar la ganancia a la omisión ilícita<sup>38</sup>.

Por lo tanto, si la ganancia se deriva, desde un punto de vista causal, de un hecho positivo, no puede considerarse de origen ilícito porque el autor ha tenido una conducta omisiva. Debe, por lo tanto, observarse que, según el sector doctrinal mayoritario, no hay motivos para creer que el delito de blanqueo tenga por objeto la cuota tributaria. En este sentido, debe tenerse en cuenta el hecho de que no existe una lista de delitos que puedan considerarse antecedentes del delito de blanqueo.

En particular, los delitos que no generan incrementos en los activos del autor, ya que no producen bienes de origen criminal, no asumen ninguna importancia de conformidad con el artículo 301 CP. **La doctrina mayoritaria sostiene, por tanto, que el delito de blanqueo puede tener como objeto solo bienes que el autor no tenía antes de la actividad delictiva previa.** Estos autores argumentan, por tanto, que la cuota tributaria no deriva del delito anterior, del cual no se genera, ya que está presente en el patrimonio del autor. No hay ningún aumento en el patrimonio del autor, y por lo tanto no hay “bienes” que pueden ser relevantes en virtud de lo dispuesto en el art. 301 CP. Esta parte de la doctrina enfatiza la diferencia entre “incremento” del patrimonio y “ahorro”: la cuota tributaria no produce incrementos de activos o enriquecimientos y su falta de pago (conducta omisiva) determina sólo un ahorro para el autor del delito.

De acuerdo con parte de la doctrina en el delito fiscal evitar el pago de de la cuota tributaria crea ahorros; en este caso, el incumplimiento de las obligaciones por parte del sujeto obligado es una fuente de daño para la Hacienda Pública y permite al deudor beneficiarse de los mismos. Sin embargo, el "bien" derivado de una conducta omisiva

---

<sup>37</sup> CHOCLÁN MONTALVO (2007), “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales”, cit., pgs. 163.

<sup>38</sup> MARTÍNEZ ARRIETA, I., *El Autoblanqueo el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales*. TIRANT LO BLANCH. 2014. Valencia. Pág. 74.

ya estaba en el patrimonio del defraudador, no un nuevo producto derivado de la actividad delictiva. Es decir, que a pesar de que efectivamente se crea un daño efectivo contra el Erario lo cierto es que **esos bienes ya se encontraban en el patrimonio del deudor**. Esa parece ser la clave. También hay otro argumento relacionado con la violación del principio “*ne bis in idem*” según el cual **sancionar la conducta antecedente y el blanqueo significa, de hecho, castigar dos veces la misma conducta**. El defraudador, por lo tanto, sería castigado adicionalmente por blanqueo de capitales<sup>39</sup>. Después de la reforma del CP, llevada a cabo con la Ley 5/2010, son castigadas las conductas de la mera posesión y uso de bienes de origen delictivo. Esto causa que el autor del delito sea castigado dos veces por la misma conducta, con la consiguiente violación del principio “*ne bis in idem*”.

A continuación, debe tenerse en cuenta el hecho de que la referencia al delito de blanqueo ha permitido extender el plazo de prescripción del delito: y es que aún en el caso en que haya habido prescripción del delito fiscal, el blanqueo de capitales puede perseguirse igualmente, y esto es así por dos cuestiones:

1. Por un lado, porque la ocultación del dinero implica que el delito de blanqueo se está cometiendo de manera permanente.
2. Por otro, porque la prescripción del delito previo no descontamina los bienes, que siguen constituyendo objeto material idóneo del blanqueo de capitales. Esta posición ha sido objeto de intensas críticas.

En última instancia cabe señalar que el blanqueo ya no tiene su propósito original, que fue golpear la conducta dirigida a reintroducir bienes de origen ilícito en el circuito económico legal, convirtiéndose en una herramienta para el control fiscal<sup>40</sup>.

---

<sup>39</sup> DOPICO GÓMEZ-ALLER (2012), “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo (I)”, cit. Pág. 155.

<sup>40</sup> GÓMEZ BENÍTEZ (2007), “Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferencia con la defraudación fiscal”, cit., pgs. 17 ss.

## 10.- EL CASO BALLENA BLANCA

---

Una vez que se ha examinado la posición de la doctrina mayoritaria, es necesario analizar la posición adoptada por la jurisprudencia. Debe tenerse en cuenta que el TS se ha pronunciado sobre este tema en el asunto “Ballena Blanca<sup>41</sup>”. En esta resolución el Tribunal Supremo declara que la cuota defraudada es **la ganancia derivada de la actividad delictiva previa**. Ello constituye su producto según el alto Tribunal. Consecuentemente, la cuota defraudada, según el Tribunal, es el beneficio procedente del delito fiscal.

El Tribunal Supremo, en esta importante sentencia de 5 de diciembre de 2012, ha formulado algunas consideraciones argumentativas, basadas tanto en la interpretación auténtica de la Ley 10/2010 sobre la prevención del blanqueo, como en un examen de derecho comparado (que tiene en cuenta la posición adoptada por la jurisprudencia en algunos países europeos). El TS hace uso de los argumentos antes mencionados para llegar a afirmar que la cuota tributaria es un "bien", y en este sentido puede incluirse en la definición del art. 301 CP, y que el delito de blanqueo puede tener como objeto la cuota defraudada.

El primer tema importante al que las autoridades fiscales atribuyen un notorio interés se fundamenta en lo dispuesto por el artículo 1.2 de la Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales de 28 de abril de 2010, según el cual: *“A los efectos de esta ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos.....con inclusión de la cuota tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública”*.

---

<sup>41</sup> El **Caso Ballena Blanca** es como se denominó a una de las mayores operaciones llevadas a cabo en territorio español, a pesar de que, como no podría ser de otra forma en este tipo de delitos, involucra varios países. En ese sentido, en 2005, la Policía Nacional española, en colaboración con Guardia Civil, desarticuló un despacho de abogados de Marbella considerado como el epicentro de la red de blanqueo de capitales. Gracias al entramado creado por este estudio legal marbellí, millones y millones de euros provenientes del narcotráfico y otras modalidades criminales introducían en el mercado económico con total apariencia de legalidad y desde el anonimato. La red mafiosa, formada por más de mil sociedades y ochenta personas de 50 nacionalidades distintas, invertían principalmente en el sector inmobiliario de la Costa del Sol, alcanzando el valor de los bienes incautados en el momento de la intervención de la misma de unos 250 millones de euros.

En la sentencia de 5 de diciembre de 2012, el Tribunal Supremo ha subrayado cómo las normas contenidas en la Ley 10/2010, de transposición de la Directiva 60/2005, han ido mucho más allá de la fuente europea original, al establecer que el blanqueo puede tener como objeto la cuota tributaria (art. 1.2 de la Ley 10/2010). La norma enumera bienes de diversos tipos que se pueden considerar que provienen de actividades delictivas, ya que la adquisición y la posesión de estos bienes se originan en un delito. **El artículo 1.2 de la Ley inserta explícitamente la cuota tributaria entre los activos afectados.** La redacción primera del art. 301 CP establecía que el blanqueo de capitales **solo podía tener delitos graves como delito anterior.** Posteriormente, la Ley 15/2003, introdujo una modificación mediante la cual ya podría considerarse antecedente cualquier delito, independientemente de su gravedad, y por lo tanto no solo los graves. Actualmente, y como consecuencia de la reforma implementada por la Ley 5/2010, la redacción del art. 30 CP recoge la expresión "actividad delictiva", **lo que hace innecesaria una condena anterior.**

El art. 1.2, párrafo 3º, Ley 10/2010 es consecuente con la Cuarta Directiva europea antiblanqueo, **según la cual los bienes sujetos a blanqueo también pueden derivarse de delitos fiscales** (art. 3.4 f).

En la citada resolución, consecuentemente, se destaca por parte de los Magistrados tres aspectos fundamentales:

- La Ley 10/2010 establece que la cuota defraudada puede derivar de conductas delictivas y la recoge específicamente como objeto del blanqueo;
- El Derecho Comparado permite, según la Sala 2ª, “constatar” que, en otros países (Francia, Bélgica, Alemania, Italia y Portugal), algunos tribunales han admitido que el blanqueo puede tener, como delito antecedente, el delito fiscal;
- A través de su conducta omisiva (no pago de impuestos) el defraudador recibe un beneficio al dañar la Hacienda Pública.

**El problema restante** -como veremos más adelante en detalle y cómo destacó el Tribunal Supremo- **reside en identificar la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria.**



El TS, en su sentencia de 5 de diciembre de 2012, afirma la posibilidad del blanqueo típico de la cuota defraudada en los términos del art. 301 CP, la procedencia delictiva de ese bien se fija mediante **una relación de causalidad**: *"la conexión entre el bien y la actividad delictiva previa ha de ser de tipo causal, en el momento en que esto sea así, se dice que los bienes están contaminados"*.

En ese mismo sentido entendió la Sala segunda que existe una relación causal de *conditio sine qua non*, de modo que **hay contaminación cuando, si se suprime la actividad delictiva, el bien no está presente en el patrimonio del autor del delito**. O dicho en otros términos, **el dinero no estaría en el patrimonio del autor del delito "si no hubiera defraudado a la Hacienda Pública y tiene, por lo tanto, su origen y procedencia en el delito fiscal"**.

El Tribunal pasó el argumento doctrinal basado en que el dinero se encuentra *ex ante* en el patrimonio del defraudador, haciendo expresa referencia a otros delitos en los que el bien objeto de defraudación se halla lícitamente con carácter previo en el patrimonio del autor (el alzamiento de bienes y la apropiación indebida). Por lo tanto la cuota fiscal es un bien y el no pago de impuestos implica un beneficio para el autor del delito y un daño a la Hacienda Pública. El verdadero problema es identificar, dentro del patrimonio del autor del delito, los bienes que forman parte de la cuota tributaria.

Se opuso a la opinión de la mayoría el voto particular del magistrado Del Moral García, que se refirió al principio de taxatividad, señalando que, si se tuviera en cuenta el delito fiscal como antecedente del blanqueo, terminaría agregando las penas previstas en el art. 301CP a las previstas en el art. 305 CP. Por lo tanto el parecer de la Sala Segunda en la Sentencia del caso "Ballena Blanca" no fue unánime. En su voto el magistrado del Moral García puso de manifiesto los argumentos apuntados por la doctrina mayoritaria, contraria a admitir el delito fiscal como delito previo del blanqueo. Sin embargo, hubo un voto particular. La importancia de esta sentencia, por las razones expuestas anteriormente, sigue siendo innegable. Además de los contenidos de la famosa sentencia antes mencionada hay, sin embargo, otros dos argumentos muy importantes en apoyo del argumento favorable, que vale la pena examinar:

**A. El artículo 301 CP no excluye el concurso real con el delito antecedente**

Un tema de importancia primaria está dado por el hecho de que **se admite expresamente la modalidad de autoblanqueo, es decir el blanqueo de ganancias que tengan su origen en una actividad delictiva cometida por el propio blanqueador.** Por lo tanto, si hay un caso característico de autoblanqueo, es el de fondos procedentes del fraude fiscal.

Esto es especialmente evidente en los casos de elusión fiscal. Tomemos por ejemplo el caso de quien oculta una transmisión patrimonial evitando así el pago a la Agencia Tributaria. En este caso, el dinero no sale de su patrimonio. Sin embargo, el uso de ese dinero en otras actividades lícitas sería un caso de autoblanqueo.

**B. Reforma del Código Penal, LO 5/2010 de 22 de junio**

La segunda cuestión de notoria importancia y sobre el cual debe reflexionarse es que la Ley 5/2010, que reformó el CP, introdujo como típico el blanqueo de capitales introduciendo la de poseer o utilizar bienes procedentes de actividades delictivas como una de las actividades propia del mismo. Hasta ese momento, la acción típica del delito era proactiva en términos de transmitir o convertir.

## 11.- EL DELITO FISCAL COMO ANTECEDENTE DEL DE BLANQUEO

---

El presente estudio tiene por objeto **apoyar que el delito de blanqueo de capitales del art. 301 CP** puede tener, como delito previo, el delito fiscal<sup>42</sup>. Obviamente esto es posible si hay todas las condiciones establecidas en el art. 305 CP y, en particular, si el importe del impuesto no pagado es superior a 120.000 euros. Si esto no sucede, no se excederá el umbral de relevancia penal, no se producirá ningún delito y tendremos una mera infracción tributaria<sup>43</sup>, que asume mera relevancia administrativa.

Recordamos que el delito de blanqueo tiene como objeto bienes que tienen origen delictivo. **También se debe considerar que el nº 2 del art. 301 CP establece que la misma pena mencionada en el párrafo 1 se aplica a los casos de ocultación de la naturaleza y el origen de los activos.** Por lo tanto, en este sistema de incriminación, **el delito de blanqueo puede tener como objeto bienes que derivan, y que por lo tanto encuentran su origen, en cualquier actividad delictiva.** Sólo se pueden blanquear “bienes<sup>44</sup>”: este concepto es muy amplio y refleja los principios consagrados en las Convenciones internacionales en la materia. En particular la Ley 10/2010, inspirada en las tendencias internacionales en la materia, enfatiza el origen delictivo de los bienes que son luego objeto de adquisición o posesión (art. 1.2).

Estos bienes pueden pertenecer a varios tipos. No hay duda de que la cuota tributaria constituye un "bien". **Por lo tanto, es necesario preguntarse si la misma puede derivarse de la comisión de un delito y si puede ser objeto de blanqueo.**

Sin duda, el delito fiscal tiene sus propias peculiaridades que lo distinguen y, en relación con él, a diferencia de lo que sucede en otros delitos (por ejemplo, el tráfico de

---

<sup>42</sup> Así también en Argentina, D'ALBORA, J., (2001), “Lavado de Dinero y Delito Tributario”, en Nueva Doctrina Penal. Pág. 3.

<sup>43</sup> CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, Informe al anteproyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, 29 septiembre 2009, pg. 62. En el mismo sentido el CONSEJO DE ESTADO: DICTÁMENES, Anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, fecha de Aprobación: 19/11/2009.

<sup>44</sup> MUÑOZ CONDE, F., (2010), Derecho penal. Parte especial, 18ª Ed., Valencia: Tirant lo Blanch. Pág. 556., define bien como “*cualquier beneficio valorable económicamente*”.

drogas), la identificación del bien que es el objeto de delito crea varias dificultades. De hecho, en el delito fiscal la conducta típica es una conducta de naturaleza omisiva, representada por el impago de impuestos y, por lo tanto, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. No olvidemos que la cuota tributaria se determina aplicando un porcentaje a la base tributaria y está representada por dinero. **Pero el dinero es un “bien” y, como tal, lo mismo se puede blanquear<sup>45</sup>.**

**El hecho de que el dinero ya esté en los activos del defraudador no es un obstáculo para creer que el mismo se deriva del delito fiscal.**

Las dos expresiones en el art. 301 CP según las cuales los bienes tienen su origen y "derivan de" tienen el mismo valor. Esto significa que los bienes deben tener su origen en una actividad delictiva y que, por lo tanto, tienen su “causa” en ella. La dificultad es definir criterios precisos para establecer si existe una relación entre el delito fiscal y la cuota tributaria. Esta conexión entre el bien y el delito previo ha de ser de tipo causal<sup>46</sup>. Esto tiene su propia lógica específica, si tenemos en cuenta el hecho de que los bienes que se pueden considerar objeto de blanqueo deben derivar de un delito previo. Eso significa que los bienes están “**contaminados**” (en el sentido, sin embargo, ya indicado por el Tribunal Supremo en el caso Ballena Blanca).

Un criterio sobre el cual se podría determinar si existe una conexión es aquel según el cual, a falta de la actividad delictiva previa, el bien desaparece (y por lo tanto ya no se encuentra en el patrimonio del autor). Por lo tanto, **la relación causal subsiste si la actividad criminal previa se refleja en el bien, condicionando su existencia.** La relación causal entre la actividad criminal y el bien se traduce, por lo tanto, en el concepto de “contaminación”.

**Es, por lo tanto, evidente que el delito fiscal determina un incremento en el patrimonio del autor,** como se entiende de la misma formulación del art. 305 CP, que cuantifica el importe de la cuota defraudada en más de 120.000 euros. Si el defraudador no hubiera tenido una conducta de omisión al incumplir las obligaciones asumidas con

---

<sup>45</sup> D'ALBORA, F. J., (2001), “Lavado de Dinero y Delito Tributario”, en Nueva Doctrina Penal. Pág. 3.

<sup>46</sup> BLANCO CORDERO, I., (2000), *El delito de blanqueo de capitales*, 2ª ed., Pamplona: Aranzadi. Págs. 288 y ss.

la Hacienda Pública, el dinero no se habría encontrado en sus activos<sup>47</sup>. **Sobre la base de esta línea de razonamiento, se puede, en consecuencia, decir que el dinero se deriva del delito fiscal, independientemente de que ello conlleve la automática imputación del blanqueo en la mayoría de los casos.**

**El análisis del derecho comparado que hemos realizado supone, en este punto, una utilidad considerable.**

En otros países (Alemania y Francia, por ejemplo), el delito fiscal se traduce en una elusión de los pagos de impuestos. Esto lleva a un ahorro de gastos para el sujeto obligado que queda en mora ante las Autoridades Fiscales. En estos países se debate si el blanqueo puede tener como objeto este ahorro de gastos de origen criminal.

El delito fiscal del art. 305 CP genera efectivamente un ahorro de gastos (la deuda tributaria), pero traduce dicho ahorro en una cantidad de dinero, otorgando relevancia penal a los gastos ahorrados, en este caso, a la cuota tributaria defraudada, que, para ser consistente con el tipo, debe exceder los 120.000 euros. Los ahorros de una cantidad menor no asumen ninguna relevancia en el Derecho Penal. Por lo tanto, no tiene relevancia que el dinero ya esté en el patrimonio del autor del delito, como sucede en los delitos de insolvencia, en los que los bienes ya están presentes en el patrimonio del autor y pueden considerarse como objeto de blanqueo<sup>48</sup>. Pensamos en el delito del artículo. 257 CP, que castiga a quien oculta sus bienes frente a los acreedores, o el delito de apropiación indebida, en el que los bienes ya están en el patrimonio del deudor (aunque no le pertenecen).

**Por lo tanto, el delito de blanqueo puede tener como objeto, por las razones expuestas anteriormente, también la cuota tributaria.**

El problema real es identificar los bienes que componen la cuota tributaria en el patrimonio del sujeto imputado, identificando los criterios de apoyo (estamos tratando

---

<sup>47</sup> Cfr. BLANCO CORDERO Isidoro (2000), “Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social”, en Eguzkilore: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología, Nº. 14, 2000, pags. 5-46, pgs. 21/2. 74

<sup>48</sup> En tal sentido CAMPOS NAVAS (2005), Daniel, “Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo”, La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía, Nº 5, 2005, págs. 1403-1409. Opina de la misma manera LOMBARDO EXPÓSITO (2009), Blanqueo de capitales, cit., pág. 163, para el cual “*el incremento del patrimonio del defraudador por su actividad delictiva implica la disminución del patrimonio del erario público*”.

con el dinero y, por lo tanto, con un bien fungible). En el caso de los delitos de insolvencia, por ejemplo, el contribuyente paga sus deudas con todos sus activos, no obstante, no podría considerarse que todos los bienes que pertenecen al deudor estén, necesariamente, “contaminados” por el delito fiscal. Esta interpretación, como veremos más adelante, sería desproporcionada y daría lugar a resultados injustos o *contra legem*.

Antes de abordar el problema de la identificación de los bienes (tema clave de nuestro examen) es necesario hacer hincapié en las dificultades temporales que pueden surgir. En ese sentido, cabe señalar que, en la relación causal, la causa debe anteceder al resultado; **en nuestro caso se observa que el delito fiscal debe preceder temporalmente a la cuota tributaria, ya que es un comportamiento llevado a cabo en un momento anterior al impuesto.** No surgen problemas en los casos en que es posible identificar el momento en que se realiza el delito del que derivan los bienes (por ejemplo, en el delito de tráfico de drogas es posible identificar el momento en que se venden las drogas). El delito fiscal ciertamente tiene algunas peculiaridades que lo distinguen. **En particular hay que observar que el tiempo que destaca en el delito fiscal es el de la expiración de los plazos administrativos dentro de los cuales la parte obligada está obligada a cumplir sus obligaciones ante la Administración Tributaria. Ahí es donde se materializa la cuota tributaria no pagada.** Antes de que expiren los plazos, no es posible determinar si hay o no un delito fiscal.

**Por ejemplo, si un sujeto esconde su dinero y lo transfiere a una cuenta diferente antes de que expire el plazo administrativo para cumplir, no se puede establecer un delito de blanqueo ya que la cuota tributaria aún no se ha identificado.** También puede haber casos en que el acto de liquidación final de la cuota fiscal interviene en un momento posterior a la fecha de vencimiento del plazo para el cumplimiento. No es infrecuente que la Administración Tributaria investigue si existe una cuota tributaria. El acto correcto de liquidación de la cuota es el que interviene una vez que expiran los plazos para cumplir.

Tomemos el caso donde el contribuyente decide apelar contra el acto de liquidación de impuestos: hasta que se haya emitido la decisión final sobre la existencia de la cuota tributaria, no será posible identificar los bienes que la componen.

**Si en cambio el contribuyente decide transferir los bienes que componen la cuota para pagar su deuda, en este caso no se puede decir que haya blanqueo de capitales -a pesar de haber el sujeto agente transferido sus bienes- porque el autor del delito siempre podría hacer el pago.**

### **11.1.- Problema: determinar los bienes que constituyen la cuota tributaria**

---

El problema que -como hemos anticipado- se plantea es el relativo a la determinación de los bienes que forman parte de la cuota tributaria. Es un problema teórico que desafortunadamente permanece abierto y que me gustaría tratar dentro de este trabajo.

Como hemos visto, la cuota tributaria determina un incremento en el patrimonio del autor del delito. El defraudador responde por el incumplimiento de la obligación tributaria. El problema que se propone, por lo tanto, es el de determinar los bienes que componen la cuota y que deben ser susceptibles de evaluación económica<sup>49</sup>. La doctrina alemana planteó el problema, que trató de resolver desarrollando algunas opciones posibles. A este respecto, se observa que algunos autores han señalado la imposibilidad de identificar los bienes que forman parte de la cuota tributaria. Según otros, el autor del delito fiscal responde a su deuda con la Hacienda Pública con todo su patrimonio (que, por lo tanto, está invertido por el crimen en su totalidad). Según otros, puede considerarse "contaminada" la única parte del patrimonio que incluye la cuota tributaria.

Reflexionemos sobre las tres soluciones:

1. No podemos aceptar la primera solución, que se basa en argumentos contrarios a los que intentamos apoyar en nuestro trabajo.

---

<sup>49</sup> GÓMEZ BENÍTEZ (2007), "Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferencia con la defraudación fiscal", cit., pg. 18; REQUE MATA (2009), "¿Puede considerarse el delito fiscal previo al delito de blanqueo de capitales?", cit., pg. 287. En la doctrina italiana SCIALOJA / LEMBO (2014), Antiriciclaggio, cit., pg. 139; RONCO/ARDIZZONE (2003), Codice penale ipertestuale, cit., comentario al art. 648 bis, pg. 2989.

2. No se puede afirmar que la deuda, siguiendo las enseñanzas de **GIL PECHARROMÁN (2010)** contamina todo el patrimonio del autor<sup>50</sup>, ya que se trata de una interpretación contraria a la ley (interpretación *contra legem*).

3. Tampoco podemos aceptar la tercera opción, pues considera contaminados bienes que no proceden de un delito previo, en concreto los que integran la base imponible.

Como es sabido el delito de blanqueo de capitales debe tener un objeto específicamente identificado, y esto es problemático cuando se trata de dinero (que tiene la naturaleza de bien fungible)<sup>51</sup>. No hay soluciones de identificación inmediata para resolver este problema. La dificultad es determinar qué bienes pertenecientes a los activos del autor del delito forman parte de la cuota tributaria.

1. La primera hipótesis es aquella en que el delito de blanqueo se refiere a una parte del patrimonio del defraudador que incluye la cuota tributaria. Esto ocurre en el caso en el que el blanqueo afecta a todos los activos del defraudador o al menos a una parte elevada del mismo. En estos dos casos el delito de blanqueo ciertamente concierne a los bienes derivados del delito fiscal.

2. Otra hipótesis es aquella en que se determinan los bienes que componen la base liquidable. Hay que recordar que la cuota fiscal se identifica aplicando un porcentaje determinado a la base liquidable. Como resultado de esta operación, se obtiene la cuota íntegra (art. 55 LGT).

Por lo tanto, en este caso, la contaminación afecta exclusivamente los bienes que forman parte de la cuota tributaria y no toda la base liquidable. Los problemas que surgen de nuevo están determinados por la naturaleza del dinero, que, como hemos especificado, es un bien fungible. El delito de blanqueo ocurre solo si el autor transfiere toda la base impositiva. Sin embargo, es difícil que el blanqueo cubra todo el

---

<sup>50</sup> BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales”. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología (en línea). 2011, núm. 13-01, Disponible en internet: <http://criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf>.

<sup>51</sup> Así también REQUE MATA (2009), “¿Puede considerarse el delito fiscal previo al delito de blanqueo de capitales?”, cit., pg. 287.



patrimonio del defraudador o una parte sustancial del mismo que incluya dentro de él la cuota tributaria. Hay dificultades aún mayores si consideramos que los bienes de propiedad del autor del delito que están contaminados a menudo se mezclan con bienes de origen legal (y no delictiva).

A este respecto, debe tenerse en cuenta que la doctrina ha cuestionado estos aspectos y ha elaborado algunos criterios para resolver tales casos, que se refieren a “bienes mezclados”. Representemos mentalmente la hipótesis de que las sumas de dinero de origen criminal y las sumas de origen legal se encuentran en una cuenta bancaria. El quid de la cuestión reside, por ende, en comprender si todo el saldo de la cuenta corriente se ve afectado por el delito de blanqueo o, contrariamente, solo lo está una parte de él.

**Es necesario determinar qué bienes se ven afectados por el delito tributario y si toda la mezcla se debe considerar afectada.**

Es un gran problema identificar el "dinero contaminado" que constituye la cuota defrauda y blanqueada en el seno del patrimonio del defraudador (especialmente cuando este patrimonio está compuesto completamente o en parte de dinero). El TS, en su sentencia del caso "Ballena Blanca" de 2012, se refiere, a modo de ejemplo, a supuestos en los que todo o la mayoría del patrimonio dinerario del defraudador constituye la cuota defraudada o a casos en que *"se consiga identificar la cuantía constitutiva de la base liquidable sobre la cual no se han pagado impuestos"*.

El Tribunal Supremo tuvo que enfrentar esta dificultad en su sentencia de 11 de marzo de 2014 (RJ 2014\1902). En ella se absolvió en casación a los recurrentes que venían condenados en la instancia previa por un delito de blanqueo precedido de una serie de delitos fiscales antecedentes. La Sala Segunda, como aconteció en la STS "Ballena Blanca", se centró en la necesidad de concertación sobre las específicas cuotas defraudadas objeto de blanqueo: *"no se precisa qué cuota tributaria concreta relativa a qué ejercicio fiscal ha sido objeto de blanqueo y de qué modo. No existe concreción factual alguna referida a qué se hizo con las cuotas defraudadas, y si se habla genéricamente de una reinversión en bienes inmuebles, no hay una sola referencia a los concretos inmuebles que fueran adquiridos con tales cuotas, ni en qué cuentas o fondos*

*estaba depositado el dinero que se dice reinvertido. Por todo ello, el motivo ha de ser estimado".*

A pesar de lo expuesto siempre, y decimos siempre, queda abierto el problema de identificar el "dinero contaminado" entre los bienes del defraudador. Si a pesar de todo se llega a identificar los bienes "contaminados", será necesario preguntarse si éstos pueden descontaminarse en algún momento. El tema ha sido investigado por la doctrina especializada, pero no ha habido pronunciamientos jurisprudenciales a este respecto. Por lo tanto, es una cuestión de entender si los bienes afectados por el delito fiscal permanecen "contaminados" por un período indefinido o si existen factores que pueden descontaminarlos.

A este respecto, la doctrina cree unánimemente que los bienes se descontaminan (y así dejan de ser de naturaleza criminal) si se produce la despenalización del delito fiscal<sup>52</sup>.

Existen incertidumbres en relación a los casos de prescripción del delito fiscal y a los casos donde la irregularidad tributaria es regularizada.

## **11.2.- La reforma penal de 2010 y los problemas que ha provocado**

---

La reforma del CP operada en 2010 ha provocado varios problemas, y no precisamente de poca entidad, cuestiones que afectan de manera directa al sujeto activo del delito, especialmente por la ampliación de las conductas constitutivas como susceptibles de ser calificadas como blanqueo de capitales y por la adición de la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

### **11.2.1.- El papel del sujeto activo**

---

---

<sup>52</sup> Así FABIÁN CAPARRÓS, Eduardo A. (1998), El delito de blanqueo de capitales, Madrid, pgs. 296/7, nota 176; ARANGUEZ SÁNCHEZ; PALMA HERRERA, Los delitos de blanqueo de capitales, cit., Pág. 367.

Ya que, respecto al blanqueo, partimos de la premisa de que existe un crimen antecedente, debemos considerar si existe o no una conexión entre los sujetos activos de sendos crímenes. No es posible excluir al autor del delito previo -y posteriormente al defraudador fiscal- del círculo de autores del blanqueo. El ordenamiento jurídico de algunos estados europeos ya reguló tal aspecto, que en España estaba bien definido por la LO 5/2010, ya que la actual formulación del art. 301 CP sanciona al autor del delito previo<sup>53</sup> que -como suscribimos-, también puede ser el delito fiscal relacionado con la cuota tributaria<sup>54</sup>.

### 11.2.2.- La conducta típica del blanqueo

---

El legislador español se inspiró en los principios consagrados en algunas convenciones internacionales sobre el narcotráfico<sup>55</sup>, la delincuencia organizada<sup>56</sup> y la corrupción<sup>57</sup>. De hecho, los estados están autorizados, y no están obligados, a sancionar la conducta de “poseer” bienes de origen delictivo. Ha habido una contundente extensión de las conductas tipificadas en la que el blanqueo de capitales puede concretizarse. Pero es que, adicionalmente, **la posesión de bienes constituye conducta típica de blanqueo**, aunque la misma persona que posee los bienes sea responsable del delito, pues el mero hecho de poseer el dinero ya conforma la consumación del tipo.

Para integrar los comportamientos a los que se refiere el art. 301 CP el agente debe haber operado con el objetivo de ocultar el origen ilícito de los bienes o ayudar a quienes participaron en el delito a evitar las consecuencias de sus acciones. El sujeto

---

<sup>53</sup> BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE / FABIÁN CAPARRÓS (2010), “La ‘emancipación del delito de blanqueo de capitales en el Derecho español’”, cit.

<sup>54</sup> Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala Segunda, adoptado en su reunión del día 18 de julio de 2006: El artículo 301 Código Penal no excluye, en todo caso, en concurso real con el delito antecedente.

<sup>55</sup> Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas, adoptada en Viena el 20 de diciembre de 1988.

<sup>56</sup> Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional, hecha en Nueva York el 15 de noviembre de 2000.

<sup>57</sup> Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción, hecha en Nueva York el 31 de octubre de 2003.

que haya regularizado no asume ninguna responsabilidad penal, ya que en este caso la voluntad del autor es declarar la proveniencia de los bienes.

### 11.2.3.- La responsabilidad penal de las personas jurídicas

---

Esta responsabilidad, que surge tanto en relación con el delito de blanqueo como en relación con el delito fiscal, se aplica solo si existe una disposición específica a tal efecto (ex art. 31 bis CP). El fundamento de la provisión de esta responsabilidad, en sendos asuntos, está conformado por el hecho de que buena parte de los comportamientos involucran las mercantiles.

Consecuentemente, la persona jurídica es responsable del delito solo si el delito haya sido llevado a cabo por sus administradores y representantes legales en su nombre o por su cuenta, **o cuando los administradores no hayan llevado a cabo los controles necesarios** (art. 31 bis CP).

Clave es señalar que la Ley 10/2010 generó en las personas jurídicas una serie de obligaciones de diligencia debida, que les obliga a adoptar las medidas de control necesarias para evitar el riesgo de blanqueo. En esta perspectiva, la mera "posesión" de los bienes por parte de la persona jurídica también es relevante y determinará el inicio de la responsabilidad penal cuando hayan los requisitos del art. 31 bis CP. Es por ello que la persona jurídica se eximiría de responsabilidad penal acreditando que ha ejecutado un sistema de prevención, detección, vigilancia y control de riesgos penales<sup>58</sup>.

Respecto al ámbito tributario y de conformidad con la Circular de la Fiscalía General del Estado 1/2016, de 22 de enero, no es suficiente la "adquisición" de un modelo de detección y prevención de estos riesgos. Ni tampoco se puede prescindir, en el tiempo, de su constante alimentación. Ya que el sistema tributario debe ser aplicado a las particularidades de cada obligado, el mismo exige un diseño e implementación singularizado, así como su permanente revisión para adaptarse a los cambios

---

<sup>58</sup> En terminología anglosajona se denomina *compliance*.

normativos o interpretativos que puedan producirse. Por lo tanto, el modelo de *compliance* requiere un trabajo de constante seguimiento especializado en esta materia.

Un diseño estandarizado de riesgos que consienta la acogida de unos protocolos sujetos a menos necesidades de revisión continua resultaría posible en relación con otro tipo de ilícitos, ahora bien, no en materia tributaria, debido, esencialmente, a su alto grado de dinamismo y particularidad. En tal sentido existen también recomendaciones de seguimiento voluntario previstas por Códigos y Guías de buenas prácticas sujetas al principio de voluntariedad. Por un lado, destacan dos documentos elaborados por la Comisión del Mercado de Valores: el Código de buen gobierno y la Guía para la elaboración del Informe de Gestión. Ambos textos integran la normativa mercantil en el ámbito del buen gobierno corporativo, las buenas prácticas y la elaboración del Informe de Gestión.

Por otro, el Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT), de la Administración Tributaria, perfecciona la normativa fiscal en la recíproca relación de cooperación entre esta última y el obligado tributario que lo suscriba.

No se olvide, por último, que el 2 de noviembre de 2015 fue aprobado un Anexo al CBPT que pretende poner en conexión el mismo con las nuevas obligaciones previstas por el Real Decreto Legislativo 1/2010 (Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital). En este sentido procede apuntar que el CBPT presenta una materia excesivamente vasta, y es por ello que, además de incorporarse a él, es forzoso que los obligados tributarios lo desarrollen, a través de un *Manual de Buenas Prácticas Tributarias*.

#### **11.2.4.- El Autoblanqueo**

.....

Por último una referencia rápida merece ser hecha al tema del autoblanqueo. En la sentencia del caso “Ballena Blanca” el magistrado Del Moral García, en su voto particular, entre otras cuestiones, se apuntó a la cuestión del autoblanqueo de capitales y su compleja aplicación en estos casos por lo que respecta al principio de “*bis in idem*”; especialmente teniendo en cuenta la formulación del artículo 301 del CP tras la reforma

de 2010, que – como hemos visto - castiga como blanqueo las conductas de posesión de bienes que se derivan de una actividad delictiva. En el periodo tras la sentencia del caso "Ballena Blanca", la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha introducido ciertas exigencias valorativas en los supuestos de autoblanqueo para evitar soluciones que podrían vulnerar el principio de *bis in idem*.

Existen en consecuencia dos posibilidades que deben ser estudiadas:

1. En primer lugar se deberá de atender esencialmente al aspecto cuantitativo del efectivo aprovechamiento de los fondos obtenidos de manera ilícita, procedencia del autor del delito previo, para que pueda hablarse de excluir de la tipicidad las conductas de cantidades irrelevantes.

2. En segundo lugar habrán de llevarse a cabo verificaciones acerca de las conductas cualitativas propias del blanqueo y tendentes a ocultar el ilícito origen de los bienes para re introducirlos con apariencia de legalidad. Véanse las sentencias de 24 de marzo de 2014 (RJ 2014\2265) y de 26 de noviembre de 2014 (RJ 2014\6030).

Siguiendo la línea jurisprudencial anterior, la sentencia de 29 de abril de 2015 (RJ 2015\2018) establece que: ***"la mera tenencia de fondos que pueden derivar del tráfico (por ejemplo, 433 euros en una cuenta bancaria) o la simple utilización de esos fondos en gastos ordinarios de consumo (por ejemplo el pago del alquiler de la vivienda), o en gastos destinados a la continuidad de la propia actividad del tráfico, no constituye un acto de autoblanqueo pues no se trata de actos realizados con la finalidad u objeto de ocultar o encubrir bienes, para integrarlos en el sistema económico legal con apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita"***.

Es fundamental mencionar que la STS de 23 de julio de 2015 ha confirmado la condena en instancia a los acusados por un delito de uso de información privilegiada en el mercado de valores (art. 285 del CP) y por un delito de (auto)blanqueo de los beneficios obtenidos con la inversión en bolsa. En el presente caso, el Tribunal distinguió que *"la conducta del recurrente, no se limita al mero aprovechamiento o disfrute de las ganancias obtenidas en su actividad delictiva, sino en un acto plural de ocultación tanto de la procedencia del dinero como de la titularidad efectiva, en*

*entidad bancaria extranjera, varias cuentas numeradas utilizadas y con sociedades panameñas interpuestas".*

**Si se traslada esta jurisprudencia a los supuestos de delito fiscal, parece que la mera posesión de la cuota defraudada o su utilización en gastos ordinarios no puede integrar un supuesto punible de autoblanqueo de capitales; por el contrario, podría tomar relevancia en este sentido la inversión de esa cuota en bienes muebles, inmuebles o valores o su ocultamiento en cuentas cifradas en paraísos fiscales.**

## 12.- CONCLUSIONES

---

**PRIMERA.-** Aunque el Tribunal Supremo ha emitido -como hemos visto- importantes sentencias en el tema de estudio, el debate doctrinal y jurisprudencial sobre la posibilidad de que el delito fiscal pueda ser considerado delito precedente del blanqueo de capitales está lejos de considerarse cerrado y, por lo tanto, sigue animado.

**SEGUNDA.-** En los últimos años el delito de blanqueo, como conducta delictiva, ha sufrido cambios importantes. Hay que señalar que se ha ampliado considerablemente el ámbito de aplicación de este delito. De hecho, el delito de blanqueo -originalmente referido al tráfico de drogas- ha llegado a incluir una serie de comportamientos, que difícilmente se remontan al fenómeno del blanqueo. Todo esto ha causado un debilitamiento del alcance aplicativo de este delito.

**TERCERA.- La cuota tributaria, en los casos en que exceda el importe de 120,000,00 euros indicado por el Código Penal (umbral de relevancia penal), constituye un bien derivado de actividad delictiva y puede, por lo tanto, ser objeto de blanqueo.** La posición adoptada por el Tribunal Supremo –como lo hemos destacado ampliamente en el presente trabajo- es indicativa y, en este sentido, presionan Fiscalía y Agencia Tributaria. Bajo este perfil se resalta que la Fiscalía General del Estado se ha expresado favorablemente admitiendo que el blanqueo puede tener como objeto la cuota tributaria y se ha opuesto a las interpretaciones restrictivas de la doctrina. Por otro lado, el Consejo General del Poder Judicial ha declarado que la cuota tributaria defraudada puede ser objeto del delito de blanqueo.

**CUARTA.-** A nivel nacional, debe tomarse en consideración la referencia de la Ley 10/2010 que ha incluido la cuota tributaria defraudada entre los bienes que pueden ser objeto del delito de blanqueo. Pero tampoco pueden ser olvidadas las tendencias internacionales, que parecen considerar en su práctica totalidad el delito fiscal como delito previo al blanqueo. De hecho el Grupo de Acción Financiera Internacional, como máxima autoridad internacional en esta materia, se ha enfocado en el tema y ha admitido que el delito de blanqueo puede tener como delito antecedente el delito fiscal.



Aunque es un debate animado, que tiene importantes repercusiones prácticas, la cuestión es que la práctica totalidad en el ámbito europeo y una gran parte de los elementos normativos y jurisprudenciales en el resto del mundo (en tanto que en el sector doctrinal es donde encontramos un debate mas intenso) que hemos analizado y en los que nos hemos centrado permiten afirmar que el delito de blanqueo puede tener como objeto la cuota tributaria defraudada, debido a su origen delictivo, y que el delito fiscal puede ser considerado como delito previo del blanqueo.

**QUINTA.-** El verdadero problema es el de identificar el "dinero contaminado" en el patrimonio del autor, lo que podría impedir que los tribunales adquieran los elementos de convicción necesarios para justificar una condena por blanqueo de capitales derivado de un delito fiscal.

**SEXTA.-** Es necesario considerar el hecho de que el Código Penal ha ampliado la lista de los comportamientos que pueden asumir importancia para el delito de blanqueo y no ha introducido limitación alguna al respecto.

**SÉPTIMA.-** La prescripción del delito fiscal no determina la descontaminación de la cuota tributaria, que no pierde su naturaleza criminal. **Esto nos lleva a creer -y este argumento es apreciado por Fiscalía y la Agencia Tributaria- que el delito de blanqueo (y el delito fiscal que concurra con el mismo) pueden considerarse imprescriptibles.**

**OCTAVA.-** Con respecto al delito del blanqueo, la conducta de **poseer bienes de origen delictivo**, introducida por la LO 5/2010, es una fuente de problemas considerables pues si la persona que participa en dicha conducta es el defraudador, la misma no debe estar sujeta a sanciones; de lo contrario, podría existir una violación del principio de "*bis in idem*"; ahora bien, se debe llevar a cabo un razonamiento diferente si el defraudador implementa actos encaminados a ocultar los activos, ya que estos actos se pueden distinguir de los relacionados con el delito tributario anterior.

**NOVENA.-** Si la conducta relevante a los efectos del blanqueo es la posesión de bienes, el plazo de prescripción comienza a contar desde el momento en que toma posesión de los bienes. Sin embargo el delito fiscal es una figura caracterizada por una disciplina muy particular.

**DÉCIMA.-** Considero la institución de la regularización tributaria como una herramienta adecuada para “descontaminar” los bienes, considerándola mas positiva que negativa a pesar de que tal circunstancia podría, por lo tanto, generar beneficios tanto para el autor del delito como para terceros que participaron en el blanqueo.

**ÚLTIMA.-** No se pueden olvidar los efectos derivados de la formulación del art. 31 bis CP, que impuso a las personas jurídicas una serie de obligaciones de control y supervisión, lo que les ha obligado a adoptar medidas de diligencia debida, y que en caso de ser obviada su observación, conllevarán la imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas.

## 13.- BIBLIOGRAFÍA

---

### 13.1.- Fuentes doctrinales

---

#### 13.1.1.- Libros

---

- **ABEL SOUTO, M., (2005)**, *El delito de blanqueo en el código penal español*. Barcelona: Bosch.
- **ANÍBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B., (2005)**, *Infracciones y sanciones tributarias*. Valladolid: Lex Nova.
- **ANGULO CASCÁN, A., (2004)**, *La Administración fiscal electrónica*. Madrid: Marcial Pons.
- **ALTENHAIN, K., (2010)**, *Nomos-Kommentar. Strafgesetzbuch*, Herausgegeben von Prof. Dr. Dr. h.c. Urs Kindhäuser, Prof. Dr. Dr. h.c. Ulfrid Neumann, Prof. Dr. Hans-Ullrich Paeffgen. 3. Auflage.
- **APARICIO PÉREZ, J., (1997)**, *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*. Pamplona: Aranzadi.
- **ARANGUEZ SÁNCHEZ, C., y PALMA HERRERA, J. M., (2000)**, *Los delitos de blanqueo de capitales*. Madrid: Marcial Pons.
- **BAGACILUPO S., (2002)**, *Ganancias ilícitas y derecho penal*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces.
- **BAJO FERNÁNDEZ, M., (2009)**, *Política criminal y blanqueo de capitales*. Madrid: Marcial Pons.
- **BLANCO CORDERO, I., (2002)**, *El delito de blanqueo de capitales*, 2ª ed. Pamplona: Aranzadi.

- **CALDERÓN CARRERO, J.M., (2000)**, *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Madrid: EF Centro de estudios financieros.
- **CEREZO DOMÍNGUEZ, A., (2004)**, *Análisis jurídico-penal de la figura del comiso*, Granada: Comares.
- **CÓRDOBA RODA, J., (2006)**, *Abogacía, secreto profesional y blanqueo de capitales*, Madrid: Marcial Pons.
- **D'ALBORA, F. J., (2001)**, *Lavado de Dinero y Delito Tributario*. Buenos Aires: NDP
- **D'ALBORA, F. J., (2006)**, *Lavado de dinero*, Buenos Aires: Ad Hoc.
- **DEL CARPIO DELGADO, J., (1997)**, *El delito de blanqueo de bienes en el nuevo Código Penal*. Valencia: Tirant Monografías.
- **DE TOLEDO Y UBIETO, E. O., (2009)**, “Los objetos de protección de los delitos contra las Haciendas Públicas” en *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*. Coimbra: Universidade de Coimbra.
- **DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M., (2013)**, “El castigo del autoblanqueo en la reforma penal de 2010. La autoría y participación en el delito de blanqueo de capitales”, Valencia: Tirant lo Blanch.
- **DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., (2012)**, “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo” en “La reforma del Derecho Penal Tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, Revista Iuris.
- **FABIÁN CAPARRÓS, E. A., (1998)**, *El delito de blanqueo de capitales*, Madrid: Colex.
- **FERNÁNDEZ TERUELO (2010)**, “Capítulo 14: Blanqueo de capitales”, en VV. AA: Memento Experto, Reforma Penal, LO 5/2010. Francis Lefebvre, Madrid.
- **FERRO VEIGA, J. M., (2013)**, *Delito fiscal y blanqueo de capital*, Madrid: Alcalá Grupo Editorial.

- **FISCHER, T., (2010)**, Strafgesetzbuch: StGB und Nebengesetze Kommentar, C. H. Beck, 57. Auflage.
- **GÓMEZ BENÍTEZ (2007)**, “Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferencia con la defraudación fiscal”, en Cuadernos de Política Criminal, no 91.
- **LOMBARDERO EXPÓSITO, L. M., (2009)**, *Blanqueo de capitales*. Barcelona: Bosch.
- **LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J., (2004)**, *El principio non bis in idem*. Cuadernos “Luis Jiménez de Asúa”, Madrid: Dykinson.
- **MARKO VOß (2007)**, Die Tatobjekte der Geldwäsche.
- **MARTÍNEZ ARRIETA, I., (2014)**, *El Autoblanqueo el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- **MORAL GARCÍA, A. y SERRANO BUTRAGUEÑO, I. J., (2002)**, *Comentarios al Código Penal*, Granada: Comares.
- **MUÑOZ CONDE, F., (2010)**, *Derecho penal. Parte especial*, 18ª Ed. Valencia: Tirant lo Blanch.
- **PÉREZ ROYO, J., (1986)**, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- **QUINTERO OLIVARES, G., (2005)**, *Comentarios al nuevo Código Penal*, Pamplona: Aranzadi.
- **QUINTERO OLIVARES, G., (2005)**, *Comentarios a la parte especial del derecho penal*, Pamplona: Thomson-Aranzadi.
- **RONCO, M., y ARDIZZONE, S., (2003)**, *Codice penale ipertestuale*. Roma: UTET.

- **SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., (2002)**, *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*, Pamplona: Thomson Aranzadi.
- **SCIALOJA A. y LEMBO, M., (2014)**, *Antiriciclaggio. Professionisti & Imprese*. Veneto: Maggioli Editore.
- **VOß, M., (2007)**, *Die Tatobjekte der Geldwäsche: [eine Analyse des Regelungssystems in § 261 StGB]*, Köln. Heymann.

### 13.1.2- Revistas y congresos

---

- **ABEL SOUTO, M., (25 y 26 de noviembre de 2010)**, “La reforma penal, de 22 de junio de 2010, en materia de blanqueo de dinero”, ponencia presentada al II Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero, Barcelona, España.
- **BLANCO CORDERO, I., (2000)**, “Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social”, en Eguzkilore: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología, Nº. 14.
- **CAMPOS NAVAS, D., (2005)**, “Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, Nº 5.
- **CASTRO MORENO, A., (2009)**, “Reflexiones críticas sobre las nuevas conductas de posesión y utilización en el delito blanqueo de capitales en la reforma del anteproyecto de 2008” en *Diario La Ley*, N. 7277.
- **CHAVÉS GALÁN, C.A., (1998)** “La Directiva 91/308/CEE del Consejo de 10 de junio, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales”. *Noticias de la Unión Europea*. N. 162.

- **CHOCLÁN MONTALVO, J. A., (2007)**, “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales?”, en Revista Jurídica General, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, nº 37.
- **CONDE-PUMPIDO TOURON, C., (2015)**, El delito antecedente en el blanqueo de capitales. Jornadas de especialistas en delitos económicos. Centro de estudios judiciales. Madrid. Pág. 2.
- **DÍEZ RIPOLLÉZ, J. L., (1994)**, “El blanqueo de capitales procedentes del tráfico de drogas: la recepción de la legislación internacional en el ordenamiento penal español”. Actualidad Penal n. 32, Madrid. Actualidad.
- **FARALDO CABANA, P., (2014)**, “Antes y después de la tipificación expresa del autoblanqueo de capitales”, en Estudios penales y criminológicos, nº 34, pp. 41-79.
- **FERRÉ OLIVÉ, J.C., (2014)**, “Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, en Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, nº 372, pp. 41-82.
- **FEIJOO SÁNCHEZ, B. J., (2009)**. “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”. Revista para el Análisis del Derecho. N. 2.
- **GIL PECHARROMÁN, J., (lunes, 9 de agosto de 2010)**, “Delito fiscal y blanqueo: dos sanciones para una actuación”, en El economista.
- **GÓMEZ BENÍTEZ, J. M., (2007)**, “Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferencia con la defraudación fiscal”, en Cuadernos de política criminal, n. 91.
- **GÓMEZ DE LA TORRE, B., y CAPARRÓS, F., (2010)**, “La emancipación del delito de blanqueo de capitales en el Derecho español”. Diario La Ley. Nº 7535.
- **GÓMEZ PAVÓN, P., (1994)**, “El bien jurídico protegido en la receptación, blanqueo de dinero y encubrimiento”. Cuadernos de Política Criminal n. 53. Madrid: Edersa.

- **LAMARCA PÉREZ, C., (1985).** “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda pública”. RDFHP. N. 178.
- **PINILLA RODRÍGUEZ , A., (2000):** “Las tipologías de blanqueo en España (I): estudio de las tipologías más frecuentes en nuestro país” en Prevención y represión del blanqueo de capitales, Estudios de Derecho Judicial, Madrid, n. 28.
- **QUINTERO OLIVARES (2006),** “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”. Aranzadi. N. 698.
- **REQUE MATA SUSANA (2009),** “¿Puede considerarse el delito fiscal previo al delito de blanqueo de capitales?” Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero, coord. por Miguel Abel Souto, Nielson Sánchez Stewart, ISBN 978-84-9876-497-0.
- **SILVA SÁNCHEZ, J. M., (2010),** “Los delitos patrimoniales y económico-financieros”, en Diario La Ley, N° 7534.

### **13.3.- Fuentes jurídicas utilizadas**

---

#### **13.3.1.- Sentencias y otras resoluciones**

---

##### **1.- Tribunal Supremo**

- STS 2216/2011 de 5 de diciembre de 2012
- STS de 12 de marzo de 1986
- STS 156/2011 de 21 de marzo de 2011
- STS 1359/2004 de 15 de noviembre de 2004
- STS 884/2012 de 8 de noviembre de 2012
- STS de 29 de abril de 2015



- STS 266/2005 de 1 de marzo de 2005
- STS 1501/2003 de 19 de diciembre de 2003
- STS 970/2016 de 21 de diciembre de 2016
- STS 2410/2001 de 18 de diciembre de 2001
- STS 2445/2001 de 4 de enero de 2002
- STS 1649/2014 de 1 de abril de 2014
- STS 233/2015 de 22 de abril de 2015
- STS 1902/2014 de 11 de marzo de 2014
- STS 196137/2015 de 23 de julio de 2015
- STS 2265/2014 de 24 de marzo de 2014
- STS 6030/2014 de 26 de noviembre de 2014
- STS 2018/2015 de 29 de abril de 2015

## **2.- Tribunal Constitucional**

- TC 63/2005, sentencia de 14 de marzo de 2005
- TC 57/2010, sentencia de 4 de octubre de 2010
- Tribunal de Casación italiano, sentencia de 26 de noviembre de 2009
- Tribunal Supremo francés, sentencia de 20 de febrero de 2008
- Tribunal Supremo belga, sentencia de 22 de octubre de 2003
- CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, Informe al anteproyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, 29 septiembre 2009

- CONSEJO DE ESTADO: DICTÁMENES, Anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, fecha de Aprobación: 19/11/2009

### **13.3.2.- Normativa**

---

#### **1.- Códigos**

- Código Penal Español (arts. 31 bis, 33, 66 bis, 131, 132, 298, 301 – 304, 305 – 310 bis)
- Código penal francés (artículo 324-1)
- StGB - Strafgesetzbuch (§ 261)
- Código tributario alemán (§ 370)
- Código tributario francés (art. 1741)
- Codice Penale Italiano (art. 648)
- Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT), de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

#### **2.- Leyes y decretos:**

- Ley Orgánica 7/2012, de 27 diciembre
- Ley 58/2003, de 23 de diciembre, General Tributaria
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, Reglamento General de Recaudación (RGR)
- Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

- Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre
- Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo
- Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo
- Ley belga de 11 de enero de 1993, sobre la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo
- Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio

### **3.- Convenciones internacionales:**

- Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas, adoptada en Viena el 20 de diciembre de 1988.
- Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional, hecha en Nueva York el 15 de noviembre de 2000.
- Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción, hecha en Nueva York el 31 de octubre de 2003.
- Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes” (Viena 1988)

### **4.- Fuentes comunitarias**

- Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo
- Directiva 2006/70/CE de la Comisión, de 1 de agosto de 2006
- Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo.
- Directiva de las Comunidades Europeas sobre prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales 1991.
- Reglamento (CE) Nº 1781/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de noviembre de 2006

### **13.4.- Recomendaciones**

---

- Recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) de 1990 y 1996.
- FINANCIAL ACTION TASK FORCE, Third Mutual Evaluation Report on Anti - Money Laundering and Combating The Financing of Terrorism. Spain. 23 June 2006, núm. 87 y las recomendaciones en los núms. 112 y 626.

