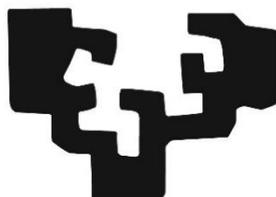


eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

EL DELITO FISCAL COMO ANTECEDENTE DEL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS

AUTORA: MIREN PLÁGARO ESTEBAN

DIRECTOR: NORBERTO JAVIER DE LA MATA BARRANCO

TITULACIÓN: DOBLE GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE
EMPRESAS Y DERECHO

AÑO ACADÉMICO: 2023-2024

TRABAJO DE FIN DE GRADO: DERECHO



ÍNDICE

ABREVIATURAS	4
RESUMEN	5
ABSTRACT	5
CAPÍTULO I: EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS	7
1- ¿QUÉ ES EL BLANQUEO DE CAPITALS?	7
a) <i>Necesidad de su tipificación</i>	8
b) <i>Aspectos principales del blanqueo de capitales</i>	10
1. Conductas típicas y distinción entre blanqueo, receptación y encubrimiento 10	
2. Objeto	13
3. Sujeto	14
i. <i>Autoblanqueo</i>	14
ii. <i>Persona jurídica</i>	16
4. Tipo subjetivo	16
i. <i>Dolo</i>	17
ii. <i>Imprudencia</i>	18
5. La participación en el blanqueo de capitales: partícipe a título lucrativo	20
2- PENAS DEL BLANQUEO DE CAPITALS	21
3- PRESCRIPCIÓN DEL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS	23
4- TIPOLOGÍAS DE BLANQUEO DE CAPITALS	23
CAPÍTULO II: EL DELITO FISCAL	25
1- INTRODUCCIÓN	25
2- ¿EN QUÉ CONSISTE EL DELITO FISCAL?	25
a) <i>Necesidad de su tipificación</i>	25
b) <i>Aspectos principales del delito fiscal</i>	26
1. Conductas típicas y objeto del delito	26
i. <i>Fraude de ley, simulación y delito fiscal: diferencias</i>	28

ii. Modalidad omisiva del delito fiscal.....	29
2. Sujeto.....	31
i. Responsabilidad de los asesores fiscales	31
ii. Personas jurídicas	31
3. Tipo subjetivo: dolo.....	32
3- PENAS DEL DELITO FISCAL	32
4- PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL	32
5- REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA	34
CAPÍTULO III: EL DELITO FISCAL Y EL DELITO DE BLANQUEO: VINCULACIÓN	36
1- ¿COMETE BLANQUEO QUIEN HA COMETIDO UN DELITO FISCAL? ...	37
a) Introducción.....	37
b) Bien jurídico protegido	38
c) La cuota tributaria como objeto material del delito de blanqueo	38
d) La contaminación de la cuota tributaria	40
2- PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL: REPERCUSIÓN EN EL DELITO DE BLANQUEO.....	43
3- REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA: IMPLICACIONES 44	
4- RESOLUCIÓN: CONCURSO DE DELITOS	45
CONCLUSIONES	46
BIBLIOGRAFÍA	50
JURISPRUDENCIA.....	52
NORMATIVA.....	54

ABREVIATURAS

AEAT- Agencia Estatal de Administración Tributaria

Admin.- Administración

Art- Artículo

Arts- Artículos

AATC- Autos del Tribunal Constitucional

CC- Código Civil

CP- Código Penal

Directiva UE 2015/849- 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 [...].

GAFI- Grupo de Acción Financiera Internacional

HP- Hacienda Pública

Ley 10/2010 del 28 de abril- Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo

LGT- Ley General Tributaria

Núm.- Número

PIB-Producto Interior Bruto

STC- Sentencia del Tribunal Constitucional

STS- Sentencia del Tribunal Supremo

SSTS- Sentencias del Tribunal Supremo

TC- Tribunal Constitucional

TS- Tribunal Supremo

RESUMEN

El objetivo principal de este trabajo es estudiar si el delito fiscal puede considerarse antecedente del delito de blanqueo de bienes.

Para intentar dar respuesta a esta cuestión, se dividirá el proyecto en capítulos. Primero se analizarán individualmente ambos delitos para luego vincularlos en un último capítulo.

En el análisis de cada delito se estudiarán los aspectos primordiales para lograr comprender en qué consisten, pero además los aspectos que mayor controversia han producido en la doctrina y jurisprudencia y que también más dificultades prácticas han implicado de cara a poder responder la cuestión objeto de análisis.

En el último capítulo, se hará un repaso de los aspectos controvertidos analizados individualmente en cada capítulo y que tienen repercusión en el objeto de estudio, para ello, se tomará como referente la STS 974/2012 por ser la primera dictada en la materia.

Para concluir, se expondrán las conclusiones finales a las que he conseguido llegar tras horas de estudio y lectura de diferentes posiciones doctrinales y jurisprudencia en torno a los aspectos que más debate han suscitado y siguen suscitando hoy en día respecto a entender el delito fiscal como actividad previa del delito de blanqueo de capitales.

ABSTRACT

The main objective of this work is to study whether tax crime can be considered as a predicate for the money laundering.

In order to try to answer this question, the project will be divided into chapters. The two felonies will be first analysed individually and then linked in a final chapter.

In the analysis of each offence, it will be studied the main aspects to understand what they consist of, but also the aspects that have caused the most controversy in doctrine and jurisprudence and which have also caused the most practical difficulties in order to be able to answer the question under analysis.

In the last chapter, it will be made a review of the controversial aspects previously analysed individually in each chapter and which have had repercussions on the object of study, for that, it will be taken the STS 974/2012 such a reference as it was the first ruling on the subject.

To conclude, I will set out the final conclusions that I have managed to reach after hours of study and reading of different doctrinal positions and case laws about the aspects that have given rise to most debate and continue to do so nowadays with regard to understanding the tax crime as a predicate for money laundering.

CAPÍTULO I: EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS

En primer lugar, es preciso analizar en profundidad todos los elementos relevantes y las conductas que definen el tipo de blanqueo con el fin de responder a nuestro propósito principal del trabajo. Esto permitirá poder luego comparar como se ven afectados respecto del delito fiscal para ver las similitudes o diferencias que estas dos figuras delictivas comportan.

1- ¿QUÉ ES EL BLANQUEO DE CAPITALS?

Lo primero de todo creo que es importante empezar definiendo el concepto principal del tema. Se entiende como blanqueo de capitales el “proceso en virtud del cual los bienes de origen delictivo se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido obtenidos de forma lícita”¹. En otras palabras, se trata de hacer aparecer como blanco (limpio) aquello que está sucio por tener un origen delictivo previo².

Inmediatamente, tras la definición de esta conducta surge la duda de cuál es el bien jurídico que ha protegido el legislador con su tipificación.

La respuesta no ha estado fuera de debate jurídico³, pero coincido con la opinión de que el bien jurídico que se protege es “el orden socioeconómico en la vertiente de buen funcionamiento del mercado y de los mecanismos financieros y bursátiles, así como la Administración de Justicia”⁴.

Del mismo modo, en este primer epígrafe cabe también hacer mención a la normativa relativa a este fenómeno en el ordenamiento jurídico español. Se debe hacer hincapié en dos normas, la primera el Código Penal, que será la que estudiará en profundidad por ser la materia penal la que nos concierne, pero del mismo modo se aludirá en ciertos

¹ BLANCO CORDERO, I. “Capítulo I: Análisis criminológico y definición del blanqueo de capitales”, *El Delito de Blanqueo de Capitales*, Pamplona: Aranzadi, 2015, p. 107

² LASCURAÍN SÁNCHEZ, “Tema 13: Blanqueo de Capitales”, en DE LA MATA, DOPICO, LASCURAÍN Y NIETO, *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, p.496.

³ Sobre esto, véase, BLANCO CORDERO, I. “Capítulo IV: El bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de capitales”, *El Delito de Blanqueo de Capitales*, Pamplona: Aranzadi, 2015, pp. 289- 331 y también, PALMA HERRERA, J.M., “Los delitos de blanqueo de capitales”, Madrid: Edersa, 1999, pp.237 a 297.

⁴ Sentencia del Tribunal Supremo 165/2016 (Sala de lo Penal), de 2 de marzo de 2016 (FD 33). ECLI:ES:TS:2016:1228

apartados a la Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo.

Por lo que respecta al Código Penal español, la conducta típica viene recogida en el Capítulo XIV (De la receptación y el blanqueo de capitales) del Título XIII del Libro II en el artículo 301.

Sin embargo, no es hasta 2010, que mediante la 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 que se empieza a llamar al delito recogido en el artículo 301, blanqueo de capitales, y que, de hecho, cambia el nombre incluso del capítulo (que pasa de llamarse “De la receptación y otras conductas afines” a “De la receptación y el blanqueo de capitales”).

En lo que concierne a la Ley 10/2010 del 28 de abril, se destaca que surge de la necesidad de “protección de la integridad del sistema financiero y de otros sectores de actividad económica mediante el establecimiento de obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo”⁵.

a) Necesidad de su tipificación

Una vez visto a qué nos referimos cuando hablamos de blanqueo de capitales y donde está regulado, nos puede surgir la duda de que cuál es la necesidad que ha llevado al legislador a tipificar este delito.

Como dato impactante podemos destacar que el dinero proveniente de actividades ilícitas alcanza actualmente la suma de 1,37 billones de euros, lo que equivale al PIB de España, y representa el 2,7% de la riqueza global⁶.

Como se puede observar, comporta un problema global por lo que tiene mucha transcendencia internacional y ha obligado a muchos países a regularlo. De hecho, en 1989 surge lo conocido como el GAFI (del que se hablará más adelante) que aprueba las

⁵ Ley 10/2010 de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo. *Boletín Oficial del Estado*, de 29 de abril de 2010, núm 103. [Art 1.1].

⁶ Piergiorgio M. Sandri. (25 de septiembre de 2020). El blanqueo de capitales en el mundo ya equivale al PIB de España. *La Vanguardia*. <https://www.lavanguardia.com/economia/20200925/483648945412/blanqueo-capitales-mundo-equivale-pib-espana.html>

conocidas 40 recomendaciones sobre el blanqueo de capitales en 1990 y que, a partir de su creación, será un instrumento clave en la lucha contra este delito.

Todas estas circunstancias, han llevado al legislador español también a tomar medidas y, en efecto, se puede decir que actualmente, la gran mayoría de imputaciones de delitos económicos vienen acompañadas de la también imputación del delito de blanqueo de capitales⁷. Como dato a destacar tenemos que tras la pandemia de la Covid-19 el número de sentencias relativas al blanqueo ha crecido un 36%⁸.

Pese a que el origen de su tipificación se sitúa como instrumento de lucha contra el tráfico de drogas y crimen organizado⁹, a día de hoy el delito ha expandido su campo de aplicación a cualquier actividad delictiva.

Asimismo, para poder entender qué lleva al legislador a tipificar esta conducta, paralelamente es necesario entender qué lleva al delincuente a cometerla, por ello se exponen a continuación algunos de los motivos.

El primero de ellos es que a aquella persona que tiene en su poder dinero o bienes procedentes de un delito (como robo, tráfico de drogas, etc.) le interesa hacer pasar estas ganancias por lícitas ya que éstas no le corresponden a él, sino a un tercero (que puede ser la víctima del delito previo o el Estado).

En segundo lugar, porque la ocultación del origen de dichos bienes supone la ocultación del delito cometido.

Finalmente, porque sin la apariencia de licitud, ese bien no puede ser transmitido o explotado¹⁰.

⁷ LASCURAÍN SÁNCHEZ, “Tema 13: Blanqueo de Capitales”, en DE LA MATA, DOPICO, LASCURAÍN Y NIETO, *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, p.495.

⁸ Bravo, J. A. (19 de febrero de 2023). Las alertas por blanqueo de capitales se disparan un 51% tras la pandemia. *heraldo.es*. <https://www.heraldo.es/noticias/economia/2023/02/19/las-alertas-por-blanqueo-de-capitales-se-disparan-un-51-tras-la-pandemia-1632468.html#>

⁹ BLANCO CORDERO, I. “Capítulo I: Análisis criminológico y definición del blanqueo de capitales”, *El Delito de Blanqueo de Capitales*, Pamplona: Aranzadi, 2015, pp. 65-66.

¹⁰ LASCURAÍN SÁNCHEZ, “Tema 13: Blanqueo de Capitales”, en DE LA MATA, DOPICO, LASCURAÍN Y NIETO, *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, p.496.

- Para ilustrar: si un ladrón roba un cuadro, en primer lugar, ese cuadro no es suyo sino de un tercero víctima del delito. En segundo lugar, si oculta que ese cuadro es robado nunca podrá ser condenado por el delito de robo. Para finalizar, si no intenta llevar a cabo actos para que ese cuadro tenga una apariencia de licitud no podrá ser transmitido (con la intención de obtener dinero) o explotado (con la intención de ponerlo en una exposición, por ejemplo).

A raíz de todo esto, puede surgir una duda, ¿es necesaria la existencia de condena previa del delito del que proceden los bienes blanqueados para penar el blanqueo de capitales?

La respuesta es NO¹¹, basta con que el juez del blanqueo constate la existencia del delito previo y que en atención a las circunstancias del caso concreto permita la exclusión de otros posibles orígenes de los bienes ¹² (todo siempre teniendo en cuenta del principio de presunción de inocencia y de in dubio pro reo)¹³.

De hecho, tras la reforma de 2010 del CP se cambió la expresión del art 201 CP “sabiendo que éstos tienen su origen en un delito” por la de “sabiendo que estos tienen su origen en una actividad delictiva previa”.

En conclusión, la necesidad de tipificación surge de querer proteger el tráfico jurídico y económico de bienes “sucios”, pero además¹⁴ de querer evitar que un delincuente se aproveche de las ganancias cometidas por un delito previo y perseguir así el delito precedente al blanqueo.

b) Aspectos principales del blanqueo de capitales

1. Conductas típicas y distinción entre blanqueo, receptación y encubrimiento

En primer lugar, las conductas típicas del blanqueo de capitales vienen descritas en el apartado primero y segundo del artículo 301 CP.

¹¹ La STS 1504/2003, de 25 de febrero de 2004, (entre otras) así lo establece: "[...] No es necesario que se haya pronunciado previamente, una condena por delito de tráfico de estupefacientes, por lo que no se ha vulnerado el principio acusatorio".

¹² BLANCO CORDERO, I. (2011) El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm 13-01, p.01:32.

¹³ Sentencia del Tribunal Supremo 345/2014 (Sala de lo Penal), de 24 de abril de 2014 (FD 4). ECLI:ES:TS:2014:2197

¹⁴ El Derecho. (18 de agosto de 2023). El tipo penal de blanqueo de capitales: una exigencia económica. <https://elderecho.com/tipo-penal-blanqueo-de-capitales#655a3945b2c8c>

Se deduce de ambas, que el blanqueo castiga el encubrimiento del delito o de su autor, lo que podría dar lugar a confusión, dado que tanto el artículo 451 CP, que pena tres formas de encubrimiento del delito, como el artículo 298 CP, que tipifica como receptación modos de ayuda real a delincuentes patrimoniales, encajarían igualmente en el tipo¹⁵.

Por ello, se procede a hacer una distinción importante entre estos tres delitos recogidos en el Código Penal¹⁶:

- Por lo que respecta al **art 451CP**, se trata de un **delito de encubrimiento** que excluye la conducta de autoblanqueo y que excluye a los bienes sustitutivos (aquellos bienes que provienen indirectamente del delito previo cometido). El autoencubrimiento es impune porque no existe culpa ya que al autor no le es exigible otra conducta, como se verá más adelante, esto no ocurre con el delito de blanqueo que castiga el autoblanqueo amplia y claramente.
- Por otro lado, el delito recogido en el **art 298 CP** es el **delito de receptación** y éste requiere que el delito subyacente sea un delito contra el patrimonio y el orden socioeconómico, por lo que su campo de aplicación es más limitado que el del blanqueo, que abarca a cualquier delito previo.

Además, excluye el autoblanqueo y el de los bienes sustitutivos y exige ánimo de lucro (mientras que en el blanqueo basta con que la finalidad sea ocultar o encubrir el origen ilícito del delito previo o ayudar a la persona que ha participado en el delito previo a eludir las consecuencias legales)¹⁷.

¹⁵ LASCURAÍN SÁNCHEZ, “Tema 13: Blanqueo de Capitales”, en DE LA MATA, DOPICO, LASCURAÍN Y NIETO, *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, p.502.

¹⁶ Sobre esto ampliamente también, PALMA HERRERA, J.M., “Los delitos de blanqueo de capitales”, Madrid: Edersa, 1999, pp. 692 a 698.

¹⁷ LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M., “El nuevo marco regulatorio del blanqueo de capitales”, Barcelona: Bosch, 2015, p. 158.

En cuanto al elemento subjetivo, cabe destacar que el delito de blanqueo puede ser castigado por imprudencia grave, lo que no ocurre con el de recepción (que requiere dolo)¹⁸.

Tras este inciso, se retoma el análisis de las conductas típicas del blanqueo a las que alude el apartado número uno y dos del art 301 CP.

El **apartado primero (art 301.1 CP)** establece que “el 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 [...]”.

Por consiguiente, habla de conductas preparatorias o ejecutivas orientadas al blanqueo.

Este apartado del precepto tuvo mucha polémica ya que existía gran debate sobre si el elemento funcional “para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar [...]” se refería a todas las conductas que vienen descritas (adquirir poseer, utilizar, etc.) o si sólo se refería a las de realizar cualquier acto. Fue la Sentencia 265/2015, del 29 de abril, del Tribunal Supremo la que resolvió estableciendo que el elemento intencional se refería a TODAS las conductas descritas en el tipo.

De otro modo, solo la mera posesión de un bien delictivo a sabiendas de su origen ya suponía blanqueo lo que implicaría un aislamiento total de los bienes delictivos dejando así a un lado la esencia principal del delito de blanqueo¹⁹.

A raíz de este debate, el Tribunal Supremo instauró la conocida **doctrina de los actos neutros**, excluyéndolos así del delito de blanqueo. Esta doctrina establece que para que las conductas sean constitutivas de delito, deben perseguir la finalidad de “ocultar o encubrir el origen ilícito”. Por lo tanto, las conductas que se sancionarían son aquellas

¹⁸ Iberley. (24 de enero de 2023). *Diferencias entre la recepción y el blanqueo de capitales*. <https://www.iberley.es/temas/diferencias-entre-recepcion-blanqueo-capitales-63378>

¹⁹ LASCURAÍN SÁNCHEZ, “Tema 13: Blanqueo de Capitales”, en DE LA MATA, DOPICO, LASCURAÍN Y NIETO, *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, p.504.

que estén dirigidas a introducir en el tráfico jurídico y económico los bienes, el resto serían consideradas actos neutros²⁰.

Respecto al **apartado segundo, art 301.2 CP** se puede establecer que describe la verdadera conducta del blanqueo, es decir, contempla la ocultación o encubrimiento delictivo del bien (“ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos”).

En cuanto a este apartado del precepto, cabe mencionar la aclaración también hecha en numerosas ocasiones por el TS: “la característica principal del delito de blanqueo no reside en el mero disfrute o aprovechamiento de las ganancias ilícitas, ni siquiera en darles ‘salida’, para posibilitar de modo indirecto ese disfrute, sino que se sanciona en consideración al ‘retorno’, en cuanto eslabón necesario para que la riqueza así generada pueda ser introducida en el ciclo económico”²¹.

Esto implica que para que se trate de blanqueo, es necesaria la intención de inserción de las ganancias en el tráfico jurídico lícito. Esto es, ocultar el bien en sí mismo, no supondría blanqueo. Para ilustrar, no supondría blanqueo el tener en casa colgado un cuadro robado.

2. Objeto

El objeto de delito son los bienes, a pesar de que el capítulo se refiera a capitales. De hecho, éstos pueden ser de todo tipo; muebles, inmuebles, derechos valores, etc. Dicho de otra manera, será objeto de blanqueo cualquier activo con valor económico²².

Asimismo, es importante destacar que no hay límite de cantidad establecido. Por ello, la jurisprudencia se ha manifestado al respecto estableciendo que considera “atípicos todos los objetos materiales de cuantía irrelevante, en virtud del principio de insignificancia, por su nula incidencia en el orden socioeconómico [...]”²³.

²⁰ Sentencia del Tribunal Supremo 265/2015 (Sala de lo Penal), de 29 de abril de 2015 (FD 9). ECLI:ES:TS:2015:1925

²¹ Sentencia del Tribunal Supremo 491/2015 (Sala de lo Penal), de 23 de julio de 2015 (FD 12). ECLI:ES:TS:2015:3465.

²² LASCURAÍN SÁNCHEZ, “Tema 13: Blanqueo de Capitales”, en DE LA MATA, DOPICO, LASCURAÍN Y NIETO, *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, p.506.

²³ Sentencia del Tribunal Supremo 809/2014 (Sala de lo Penal), de 26 de noviembre de 2014 (FD 2). ECLI:ES:TS:2014:5075

No obstante, lo que sí es preciso es que se acredite que los bienes blanqueados proceden de una actividad delictiva.

Para finalizar, en el presente epígrafe cabe explicar a su vez, el término de bienes sustitutivos al que se ha aludido previamente cuando se decía que quedan excluidos del campo de aplicación del delito de receptación (art 298 CP) y del encubrimiento (art 451 CP), pero no del delito de blanqueo.

Cuando se habla de un bien sustitutivo se está haciendo referencia a los bienes que sustituyen a los que derivan directamente del delito y en el precepto se refiere a ellos cuando utiliza la expresión que tengan “origen” o “procedencia” en una actividad delictiva previa. De esta manera, el tipo penal abarcaría todos los bienes posibles que estuvieran sucios²⁴.

3. *Sujeto*

Tal y como se desprende del precepto el sujeto puede ser cualquiera, es decir, puede cometerlo tanto el autor del delito previo como un tercero o incluso una persona jurídica.

De hecho, el hecho de que el propio autor del delito previo sea sujeto del delito es uno de los aspectos principales que distingue al blanqueo del delito de receptación y del encubrimiento antes mencionado, por ello, se procede a continuación a explicar el autoblanqueo.

i. Autoblanqueo

El término de autoblanqueo hace referencia a cuando el propio autor del delito previo es el que luego comete el delito de blanqueo.

Sin embargo, no siempre ha estado claro que éste debía ser penado. De hecho, no es hasta la reforma del Código Penal de 2010 que se incluye expresamente en el tipo (mediante la expresión “cometida por él o por cualquiera tercera persona”) y disipa todas las dudas que había entre doctrina y jurisprudencia hasta el momento.

En consecuencia, se procede a resumir cuales son los puntos clave para saber cuándo se está ante el autoblanqueo punible.

²⁴ BLANCO CORDERO, I. “Capítulo V: El Objeto del Delito de Blanqueo de Capitales”, *El Delito de Blanqueo de Capitales*, Pamplona: Aranzadi, 2015, pp. 433-435.

Ante todo, para que se considere autoblanqueo no basta con que se dé un encubrimiento. De lo contrario, como se ha mencionado anteriormente, no se penaría porque sería una conducta inexigible. Por ello, se requiere que además de que se trate de encubrimiento, éste cause daño al sistema económico o favorezca la comisión de futuros delitos a través de organizaciones criminales (es decir, ataque el bien jurídico protegido por el delito de blanqueo)²⁵.

En efecto, en relación con el bien jurídico protegido por el blanqueo de capitales (orden socioeconómico) ha surgido la controversia acerca de si el autoblanqueo se trataría de un acto posterior copenado, lo que supondría el *bis in idem*, es decir, que se castigaría al autor dos veces por el mismo delito.

El Tribunal Supremo puso fin esta controversia una vez más afirmando que el blanqueo protege un bien jurídico distinto al protegido por el delito previo cometido y es por ello, por lo que no se produciría un *bis in idem*.

- Como ejemplo de ello se muestra el FD séptimo de la STS 491/2015, de 23 de julio: “para poder hablar de acto copenado es absolutamente necesario, por una parte, que entre el hecho previo o posterior, y el principal, exista una relación de tal índole o naturaleza que permita afirmar que el legislador, a la hora de prever la pena para el tipo de delito en el que encaja el hecho principal, ha tenido ya en cuenta la previa o subsiguiente realización de ese otro hecho; y por otra, que el legislador no haya decidido que ese acto de aprovechamiento, aseguramiento o de autoprotección, deba sancionarse autónomamente, entre otras razones, en atención a una especial protección del bien jurídico que conculcan, diverso del delito al que subsiguen, o por entender, que precisamente este bien jurídico no ponderado en el delito inicial, justifica que deba ser objeto de sanción independizada por razones de política criminal [...]”.

Para finalizar, es preciso aclarar que los actos de consumo quedarían fuera del autoblanqueo ya que tal y como ha establecido ya la mencionada STS 265/2015 en su FD 14, “no se trata de actos realizados con la finalidad u objeto de ocultar o encubrir bienes, para integrarlos en el sistema económico legal con la apariencia de haber sido adquiridos

²⁵ LASCURAÍN SÁNCHEZ, “Tema 13: Blanqueo de Capitales”, en DE LA MATA, DOPICO, LASCURAÍN Y NIETO, *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, p.513.

de forma lícita”. A modo de ejemplo, quien compra en el supermercado con dinero procedente del narcotráfico no pretende mediante ese acto a priori ocultar el origen delictivo del dinero.

Del mismo modo y como se ha explicado anteriormente, la doctrina entiende que no cabe pena por autoblanqueo en la modalidad de posesión ya que de lo contrario se estaría produciendo una vulneración del principio *ne bis in idem*. Por ejemplo: penar al autor del delito de robo por haber robado una joya y además penarlo a su vez, por blanqueo de capitales por posesión por llevarla puesta. En un ejemplo mucho más concreto a nuestro objeto de análisis, esto implicaría poder castigar al defraudador por delito fiscal y blanqueo de capitales conjuntamente al contener la cuota tributaria defraudada en su patrimonio²⁶.

ii. Persona jurídica

El artículo 302.2 CP establece expresamente que la persona jurídica podrá ser también castigada por blanqueo de capitales siempre y cuando sea responsable conforme al art 31 bis CP.

Sin embargo, lo llamativo es que ésta solo será responsable si se trata de blanqueo realizado por organizaciones criminales que se dedican a ello²⁷.

4. Tipo subjetivo

El artículo 5 del CP establece que “no hay pena sin dolo o imprudencia”, por ello, es conveniente explicar primero qué es el dolo y qué es la imprudencia.

Cuando se habla de dolo en el ámbito penal se hace referencia al “conocimiento y voluntad de realizar los elementos del tipo completo de injusto que son el presupuesto de la prohibición y antijuridicidad (penal), es decir, de realizar los elementos típicos positivos y objetivos con ausencia de causas de atipicidad y de justificación”²⁸.

²⁶ BLANCO CORDERO, I. “Capítulo VI: La acción típica en el delito de Blanqueo de Capitales”, *El Delito de Blanqueo de Capitales*, Pamplona: Aranzadi, 2015, pp. 580-581.

²⁷ BLANCO CORDERO, I. “Capítulo XII: Responsabilidad penal de las personas jurídicas por el delito de blanqueo de capitales”, *El Delito de Blanqueo de Capitales*, Pamplona: Aranzadi, 2015, pp. 999-1001.

²⁸ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario panhispánico del español jurídico (DPEJ) [en línea]. <https://dpej.rae.es/lema/dolo>

Es importante también distinguir los dos tipos de dolo que existen. Por un lado, el dolo directo que es la conciencia e intención de realizar el tipo y, por otro lado, el dolo eventual que sería cuando existe un “conocimiento y aceptación de la posibilidad eventual, no segura, de realizar el hecho típico objetivo sin pretenderlo directamente”²⁹.

En suma, cuando se habla de imprudencia, se hace referencia a la “infracción o incumplimiento del deber objetivo-general de cuidado o diligencia, impuesto por una norma [...]”³⁰.

Una vez sabido esto, se procede a estudiar el tipo subjetivo concreto del delito de blanqueo.

i. Dolo

Las conductas descritas en el artículo 301.1 y 301.2 CP son conductas dolosas ya que se exige para cometerlo dos elementos.

El primero de ellos es conocer el origen ilícito de los bienes que han sido blanqueados.

El artículo 301.1CP indica el dolo con la expresión “sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva” y el artículo 301.2 CP a través de la expresión “a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en el apartado anterior o de un acto de participación en ellos”.

El segundo de los elementos alude a la finalidad que se ha comentado en el epígrafe relativo a *Conductas Típicas*. Así pues, el dolo requiere que además de conocer el origen ilícito del bien, se realicen conductas dirigidas a ocultar o encubrir su origen ilícito (art 301.1 CP: “para ocultar o encubrir su origen ilícito”)³¹, lo que supone el elemento esencial del blanqueo.

²⁹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario panhispánico del español jurídico (DPEJ) [en línea]. <https://dpej.rae.es/lema/dolo-eventual>

³⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario panhispánico del español jurídico (DPEJ) [en línea]. <https://dpej.rae.es/lema/imprudencia>

³¹ Iberley. (24 de enero de 2023). *El elemento subjetivo del tipo en el delito de blanqueo de capitales*. <https://www.iberley.es/temas/elemento-subjetivo-tipo-delito-blanqueo-capitales-63386>

Asimismo, y como se ha manifestado la jurisprudencia en numerosas ocasiones³² (pero que en este caso se pone como ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo 363/2021 (Sala de lo Penal), de 29 de abril de 2021) el delito de blanqueo acepta la aplicación del dolo eventual: “solo cuando el bagaje probatorio permita llegar a una convicción sin margen para una duda razonable, de que un sujeto maneja con alguna de las finalidades previstas en el precepto fondos o bienes que proceden de actividades constitutivas de delito, conociendo ese origen, o, al menos, representándose y mostrando indiferencia frente a ello (dolo eventual), puede abrirse paso una condena por delito doloso de blanqueo de capitales”³³.

ii. *Imprudencia*

El artículo 12 del código penal establece que “las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley”. En efecto, así lo dispone el apartado tercero del art 301 CP: “Si los hechos se realizasen por imprudencia grave [...]”.

Corresponde aclarar, por tanto, cuándo se está ante la situación de imprudencia grave a la que alude el precepto puesto que ha sido objeto de debate durante mucho tiempo tanto en la doctrina como jurisprudencia.

Se ha llegado a la conclusión de que “la imprudencia no recae sobre la conducta en sí misma, sino **sobre el conocimiento de la procedencia delictiva de los bienes**”³⁴. Esto es, la pena para los casos de imprudencia grave es la misma independientemente de la procedencia ilícita de los bienes (no se distingue si proceden del tráfico de estupefacientes o no) ya que lo importante es el conocimiento de la ilicitud de dichos bienes.

La ya citada sentencia en el epígrafe anterior *Dolo*, establece que “en la imprudencia se incluyen los supuestos en los que el agente actúa sin conocer la procedencia ilícita de los bienes, pero por las circunstancias del caso se encontraba en condiciones de sospechar

³² La doctrina jurisprudencial acepta sin reservas la aplicación del dolo eventual en los delitos de blanqueo (SSTS: 286/2015, de 19 de mayo; 801/2010, de 23 de septiembre; 483/2007, de 4 de junio; 457/2007, de 29 de mayo; 390/2007, de 26 de abril; 289/2006, de 15 de marzo; 202/2006, de 2 de marzo; 1070/2003, de 22 de julio; 2545/2001, de 4 de enero, etc.) ³² Sentencia del Tribunal Supremo 363/2021 (Sala de lo Penal), de 29 de abril de 2021.

³³ Sentencia del Tribunal Supremo 363/2021 (Sala de lo Penal), de 29 de abril de 2021 (FD 2). ECLI:ES:TS:2021:1582

³⁴ Sentencia del Tribunal Supremo 363/2021 (Sala de lo Penal), de 29 de abril de 2021. ECLI:ES:TS:2021:1582

fácilmente la ilícita procedencia y de evitar la conducta blanqueadora sólo con haber observado la más elemental cautela [...]”³⁵. Es decir, se trataría de una infracción de una norma de cuidado y del deber de cuidado³⁶.

No obstante, tras la lectura de lo que define como imprudencia grave la sentencia, surge paralelamente la duda de lo que la diferencia del dolo eventual. De hecho, como las diferencias son muy pequeñas la misma hace la distinción: “en los supuestos de dolo eventual se incluyen los casos en los que el sujeto no tiene conocimiento concreto y preciso de la procedencia ilícita de los bienes, pero es consciente de la alta probabilidad de su origen delictivo, y pese a ello actúa”³⁷.

Una vez explicado cuándo se está ante un blanqueo imprudente es necesario aclarar lo que también ha conllevado un gran debate doctrinal: quienes pueden ser los sujetos autores del blanqueo imprudente.

Por un lado, parte de la doctrina ha entendido que con la promulgación de la **Ley 10/2010, de 28 de abril**, los sujetos activos sólo podían ser los sujetos obligados de esta ley mencionados en su artículo segundo (notarios, entidades de crédito, empresas de servicios de inversión, casinos de juego, etc.) para los que prevé una serie de deberes; como, por ejemplo, colaborar e informar a los poderes públicos en la lucha contra el blanqueo y que ante su incumplimiento prevé también un régimen sancionador (Capítulo VIII).

En efecto, es lógico que quepa la posibilidad de condena por imprudencia grave ante la falta de cumplimiento de las normas contenidas en la ley³⁸. Aun así, conviene puntualizar que no todo incumplimiento de dicha normativa daría lugar a blanqueo, pues como bien se establece se trata de infracciones administrativas³⁹.

³⁵ *Ibidem*

³⁶ BLANCO CORDERO, I. “Capítulo VIII: El tipo subjetivo del delito doloso de blanqueo de capitales”, *El Delito de Blanqueo de Capitales*, Pamplona: Aranzadi, 2015, p. 898.

³⁷ *Ibidem*

³⁸ MUÑOZ CONDE, F. *Derecho Penal. Parte especial. 25a Edición, revisada y puesta al día con la colaboración de Carmen López Peregrín* (p. 572). Tirant lo Blanch, 2023. <https://biblioteca-tirant-com.ehu.idm.oclc.org/cloudLibrary/ebook/info/9788411970594>

³⁹ Sobre esto, véase también, PALMA HERRERA, J.M., “Los delitos de blanqueo de capitales”, Madrid: Edersa, 1999, p. 596.

En consecuencia, los que abogan por considerar que sólo estos sujetos son los que pueden ser condenados en la modalidad imprudente entienden pues que se trata de un delito especial (tesis minoritaria)⁴⁰.

Por otro lado, los que se posicionan a favor de que cualquier ciudadano puede ser sujeto del blanqueo imprudente como FABIÁN CAPARRÓS y la tesis mayoritaria, entienden que se trata de un delito común⁴¹. De hecho, así mismo lo ha declarado la jurisprudencia⁴².

Ahora bien, es cierto que una reciente sentencia dictada en la materia ha establecido que en los casos que no sean “sujetos obligados” “únicamente podrá identificarse la existencia de imprudencia grave en aquellos supuestos en los que se advierta una completa y grosera omisión de cualquier clase de precauciones elementales con relación al origen de los mencionados fondos”⁴³.

5. La participación en el blanqueo de capitales: participe a título lucrativo

Llegados a este punto procede hacer mención a las formas de comisión del delito pues obviamente, no solo se puede cometer blanqueo en calidad de autor, también cabe la figura de cómplice, cooperador necesario o inductor, como en el resto de figuras delictivas.

No obstante, y sin entrar en materia ya que no es el objeto de estudio que nos concierne, procede en este apartado aludir a la figura denominada participe a título lucrativo que en los delitos patrimoniales y sobre todo en esta última década ha tenido mayor relevancia debido a sentencias tan conocidas como el caso Nóos o la trama Gürtel.

Lo primero de todo, se debe aclarar que el participe a título lucrativo no es un responsable penal sino un responsable civil, de ahí que sea igualmente llamado receptor civil.

⁴⁰ FABIÁN CAPARRÓS, E. (2010). Algunas observaciones sobre el blanqueo imprudente de capitales. *Iustitia*, núm 8, p.75. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5978989>

⁴¹ FABIÁN CAPARRÓS, E. (2010). Algunas observaciones sobre el blanqueo imprudente de capitales. *Iustitia*, núm 8, p.78. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5978989>

⁴² Sentencia del Tribunal Supremo 506/2015 (Sala de lo Penal), de 27 de julio de 2015 (FD 6). ECLI:ES:TS:2015:3520, basándose en el Auto del Tribunal Supremo 790/2009, de 2 de abril de 2009 (FD 1). ECLI:ES:TS:2009:5543A

⁴³ Sentencia del Tribunal Supremo 158/2023, (Sala de lo Penal), de 8 de marzo de 2023 (FD 4). ECLI:ES:TS:2023:682

Esta figura que aparece en el art 122 CP, alude a quien se beneficia de los efectos del delito cometido por otra persona, pero que desconocía la procedencia delictiva de dichos beneficios, es por ello que cobra tanta importancia en el delito de blanqueo ya que de demostrarse que esta persona sí era conocedora de la procedencia ilícita de los bienes (elemento esencial del tipo de blanqueo) pasaría de ser un receptor civil (con responsabilidad civil) a un partícipe/autor del delito de blanqueo⁴⁴.

2- PENAS DEL BLANQUEO DE CAPITALS

Como el propósito del trabajo es analizar los aspectos que más controversia han causado de cara a determinar si el delito fiscal puede ser antecedente del delito de blanqueo, es importante de cara a la prescripción de delito conocer cuáles son las penas que lleva aparejadas el delito de blanqueo, pues dependiendo de la duración de la pena el plazo de prescripción será uno u otro.

El blanqueo de capitales lleva consigo aparejada una pena de prisión, pero también de multa o incluso de inhabilitación especial⁴⁵, aunque nosotros nos centraremos en la pena de prisión y en un caso específico en la de la inhabilitación, pues es la que determina el tiempo de prescripción.

El art 301 CP prevé una pena mínima de prisión de seis meses y máxima de seis años.

Más concretamente, si la conducta típica fuera realizada por empresario, intermediario en el sector financiero, facultativo, funcionario público, trabajador social, docente o educador, en el ejercicio de su cargo, profesión u oficio, la pena de inhabilitación especial será de tres a diez años y de inhabilitación absoluta de diez a veinte años cuando se realizara por autoridad o agente⁴⁶.

⁴⁴ GÓMEZ PADILLA, I., (2018). El partícipe a título lucrativo en el proceso penal, *Fundación Internacional de Ciencias Penales*, p. 2. https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUK_EwjwIYWiu4CEAxVTUaQEhfWYBT4QFnoECBEQAQ&url=https%3A%2F%2Ficp.es%2Fwp-content%2Fuploads%2F2018%2F08%2FG%25C3%25B3mez-Padilla.-Comunicaci%25C3%25B3n.pdf&usg=AOvVaw1cLJ2Mdp-GFROSWq-XNsvG&opi=89978449

⁴⁵ Véase, Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995 [Art 301].

⁴⁶ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995 [Art 303].

En cuanto a los tipos agravados de blanqueo se distinguen cuatro:

- El primero de ellos es el relativo al tráfico de drogas, establecido en el art 301.1.II CP.
- Cuando los bienes tengan su origen en delitos relativos a: la trata de seres humanos, prostitución, explotación sexual, corrupción de menores, corrupción en los negocios, delitos contra los derechos de los ciudadanos extranjeros, delitos sobre la ordenación del territorio y el urbanismo o delitos de cohecho, tráfico de influencias, malversación, fraudes y exacciones ilegales, negociaciones y actividades prohibidas a los funcionarios públicos y los abusos en el ejercicio de su función.
- En tercer lugar, el relativo a cuando a las personas pertenezcan a una organización dedicada a los fines del blanqueo⁴⁷.
- Por último, el referente a los sujetos obligados conforme a la normativa de prevención del blanqueo y financiación del terrorismo siempre que cometan la conducta típica en el ejercicio de su actividad profesional⁴⁸.

En todos estos supuestos agravados la pena se fijará en su mitad superior. En cambio, en lo respectivo a los jefes, administradores o encargados de organizaciones dedicadas al blanqueo, la pena será la superior en grado⁴⁹. Esto supone que la pena podría llegar a ser de hasta nueve años, pues sería la pena superior en grado.

Asimismo, se requiere destacar que aparte de las penas mencionadas, se procederá al decomiso de las ganancias⁵⁰ obtenidas por el delito. Como se verá en el capítulo tercero, esto supone grandes problemas en la práctica debido a la dificultad de determinar exactamente qué bienes son los que deben ser decomisados, sobre todo, en el supuesto de que estos bienes sean dinero (como ocurre en el caso de la cuota tributaria defraudada y que por ello se analiza en el respectivo capítulo).

⁴⁷ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995 [Art 302].

⁴⁸ *Ibidem*

⁴⁹ *Ibidem*

⁵⁰ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995 [Art 301].

Para finalizar este epígrafe es necesario hablar de qué ocurre con el delito que da origen al delito de blanqueo. Según el **Acuerdo del Pleno no jurisdiccional 18 de julio de 2006** (Sala Segunda TS), cabe el concurso real entre el delito de blanqueo y el delito antecedente. Esto implica que se sumarán las penas de ambos delitos sin que pueda superar los límites establecidos en el art 76 CP.

3- PRESCRIPCIÓN DEL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS

Con el fin de analizar si es posible que el delito fiscal sea antecedente del delito de blanqueo es necesario observar individualmente los aspectos que pueden causar controversia para el caso en el que se cometan ambos delitos y como se ha explicado, el de la prescripción es uno de ellos.

Al haberse ilustrado ya las penas del blanqueo, esto permite a continuación conocer el plazo de prescripción del mismo para su posterior comparación con la prescripción del delito fiscal.

Es el artículo 131 del CP el que establece el plazo de prescripción de los delitos en función de su pena. Como la pena de prisión máxima del blanqueo de capitales del tipo básico es de seis años, su plazo de prescripción será de diez años.

Sin embargo, el plazo de prescripción será de quince años cuando los hechos fueran realizados por empresario, intermediario en el sector financiero, facultativo, funcionario público, trabajador social, docente o educador, en el ejercicio de su cargo, profesión u oficio, si los hechos fueran realizados por autoridad o agente de la misma ya que se le podrá imponer una pena de inhabilitación absoluta de diez a veinte años.

Por último, procede especificar cuál es la fecha inicial de prescripción del delito. En este caso, se debe tener en cuenta aquella en la que se haya procedido a la última transformación de los bienes⁵¹.

4- TIPOLOGÍAS DE BLANQUEO DE CAPITALS

El propósito del presente apartado es dar a conocer cuáles son los métodos más habituales usados por los delincuentes para introducir el dinero o bienes del tráfico ilícito al tráfico

⁵¹ Sentencia del Tribunal Supremo 707/2006 (Sala de lo Penal), de 23 de junio de 2006. ECLI:ES:TS:2006:4010

jurídico legal. Para ello, se hará uso de la tipología que distingue el GAFI debido a su relevancia.

El GAFI es una institución intergubernamental que fue creada en el año 1989 con el fin de liderar la acción mundial contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo y su proliferación⁵².

La mencionada institución distingue tres fases a la hora de cometer el blanqueo:

1. Fase de colocación: tiene como objeto introducir el bien o el dinero en el sistema financiero. Como ejemplo se encuentra la práctica conocida por el GAFI como *smurfing* que consiste en ingresar cantidades de efectivo pequeñas (inferiores a 3000€ ya que es la cantidad máxima que se puede ingresar sin necesidad de que el cliente se identifique⁵³) en cuentas corriente diferentes.
2. Fase de encubrimiento: en esta fase se engloban todas aquellas conductas dirigidas a adquirir bienes o servicios o a satisfacer obligaciones o deudas en el sistema económico lícito. Existen, por tanto, un sinnúmero de conductas, pero conviene resaltar: la compra de bienes inmuebles a través de personas interpuestas solventes a cuyo nombre se escrituran y registran.

Un caso real ocurrido en la Costa del Sol fue el denominado Operación Turrón, mediante el cual se llegaron a blanquear 40 millones procedentes del tráfico de drogas con viviendas⁵⁴.

3. Fase de integración: pretende dotar al bien sobre el que recae el blanqueo la apariencia de licitud. Uno de los patrones más conocidos es el de creación de negocios pantalla, a través de los cuales se simula mayor actividad de la existente (con negocios que manejan altos niveles de efectivo como bares o supermercados) y dicha actividad se justifica con el dinero blanqueado.

⁵² Financial Action Task Force. *What we do*. <https://www.fatf-gafi.org/en/the-fatf/what-we-do.html>

⁵³ Real Decreto-ley 19/2018, de 23 de noviembre, de servicios de pago y otras medidas urgentes en materia financiera (Disposición Adicional segunda) y que posteriormente ha desarrollado la AEAT.

⁵⁴ RODRÍGUEZ J. (8 de octubre 2005). Desarticulada una red que blanqueó 40 millones de la droga con viviendas. *El País*. https://elpais.com/diario/2005/10/08/espana/1128722430_850215.html

A pesar de que el GAFI denomine a dichas formas de introducir en el tráfico jurídico los fondos ilícitos “fases”, el presente apartado se ha preferido llamar tipologías porque no necesariamente se deben cometer todas las fases para estar ante un supuesto de blanqueo y porque no siempre se cumplen todas las fases.

Si bien es cierto, se puede hablar de blanqueo en *stricto sensu* cuando se haya producido la fase de integración ya que, en las fases anteriores, la apariencia de licitud de dichos activos se entiende por no consumada y, en consecuencia, no se consigue ocultar totalmente el origen ilícito de los fondos⁵⁵.

CAPÍTULO II: EL DELITO FISCAL

1- INTRODUCCIÓN

Se procede ahora a analizar y entender los aspectos más relevantes y controvertidos del delito fiscal respecto del delito de blanqueo para poder responder al objeto de análisis en este proyecto.

2- ¿EN QUÉ CONSISTE EL DELITO FISCAL?

Como se ha hecho en el capítulo primero, se comienza también explicando cuáles han sido las razones por las que el legislador ha tipificado el delito de fraude y posteriormente se procede a su estudio.

a) Necesidad de su tipificación

El delito fiscal fue creado con la intención de proteger el patrimonio público (bien jurídico protegido) de la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local (sujeto pasivo del delito).⁵⁶ De hecho, es la propia Constitución la que recoge en su artículo 31 que todos tienen la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo.

En el Código Penal, viene recogido en Título XIV del Libro II en el artículo 305 en adelante.

⁵⁵ PRIETO DEL PINO, A.M., GARCÍA MAGNA, D.I., MARTÍN PARDO, A. (2010). La deconstrucción del concepto de blanqueo de capitales. *InDret*, 3/2010, U18293.

⁵⁶ DE LA MATA BARRANCO, “Tema: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en DE LA MATA, DOPICO, LASCURAÍN Y NIETO, *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, p.531.

b) *Aspectos principales del delito fiscal*

1. *Conductas típicas y objeto del delito*

Según el **art 305 CP** es necesario que el fraude se realice por acción u omisión y que la cantidad defraudada a Hacienda sea superior a 120.000€ (se debe considerar como perjuicio global causado por una combinación de diversas modalidades de acción).⁵⁷

Además, dicha cantidad defraudada puede ser referente a la cuota defraudada, importe no ingresado de retenciones o ingresos a cuenta o de devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados (objeto del delito)⁵⁸.

En consecuencia, es necesario que exista una relación jurídica tributaria previa, esto es, una obligación de pagar, retener o ingresar que haya sido infringida (una deuda tributaria) o una concesión de un beneficio fiscal⁵⁹. Para determinar dicha relación jurídica, se tendrá en cuenta la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre.

En conclusión, se puede decir que, el art 305 CP tiene naturaleza de norma penal en blanco⁶⁰, ya que requiere de la norma tributaria para que se pueda tipificar completamente como delito fiscal. En resumen, la existencia de la relación jurídica tributaria se constituye como un presupuesto implícito de tipicidad del delito fiscal⁶¹.

⁵⁷ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, “Lección XXX: Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, en CARBONELL MATEU, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CUERDA ARNAU, BORJA JIMÉNEZ Y GONZÁLEZ CUSSAC, *Derecho Penal. Parte especial 8ª Edición*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2023, p.580.

⁵⁸ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995 [Art 305].

⁵⁹ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, “Lección XXX: Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, en CARBONELL MATEU, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CUERDA ARNAU, BORJA JIMÉNEZ Y GONZÁLEZ CUSSAC, *Derecho Penal. Parte especial 8ª Edición*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2023, p.579.

⁶⁰ “Norma penal que al describir la conducta constitutiva de delito remite en parte a normas reglamentarias o de rango inferior a la ley orgánica”. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario panhispánico del español jurídico (DPEJ) [en línea]. <https://dpej.rae.es/lema/ley-penal-en-blanco>

⁶¹ Iberley. (30 de octubre de 2019). *Tipo objetivo y tipo subjetivo del delito de defraudación a Hacienda*. <https://www.iberley.es/temas/tipo-objetivo-tipo-subjetivo-delito-defraudacion-hacienda-63662>

A raíz de ello, puede surgir la siguiente duda; ¿comete fraude quien no paga a Hacienda?

La respuesta es NO. Para que exista delito fiscal, es necesario que exista una maniobra defraudatoria (un engaño) que impida conocer a la propia Hacienda la propia existencia de obligación tributaria. De lo contrario, se estará ante una infracción administrativa⁶².

Por lo tanto, conviene a continuación explicar qué es necesario para saber que se está ante una conducta defraudatoria:

- Lo primero de todo es que exista una elusión del pago de los tributos, cantidades retenidas, ingresos a cuenta, obtención de devoluciones indebidas o disfrute indebido de beneficios fiscales, como son las bonificaciones, deducciones, etc.⁶³
- En segundo lugar, se requiere del ánimo (dolo) de defraudar a Hacienda.
- Por último, es necesaria la existencia de un perjuicio patrimonial a la HP, más concretamente un perjuicio patrimonial mínimo de 120.000€⁶⁴. De no alcanzar dicha cuantía se remitirá al Derecho Administrativo sancionador.⁶⁵
 - o Cuando se habla de perjuicio patrimonial global se ha de tener en cuenta únicamente la cuota tributaria de un mismo tributo, de un mismo periodo, de la misma Hacienda y respecto a los mismos hechos. No cabe, por tanto, tener en cuenta el importe de la deuda tributaria, que incluye recargos e intereses o el de la sanción tributaria⁶⁶.

⁶² Sentencia del Tribunal Supremo 1505/2005 (Sala de lo Penal), de 25 de noviembre de 2005 (FD 2). ES:TS:2005:7606

⁶³ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995 [Art 305].

⁶⁴ Iberley. (30 de octubre de 2019). *Tipo objetivo y tipo subjetivo del delito de defraudación a Hacienda*. <https://www.iberley.es/temas/tipo-objetivo-tipo-subjetivo-delito-defraudacion-hacienda-63662>

⁶⁵ DE LA MATA BARRANCO, “Tema: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en DE LA MATA, DOPICO, LASCURAÍN Y NIETO, *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, p.547.

⁶⁶ *Ibidem*.

i. *Fraude de ley, simulación y delito fiscal: diferencias*

En relación con conocer cuando se está ante una conducta defraudatoria conviene aludir al fraude de ley tributario y a la simulación.

El CC define en su art 6.4 el fraude de ley como aquellos actos que se realicen so pretexto de una norma pero que persiguen en realidad un resultado prohibido por la norma que era de directa aplicación.

Más concretamente, en el ámbito tributario, el art 15 de la LGT define esta figura con la denominación de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Se estará, por consiguiente, ante un fraude de ley tributaria cuando “se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- i. Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- ii. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.

Por ende, a pesar de que lleve la palabra fraude, no se está ante un engaño como tal. En el fraude de ley no existe tal ocultación sino un aprovechamiento de un medio jurídico más favorable (la norma de cobertura) y las actuaciones llevadas a cabo, por tanto, son transparentes⁶⁷.

De hecho, por eso en el caso de que se produzca el fraude de ley, “se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora”, y no cabe, por tanto, sanción.

Con esta argumentación dada por la STC 120/2005, de 10 de mayo se concluyó el debate jurídico de si penar por delito fiscal a un fraude de ley cometido por un importe mayor a 120 000€.

⁶⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo de 2005 (FD 4). ECLI:ES:TC:2005:120

Sin embargo, por lo que respecta a la simulación, ésta viene recogida en el art 16 LGT y ésta sí que entraña un engaño u ocultación maliciosa⁶⁸, y, por lo tanto, deviene delito. En otros términos, en la simulación la intención es falsear la realidad (ocultando la verdadera causa del negocio) para que se aplique una norma que no corresponde aplicar (ya que se oculta el hecho real que daría lugar a una tributación acorde a derecho)⁶⁹.

En resumen, no comete delito fiscal quien comete fraude de ley tributaria, pero sí quien comete simulación⁷⁰.

ii. Modalidad omisiva del delito fiscal

El artículo 305 CP menciona expresamente que la defraudación puede cometerse por omisión, lo cual ha suscitado discusión en la doctrina y es preciso hacer un inciso respectivo a este debate.

La justificación de la entrada de este término en el artículo viene de todo el debate surgido a raíz de la falta de presentación de la declaración tributaria. No obstante, a pesar de esta introducción terminológica en el artículo, sigue existiendo el debate jurídico⁷¹.

Cada vez son más los tributos que exigen la declaración o autoliquidación de los mismos. Sin embargo, el hecho de no presentar dichas declaraciones o realizar las autoliquidaciones no implica *de facto* cometer el delito de defraudación. Por ejemplo, cuando la Administración es o puede ser concedora del hecho imponible⁷² (como ejemplo se encuentra la STS 25 de noviembre de 2005).

⁶⁸ *Ibidem*

⁶⁹ DE LA MATA BARRANCO, “Tema: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en DE LA MATA, DOPICO, LASCURAÍN Y NIETO, *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, p.544.

⁷⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo de 2005. ECLI:ES:TC:2005:120

⁷¹ MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, “Lección sexta: Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, en *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2023, p.789.

⁷² DE LA MATA BARRANCO, “Tema: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en DE LA MATA, DOPICO, LASCURAÍN Y NIETO, *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, p.541.

La conclusión a la que se ha llegado es que es necesario que tal omisión pueda equipararse a la comisión activa.⁷³ Entonces, ¿cuándo es típica la omisión de la declaración tributaria?

Se podría decir que cuando ésta suponga la ocultación de la realidad tributariamente relevante, esto es, cuando suponga la ocultación dolosa del hecho imponible. Por ello, si transcurre el plazo para la declaración voluntaria sin presentación de la misma o de su autoliquidación, el delito se considera consumado. En estos casos la omisión se contempla como una conducta idónea para poder eludir el pago de los tributos ya que supone la ocultación del hecho imponible e impide a la Hacienda conocer de los hechos relevantes que fundamentan la relación jurídica tributaria⁷⁴.

Por lo tanto, si no existe tal engaño en la forma omisiva no existirá fraude, sino responsabilidad administrativa.⁷⁵

Tras este inciso, se retoma la explicación relativa a las conductas típicas del delito fiscal y es que una vez analizado el tipo básico corresponde ahora explicar el **art 305 bis** (el tipo agravado).

La diferencia del tipo agravado respecto al básico aparte de que su pena sea mayor es que se aplicará únicamente en estas circunstancias:

1. Cuando la cuantía de la cuota defraudada sea mayor de seiscientos mil euros.
2. Cuando la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
3. Cuando se utilice personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación para ocultar o dificultar la determinación de la identidad del

⁷³ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, “Lección XXX: Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, en CARBONELL MATEU, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CUERDA ARNAU, BORJA JIMÉNEZ Y GONZÁLEZ CUSSAC, *Derecho Penal. Parte especial 8ª Edición*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2023, p.580.

⁷⁴ Iberley. (30 de octubre de 2019). *Tipo objetivo y tipo subjetivo del delito de defraudación a Hacienda*. <https://www.iberley.es/temas/tipo-objetivo-tipo-subjetivo-delito-defraudacion-hacienda-63662>

⁷⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003 [Arts. 191 y 192].

obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito⁷⁶.

2. *Sujeto*

El sujeto activo es el deudor tributario, por lo tanto, podrá serlo en primer lugar el contribuyente, pero también su sustituto o el responsable del pago de la deuda tributaria, beneficiario de la devolución o del beneficio fiscal⁷⁷.

A pesar de que se trate de un delito especial, es decir, que el sujeto autor debe reunir determinadas condiciones para que pueda cometer el delito⁷⁸, ello no obsta a que puedan existir otros sujetos responsables, por ello procede a hacer mención a algunos casos en particular, en concreto el de los asesores fiscales.

i. Responsabilidad de los asesores fiscales

En los casos de asesores fiscales (profesionales que se dedican al asesoramiento y planificación fiscal), ya ha establecido la jurisprudencia que es posible su sanción como cooperadores necesarios o cómplices siempre y cuando éstos ayuden o diseñen una estrategia que conduzca a la defraudación⁷⁹.

ii. Personas jurídicas

Respecto a las personas jurídicas simplemente añadir que pueden ser también responsables penalmente del delito fiscal (art 310 bis CP).

⁷⁶ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995 [Art 305 bis].

⁷⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003 [Arts. 35 y 39].

⁷⁸ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario panhispánico del español jurídico (DPEJ) [en línea]. <https://dpej.rae.es/lema/delito-especial>

⁷⁹ Ejemplo de ello: Sentencia del Tribunal Supremo 5425/1999 (Sala de lo Penal), de 26 de julio de 1999. ECLI:ES:TS:1999:5424

3. Tipo subjetivo: dolo

El delito fiscal es un delito esencialmente doloso ya que no admite la modalidad por imprudencia, aunque sí cabe el dolo eventual⁸⁰. Esto es, es necesario que exista el ánimo de defraudar. Para ello se precisa, que el sujeto sepa que es sujeto pasivo del tributo y que los actos a él atribuidos suponen la elusión del cumplimiento de dicha obligación tributaria, siendo su finalidad, en consecuencia, impedir la actividad recaudatoria de Hacienda y evitar el pago al que venía obligado.

3- PENAS DEL DELITO FISCAL

Como posteriormente se quiere analizar el plazo de prescripción del presente delito se procede a indicar cuáles son las penas previstas para el mismo. De la misma manera que se ha hecho respecto al delito de blanqueo, se hará de manera genérica y sólo aludiendo a las penas de prisión pues para el delito fiscal también cabe pena de multa y de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y el derecho a gozar de beneficios fiscales.

Por un lado, en cuanto a la pena de prisión prevista para el tipo básico (art 305.1 CP) se contemplan de uno a cinco años.

Por otro lado, en cuanto al tipo agravado, éste viene recogido en el art 305 bis y contempla una pena de prisión de dos a seis años.

4- PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL

Procede realizar un apartado relativo a la prescripción del delito puesto que de cara al análisis de la vinculación entre el delito fiscal y el del blanqueo, supone un aspecto a tener en cuenta debido al debate suscitado por la diferencia de plazo entre ambos.

Según el artículo 131 del CP los delitos con pena máxima inferior a cinco años, prescribirán a los cinco años, por lo tanto, como se ha expuesto en el apartado anterior, el delito fiscal prescribirá a los 5 años ya que su pena máxima es de cinco años.

⁸⁰ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, “Lección XXX: Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, en CARBONELL MATEU, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CUERDA ARNAU, BORJA JIMÉNEZ Y GONZÁLEZ CUSSAC, *Derecho Penal. Parte especial 8ª Edición*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2023, p.580 y Sentencia del Tribunal Supremo 374/2017, (Sala de lo Penal), de 24 de mayo de 2017 (FD 6) ECLI:ES:TS:2017:1885

No obstante, el delito fiscal agravado contemplado en el art 305 bis prescribe a los diez años ya que su pena de prisión máxima es de seis años.

Pese a que en este epígrafe se esté aludiendo al plazo de prescripción del delito, conviene destacar en relación al delito fiscal, el plazo de prescripción de la infracción tributaria.

Con la entrada en vigor de la LGT, el plazo de prescripción para que la admin. determine la deuda tributaria y, por ende, exija su pago, devolución de ingresos indebidos o imponga sanciones es de cuatro años⁸¹.

Al no coincidir el plazo de prescripción de la infracción con el plazo de prescripción del delito fiscal, esto ha suscitado no poca controversia en la doctrina y jurisprudencia ya que se planteaba si la entrada en vigor de dicha ley suponía una modificación del plazo de prescripción del delito fiscal.

Al final, se ha llegado a la conclusión de entender que, pese a que en el ámbito de derecho tributario el plazo de prescripción haya sido modificado, el plazo de prescripción para el delito fiscal no puede entenderse modificado (opinión respaldada por el TS y el TC, en los AATC 346 y 347/2006 y por la doctrina y jurisprudencia mayoritaria)⁸².

Para terminar con el epígrafe es necesario preguntarse cuándo comienza a correr el plazo de prescripción del delito. Según el art 132.1 CP éste se computa cuando se haya cometido la infracción punible, esto es en el momento de consumación. Para el caso concreto del delito fiscal dependerá de⁸³:

- Si se trata de tributos sujetos a autoliquidación que se computará cuando haya concluido el plazo voluntario para la autoliquidación.

⁸¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003 [Art 66].

⁸² MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, “Lección XXX: Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, en CARBONELL MATEU, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, CUERDA ARNAU, BORJA JIMÉNEZ Y GONZÁLEZ CUSSAC, *Derecho Penal. Parte especial 8º Edición*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2023, p.582.

⁸³ C.G.P.J, (28 de junio de 2012) “Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal”. *Consejo General del Poder Judicial*. p. 12. <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Informes/Informe-al-Anteproyecto-de-Ley-Organica-por-la-que-se-modifica-la-Ley-Organica-10-1995--de-23-de-noviembre--del-Codigo-Penal->

- En el resto de tributos sujetos a actos de liquidación se computará desde que finalice el plazo legal para el ingreso de la deuda tributaria una vez hecha la liquidación.

En el caso de las devoluciones indebidas cuando la admin. haya ingresado la misma en el patrimonio del defraudador.

5- REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA

Para finalizar con el capítulo del delito fiscal es necesario mencionar la posibilidad de la regularización tributaria ya que en relación con el delito de blanqueo de capitales el hecho de que el sujeto regularice su situación tributaria tendrá grandes implicaciones.

El artículo 305 CP alude en su apartado primero a la presente posibilidad excluyéndolo así de la pena que lleva aparejada el delito fiscal si lo realiza en los términos mencionados en el apartado cuatro del mismo artículo. Es decir, la regularización de la situación tributaria se constituye como excusa absolutoria⁸⁴.

La exención contemplada en el art 305.4 CP viene tras el reconocimiento de la necesidad político-criminal de eximir de la pena a aquel contribuyente que rectifique la declaración tributaria inicial o declare aquella omitida siempre que sea de forma voluntaria⁸⁵.

Asimismo, mediante este mecanismo se consigue evitar un perjuicio patrimonial a las Haciendas evitando así que acudan al procedimiento penal o de responsabilidad civil.⁸⁶

Los requisitos para proceder a la regularización tributaria son los siguientes⁸⁷:

1. Reconocimiento de la deuda tributaria
2. Pago de la deuda tributaria

Sin embargo, éstos deberán cumplirse siempre **antes** de que la Administración Tributaria correspondiente le haya notificado el inicio de las “actuaciones de comprobación o

⁸⁴ Como ejemplo: SSTS 1807/2001, del 30 de noviembre y 1336/2002, 15 de julio.

⁸⁵ MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, “Lección sexta: Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, en *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2023, p.820.

⁸⁶ DE LA MATA BARRANCO, “Tema: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en DE LA MATA, DOPICO, LASCURAÍN Y NIETO, *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, p.554.

⁸⁷ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995 [Art 305.4].

investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”⁸⁸.

Se añade también en el segundo párrafo del art 305.4 CP, que, pese a que haya prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa, los efectos de la regularización seguirán resultando aplicables siempre se haya satisfecho la deuda tributaria. La razón de la introducción de este inciso es debido a que el plazo de prescripción de la infracción administrativa es de cuatro años y en cambio el del delito puede ser de cinco o diez años (como se ha explicado en el epígrafe relativo a la prescripción)⁸⁹.

Asimismo, conviene destacar que “la regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”⁹⁰.

Para finalizar, es necesario explicar las diferencias doctrinales que han existido y que finalmente la jurisprudencia ha aclarado sobre si la regularización tributaria surte también efectos respecto de los partícipes del delito fiscal.

Ya se ha dicho que la regularización tributaria se concibe como una excusa absoluta pero el debate doctrinal ha surgido en torno a si esta tiene carácter objetivo o subjetivo.

⁸⁸ *Ibidem*

⁸⁹ MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, “Lección sexta: Delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”, en *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2023, p.828.

⁹⁰ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995 [Art 305.4 III].

Por un lado, hay un sector de la doctrina con el que coincide CHOCLÁN MONTALVO⁹¹ que le otorga carácter objetivo por entender que se refiere al hecho, y, en consecuencia, entiende que la exención de la pena puede alcanzar también a los partícipes a pesar de que el partícipe haya cooperado o no a la reparación⁹².

Por otro lado, otra parte de la doctrina como IGLESIAS RÍO⁹³, le otorga un carácter subjetivo entendiendo que sólo puede beneficiar al sujeto que regularice⁹⁴.

Después de todo, la jurisprudencia ha concluido que la regularización tributaria afecta a todos los partícipes del delito de defraudación al considerarla excusa absolutoria de carácter objetivo, pues al regularse la contribución del partícipe como atenuante en el artículo 305.6 CP, entiende que cuando el obligado tributario haya regularizado su situación tributaria, le alcanzará la exclusión del reproche penal al partícipe⁹⁵.

CAPÍTULO III: EL DELITO FISCAL Y EL DELITO DE BLANQUEO: VINCULACIÓN

Ya se ha comentado reiteradamente que el propósito principal del presente trabajo es analizar si se puede considerar el delito fiscal como actividad delictiva previa al delito de blanqueo de capitales. Por ello, tras haber estudiado por separado ambos delitos se procede a continuación a establecer la vinculación entre ellos y destacar los aspectos que más controversia han generado en doctrina y jurisprudencia con el fin de poder sacar conclusiones y conocer las diversas posturas.

⁹¹ Véase, CHOCLÁN MONTALVO, J. A., “La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones”, pp. 21 y 22

⁹² FERNÁNDEZ BERMEJO, D. (2020). Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, p.637. https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/articulo.php?id=ANU-P-2020-10060100641

⁹³ En este sentido, véase, IGLESIAS RÍO, M. A., “La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria”, pp. 105 y 106.

⁹⁴ FERNÁNDEZ BERMEJO, D. (2020). Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, p.637. https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/articulo.php?id=ANU-P-2020-10060100641

⁹⁵ *Ibidem*

Para ello, se estudiará la sentencia del TS referente en este caso (STS 974/2012 del 5 de diciembre) por ser la primera que se pronunció acerca de si el delito fiscal podría ser antecedente del delito de blanqueo, en el conocido caso “Ballena Blanca”.

1- ¿COMETE BLANQUEO QUIEN HA COMETIDO UN DELITO FISCAL?

a) *Introducción*

Como hemos visto en el capítulo segundo, el fraude fiscal se puede llevar a cabo a través de diferentes modos (elusión del pago de tributos, cantidades retenidas, ingresos a cuenta, obtención indebida de devoluciones o disfrute indebido de beneficios fiscales).

Sin embargo, el objeto de análisis en este trabajo será la modalidad de elusión del pago de los tributos, cantidades retenidas o ingresos a cuenta (en el próximo apartado se explica el motivo de ello).

La cuestión objeto de análisis es una tesis que en un principio fue impulsada por la Fiscalía y la AEAT, pero que la doctrina mayoritaria se mostraba más discrepante a adoptar⁹⁶ a pesar de que haya sido la tendencia que también se ha seguido en el ámbito internacional promovida por el GAFI⁹⁷.

Según los argumentos esgrimidos a favor de considerar el delito fiscal como antecedente, el Código Penal nunca ha descartado tal posibilidad. El art 301 CP alude a cualquier actividad delictiva u origen ilícito de los bienes lo que no descartaría el delito de fraude como susceptible de un posible delito de blanqueo si se dieran los elementos del tipo.

Además, en el ámbito europeo, la Directiva UE 2015/849, distinguida como la “Cuarta Directiva de Prevención del Blanqueo de Capitales”, mencionaba ya en su artículo 3.4 f) que el delito fiscal también se podía valorar como actividad delictiva previa del delito de blanqueo.

⁹⁶ ÁLVAREZ, M. (18 de mayo de 2009). Delito fiscal y blanqueo de capitales. *Legaltoday*. <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/blanqueo-de-capitales/delito-fiscal-y-blanqueo-de-capitales-2009-05-18/>

⁹⁷ BLANCO CORDERO, I. “Capítulo V: El objeto del delito de blanqueo de capitales”, *El Delito de Blanqueo de Capitales*, Pamplona: Aranzadi, 2015, pp. 466-468.

Finalmente, entienden que ha sido mediante la Ley 10/2010 del 28 de abril por la que se ha aclarado y establecido directamente que la cuota tributaria defraudada puede considerarse bien procedente de un delito previo a los efectos del delito de blanqueo⁹⁸.

No obstante, los que posicionan en contra, entienden que el artículo 1.2 de la mencionada ley no debería aplicarse al ámbito penal puesto que, al tratarse de una ley ordinaria, no cabe que amplíe lo previsto en la norma penal al no tratarse de una norma penal en blanco.

De hecho, es por esta posición por la que aboga el voto particular de la STS 974/2012 y por lo que entiende que esta ley sólo podría aplicarse a efectos puramente administrativos (es decir, cuando la cantidad defraudada no superase los 120 000€).

Aun así todo, la STS 974/2012 (y parte de la doctrina como Blanco Cordero⁹⁹) interpreta que la ley expone un criterio interpretativo del delito de blanqueo para así poder despejar las posibles dudas acerca de si el delito fiscal podría considerarse actividad delictiva previa del delito de blanqueo¹⁰⁰.

b) Bien jurídico protegido

Es preciso recordar en el capítulo tercero cuales son los bienes jurídicos protegidos en los delitos en cuestión.

Por un lado, en el delito de blanqueo, el bien jurídico protegido es el orden socioeconómico y la admin. de justicia. Por otro lado, en el delito fiscal el bien jurídico protegido en el patrimonio de la Hacienda Pública.

Esto significa que, al proteger diferentes bienes jurídicos, cabe una sanción por ambos delitos a pesar de que el objeto material de los delitos sean el mismo (la cuota tributaria defraudada).

c) La cuota tributaria como objeto material del delito de blanqueo

Como se ha explicado en el capítulo segundo, lo que se tiene en cuenta para saber si se ha defraudado o no a Hacienda es la cuota tributaria. La cuota tributaria, por tanto, sería

⁹⁸ Ley 10/2010 de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo. *Boletín Oficial del Estado*, de 29 de abril de 2010, núm 103. [Art 1.2 d) III]

⁹⁹ BLANCO CORDERO, I. (2011) El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm 13-01, pp.01:01 a 01:46.

¹⁰⁰ Sentencia del Tribunal Supremo 974/2012 (Sala de lo Penal), de 5 de diciembre de 2012 (FD 37). ECLI:ES:TS:2012:8701

el objeto material del delito del fiscal y en el asunto que ahora nos concierne, el objeto material también del delito de blanqueo de capitales ya que es el bien que tiene origen en la actividad delictiva. Dicho de otra manera, un delito previo es la base del delito de blanqueo, por lo que debe existir una relación causal entre el bien adquirido y dicha actividad previa. En el caso que nos ocupa, entre la cuota tributaria y el fraude fiscal.

En el apartado previo se ha establecido que la modalidad de defraudación que se tiene en cuenta como objeto de estudio es la de elusión. El motivo de ello es porque uno de los principales argumentos que ha esgrimido la doctrina mayoritaria (y el voto particular de la sentencia objeto de análisis) que se posiciona en contra de considerar el delito fiscal en esta modalidad antecedente del delito de blanqueo como QUINTERO OLIVARES¹⁰¹, es que entienden que la cuota defraudada no puede ser objeto material del delito de blanqueo porque la cuota defraudada no ha salido del patrimonio del defraudador y por lo tanto, ésta no ha accedido nunca al tráfico ilícito y no puede tener origen en una actividad delictiva previa. Esto es, entienden que la cuota defraudada en estos casos supone un ahorro, pero no un incremento patrimonial y que a efectos de lo que es considerado bien en el delito de blanqueo, éste no es idóneo¹⁰².

Resulta obvio que, en la modalidad de las devoluciones indebidamente obtenidas, este debate jurídico en torno a la cuota tributaria defraudada como objeto material del delito no existiría, pues dicho dinero no pertenecía al contribuyente y sí que ha salido del patrimonio de la HP¹⁰³.

A contrario sensu, los que entienden la cuota tributaria como objeto material del delito¹⁰⁴, admiten una relación de causalidad. Para comprobar la existencia de dicha relación de causalidad en general hay que preguntarse si de no haberse realizado dicha actividad delictiva el bien existiría.

¹⁰¹ En este sentido, véase, QUINTERO OLIVARES, “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, pp.5-6

¹⁰² Sentencia del Tribunal Supremo 974/2012 (Sala de lo Penal), de 5 de diciembre de 2012 (Voto particular). ECLI:ES:TS:2012:8701

¹⁰³ BLANCO CORDERO, I. “Capítulo V: El objeto del delito de blanqueo de capitales”, *El Delito de Blanqueo de Capitales*, Pamplona: Aranzadi, 2015, p. 503.

¹⁰⁴ Como ejemplo, LOMBARDEO EXPÓSITO, L.M., “El nuevo marco regulatorio del blanqueo de capitales”, Barcelona: Bosch, 2015, p. 167 y 168.

En este caso, para saber si existe tal relación causal entre el fraude y la cuota tributaria defraudada habría que preguntarse, ¿de no haber cometido el delito fiscal, ese dinero figuraría en mi patrimonio? Cuando la respuesta es negativa estamos ante una relación causal, que es la que se expone en la mencionada sentencia¹⁰⁵ y que se conoce como teoría de *conditio sine qua non*.

En consecuencia, el ahorro fraudulento estaría dando lugar a un enriquecimiento ilícito y en ello se fundamentan los que se mantienen en la posición a favor de entender el delito fiscal como antecedente del delito de blanqueo en la modalidad de elusión del pago de tributos (caso de “Ballena Blanca” y parte de la doctrina).¹⁰⁶

d) La contaminación de la cuota tributaria

Si se entiende que existe tal relación de causalidad, dichos bienes quedan sucios, es decir, contaminados.

En consecuencia, el problema real radica sobre todo en determinar exactamente qué parte del dinero o bienes del deudor tributario quedan contaminados por dicha cuota puesto que resulta relevante a efectos de que el deudor responde con todos los bienes de su patrimonio por la deuda con Hacienda¹⁰⁷.

A continuación, se mencionan los problemas más comunes:

- a) Temporales: para que pueda existir la referida relación de causalidad (la contaminación) es necesario que el delito fiscal sea anterior a la cuota tributaria que se constituye como objeto material del delito de blanqueo. Por tanto, la contaminación de la cuota tributaria ocurrirá en el momento en el que hayan vencido los plazos administrativos correspondientes para declarar en Hacienda¹⁰⁸.

¹⁰⁵ Sentencia del Tribunal Supremo 974/2012 (Sala de lo Penal), de 5 de diciembre de 2012 (FD 37). ECLI:ES:TS:2012:8701

¹⁰⁶ BLANCO CORDERO, I. (2011) El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm 13-01, pp.01:01 a 01:46.

¹⁰⁷ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Gaceta de Madrid núm. 206, de 25 de julio de 1889. [Art 1911]

¹⁰⁸ Sentencia del Tribunal Supremo 974/2012 (Sala de lo Penal), de 5 de diciembre de 2012 (FD 37). ECLI:ES:TS:2012:8701

Por ende, todos los actos dirigidos que pudieran encajar en el tipo del blanqueo no pueden ser considerados como tal puesto que hasta que no vence el plazo administrativo de declaración no existe delito fiscal.

Como se ha explicado anteriormente, en los tributos sujetos a liquidación por la admin. tributaria éste concluirá tras la no presentación de la misma y el vencimiento de dicho plazo. Por ello, se plantea el problema cuando entre el acto de liquidación definitivo de la cuota tributaria y el vencimiento del plazo administrativo para la declaración surge un lapso de tiempo grande. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando se interpone un recurso contra dicho acto de liquidación (hay que tener en cuenta que se puede recurrir incluso fuera de la vía administrativa y solicitar la suspensión de la ejecución lo que daría lugar a un mayor lapso del tiempo)¹⁰⁹.

Entonces, si entre la notificación del acto de liquidación y la interposición del recurso/s se realizan conductas encaminadas al delito de blanqueo, ¿estaría cometiendo el delito de blanqueo? En principio se debería entender que no se considera blanqueo hasta que no exista resolución definitiva sobre la existencia de la cuota defraudada ya que los actos realizados (como pueden ser transmisiones) no se realizan sobre bienes contaminados¹¹⁰.

- b) Individualización del bien: al tratarse la cuota tributaria de dinero, determinar exactamente cuál es el dinero defraudado objeto de blanqueo resulta difícil debido a su fungibilidad. No obstante, hay dos supuestos en los que se ha concluido que es posible acreditar de manera segura que la conducta de blanqueo recae sobre bienes de la cuota tributaria¹¹¹:
 - i. “Cuando la acción del blanqueo se realiza sobre la totalidad del patrimonio del autor del delito previo, o al menos sobre una proporción tan elevada de

¹⁰⁹ BLANCO CORDERO, I. (2011) El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm 13-01, p.01:25.

¹¹⁰ *Ibidem*.

¹¹¹ Sentencia del Tribunal Supremo 974/2012 (Sala de lo Penal), de 5 de diciembre de 2012 (FD 37). ECLI:ES:TS:2012:8701

su patrimonio que supere la parte lícita y comprenda una porción del valor de la cuota tributaria impagada”.

- ii. Cuando se consigue “identificar la cuantía constitutiva de la base liquidable sobre la cual no se han pagado impuestos. La cuota tributaria es un porcentaje de la base liquidable y es razonable entender que la masa patrimonial integrada por la base liquidable contiene una parte contaminada. Está contaminada la parte constitutiva de la cuota tributaria de la base liquidable. Por tanto, habrá delito de blanqueo si se transfiere la totalidad de la base imponible, porque una parte está contaminada, o una cuantía de dinero que obligatoriamente incluya una parte de la cuota tributaria”.

- c) Mezcla de bienes: se habla de mezcla de bienes debido a que la cuota tributaria defraudada está mezclada con bienes adquiridos lícitamente y puede dar lugar a los siguientes problemas de difícil solución:

En una cuenta bancaria se dispone de 300 000€ y los sujetos A y B retiran cada uno la cantidad de 150 000€, la cuota defraudada Hacienda asciende a 120 000€ por lo que en virtud del principio de *in dubio pro reo* no se podría considerar que han cometido blanqueo ya que de esos 300 000€ contaminados estaría 120 000€ y los 180 000€ restantes estarían limpios¹¹². En cambio, si retiran la cantidad de 200 000€, estarán cometiendo blanqueo, dado que están cogiendo parte del dinero contaminado.

Lo mismo ocurrirá si el dinero se tiene en muchas cuentas, a lo que se le sumaría la complejidad de determinar qué cuenta/s son las que tienen el dinero contaminado.

¹¹² BLANCO CORDERO, I. (2011) El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 13-01, p.01:30.

Este dilema surge pues no se admite la teoría de que todo el patrimonio del contribuyente defraudador queda contaminado¹¹³.

2- PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL: REPERCUSIÓN EN EL DELITO DE BLANQUEO

Como se ha podido comprobar en los capítulos anteriores, el plazo de prescripción del delito fiscal y del delito de blanqueo no coinciden. Por ello, el art 131 CP da la respuesta al supuesto de hecho que nos ocupa estableciendo en su apartado quinto que en el caso de “concurso de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave”.

Por tal motivo, podría llegar a darse el caso en el que el delito fiscal estuviera prescrito, pero se pudiera seguir persiguiendo el delito de blanqueo si se blanquea la cuota defraudada¹¹⁴.

A pesar de que *a priori* pueda parecer un sinsentido, dado que se estaría penando por un delito basado en un delito anterior que en este caso ha prescrito, cabe recordar lo siguiente:

- No es necesario que haya existido un delito previo, el art 301.1 CP se refiere a actividad delictiva previa o ilícita. En contraposición a este argumento se encuentra el art 1.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, que establece que “se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito”¹¹⁵.
- Que un delito esté prescrito no significa que no haya existido, es decir, sigue siendo típico, lo que no sería es punible¹¹⁶.

¹¹³ Sentencia del Tribunal Supremo 974/2012 (Sala de lo Penal), de 5 de diciembre de 2012 (FD 37). ECLI:ES:TS:2012:8701

¹¹⁴ DÓPICO, J. (15 de enero de 2010). Si todo es blanqueo, nada es blanqueo. *Legaltoday*. <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/economico/si-todo-es-blanqueo-nada-es-blanqueo-i-2010-01-15/>

¹¹⁵ DE LA MATA BARRANCO, “Tema: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en DE LA MATA, DOPICO, LASCURAÍN Y NIETO, *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, p.535.

¹¹⁶ *Ibidem*.

- Hay que tener presente el principio de accesoriadad inspirador del blanqueo de capitales recogido en el art 300 CP que establece que “las disposiciones de este capítulo se aplicarán aun cuando el autor o el cómplice del hecho de que provengan los efectos aprovechados fuera irresponsable o estuviera personalmente exento de pena”.
- Finalmente, y como se ha mencionado en el apartado previo, el bien jurídico protegido en ambos delitos es diferente.

No obstante, la condena por un delito de blanqueo exige que se pruebe la existencia de la acción típicamente antijurídica (en este caso el delito de fraude fiscal) para lo que sería necesario que se abrieran diligencias por el delito fiscal, que al estar prescrito no ocurre a menudo¹¹⁷.

Entonces, ¿cuándo cabría pena por un delito de blanqueo con origen en un delito fiscal que ha prescrito?

En supuestos con actas de inspección o declaraciones voluntarias que se acreditara una elusión superior a 120 000€, pero claro en estos casos, aunque no se abrieran diligencias respecto al delito sí que se debe garantizar un derecho de defensa en el que el acusado pueda defenderse respecto a si hay una cuota efectivamente defraudada¹¹⁸.

3- REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA: IMPLICACIONES

No es posible concluir este capítulo sin hablar de la repercusión que tiene respecto al delito de blanqueo la regularización de la situación tributaria.

Tal y como se ha dicho en el epígrafe de la regularización tributaria del anterior capítulo, ésta funciona como causa de exención de la responsabilidad penal, es decir, la regularización exime de la pena aparejada del delito fiscal, pero ¿y de la pena del delito de blanqueo?

Esto es, ¿en el caso de una persona que haya defraudado hacienda y posteriormente haya encubierto el origen ilícito de los bienes que ha obtenido con la cuota defraudada, pero

¹¹⁷ *Ibidem*.

¹¹⁸ DE LA MATA BARRANCO, “Tema: Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en DE LA MATA, DOPICO, LASCURAÍN Y NIETO, *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018, p.535.

ha regularizado su situación tributaria en los términos del art 305 CP, podría ser responsable del delito de blanqueo?

Del mismo modo que se ha explicado en el apartado relativo del capítulo segundo, la jurisprudencia ha establecido que la regularización tributaria se configura como una excusa absolutoria y, por lo tanto, la exención de responsabilidad penal no abarcaría la del delito del art 301 CP. En otras palabras, lo que existe es una exención de responsabilidad, por lo que no se rechaza la existencia del delito previo (en este caso el delito fiscal), es decir, la conducta sigue siendo típica, antijurídica y culpable, lo que no sigue siendo es punible¹¹⁹.

Además, el delito de blanqueo, aunque tenga el origen en otro delito previo, es un tipo independiente que protege un bien jurídico diferente al del fraude fiscal por lo que cabría pensar también que pese a que se le exima del delito fiscal la pena del delito de blanqueo sería posible.

De este modo, se podría dar la paradoja de una condena por blanqueo sin delito anterior (delito fiscal que se hubiera procedido a regularizar)¹²⁰.

4- RESOLUCIÓN: CONCURSO DE DELITOS

Tal y como se ha mencionado en el capítulo primero respectivo a las penas del blanqueo, el **Acuerdo del Pleno no jurisdiccional 18 de julio de 2006** concluyó que cabía el posible concurso real entre el delito de blanqueo y el delito antecedente. Por ende, también cabría concurso real de delitos cuando se haya cometido fraude fiscal y blanqueo de capitales y de hecho, es lo que ocurre en el caso de Ballena Blanca con uno de los acusados.

Sin embargo, tal y como se aduce en el FD 37 de la STS 974/2012, habrá un concurso de normas, tal y como contempla el art 8.4 CP, cuando se dé el siguiente supuesto de hecho:

1. “que los ingresos que den lugar al delito fiscal procedan del blanqueo de modo directo e inmediato,
2. que el blanqueo sea objeto de condena

¹¹⁹ BLANCO CORDERO, I. (2011) El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 13-01, p.01:37.

¹²⁰ BLANCO CORDERO, I. (2011) El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 13-01, p.01:38.

3. y que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias objeto del blanqueo o la condena a devolverlas como responsabilidad civil.

Si concurren estos requisitos el delito de blanqueo absorbe al delito fiscal y hay concurso de normas (SSTS.20/2001 de 18.3, 769/2008 de 3.10)”.

Finalmente me gustaría insistir en la idea de que, pese a que es posible este concurso real de delitos, esto no significa que siempre que exista delito fiscal vaya a existir delito de blanqueo. Se dará este caso siempre y cuando tras haber cometido el delito fiscal, se hayan realizado conductas dirigidas a encubrir el origen de la cuota defraudada, esto es, cuando se hayan hecho acciones que encajen en el tipo de blanqueo y éstas puedan ser probadas.

CONCLUSIONES

En último lugar resulta oportuno exponer las conclusiones personales obtenidas tras la realización del trabajo sobre los aspectos más controvertidos y que más interés me han suscitado.

1. Sobre el art 1.2 de la Ley 10/2010, del 28 de abril:

Al igual que se aduce en la sentencia del caso Ballena Blanca y como Blanco Cordero también comparte, mi opinión es que la referencia específica que se hace en el art 1.2 de la citada ley hace referencia también al ámbito penal y no puede quedarse limitada al ámbito administrativo.

Como el debate doctrinal acerca del objeto de análisis no ha sido poco, comparto la opinión que establece que el legislador lo que buscaba con esa inclusión específica era establecer un criterio interpretativo para disipar las posibles dudas que hubiera al respecto.

Si bien es cierto, no me parece adecuada la técnica legislativa utilizada en virtud del principio de reserva de ley en materia penal. Por tanto, una opción más adecuada bajo mi punto de vista hubiera sido modificar el Código Penal para incluir el concepto de la cuota tributaria.

2. Sobre la cuota tributaria como objeto material del delito de blanqueo de bienes:

A pesar de la opinión mayoritaria de la doctrina, me posiciono a favor de la tesis sostenida por AEAT, Fiscalía y la sentencia del caso “Ballena Blanca”. Comparto opinión con Blanco Cordero que establece que a pesar de que el patrimonio nunca haya salido de las

manos del deudor, si ese deudor hubiera ingresado la cuota defraudada a Hacienda no dispondría de él, por lo que constituye un ahorro fraudulento que da origen al delito fiscal y, por lo tanto, hace que la cuota defraudada tenga origen ilícito como así exige el art 301 CP.

3. Sobre la contaminación de la cuota tributaria:

En cuanto a los problemas temporales estoy de acuerdo con que se entienda que no existe delito fiscal hasta que haya resolución definitiva sobre el acto de liquidación que certifique la existencia de la cuota defraudada.

En lo relativo a la individualización de los bienes, debo admitir que es una de las mayores dificultades a la hora de condenar el delito de blanqueo. Resulta muy difícil en la práctica determinar cuáles son los bienes afectos a la cuota tributaria y con los que debería responder el deudor.

Para finalizar, por lo que respecta a lo cuestiones de mezcla de bienes se complica mucho más la manera de determinar cuál es el dinero contaminado que pertenece a la cuota defraudada. Sin embargo, esto no supone solo un problema siendo el delito fiscal el delito subyacente, pues en cualquier delito previo que origine el delito de blanqueo podría ocurrir el mismo caso de mezcla de bienes que daría lugar muchas veces a ser casi imposible determinar cuál es el bien contaminado.

4. Sobre la prescripción del delito fiscal y sus implicaciones:

A pesar de que el hecho de que pueda darse el caso de una condena por delito de blanqueo con origen en un delito fiscal prescrito a priori me parece algo ilógico, creo que es lo correcto principalmente porque los bienes jurídicos de ambos delitos son diferentes y porque el delito de blanqueo no exige condena por el delito previo.

El legislador ha decidido otorgar una pena mayor al delito de blanqueo lo que implica un mayor desvalor de la misma y permite perseguirla durante mayor tiempo. Si no se persiguiera el delito de blanqueo debido a la prescripción del delito fiscal, no se estaría siguiendo propiamente la intención del legislador.

No obstante, soy consciente que en la práctica este supuesto es muy difícil que se llegue a dar debido a la falta de pruebas que implicaría acerca del fraude, pruebas necesarias para la condena por el delito de blanqueo.

5. Sobre la regularización de la situación tributaria y el delito de blanqueo:

La situación que derivaría en este caso en concreto me parece ilógica, ya que supondría penar por un delito de blanqueo (que debe tener un delito subyacente de origen, en este caso el delito fiscal) y no penar por el delito precedente pues éste no se considera punible tras la regularización.

En efecto, este debate ha surgido en la doctrina y por ello, gran parte se posiciona en contra de considerar la presente institución como excusa absolutoria pues podría dar lugar a esta situación paradójica. Tras la reforma de 2012 del CP, parte de la doctrina entiende la regularización como una causa de anulación de la pena, lo que permite excluir el carácter delictivo del hecho, no pudiendo existir condena por delito de blanqueo pues no existiría actividad delictiva previa¹²¹.

Pese a todo, la jurisprudencia todavía no se ha manifestado concretamente sobre este hecho por lo que sigue pendiente esta incertidumbre.

Mi opinión es que la solución no radica en no considerar la regularización de la situación tributaria como excusa absolutoria (pues estoy de acuerdo en que así se considere), sino en hacer una modificación legislativa del CP para este supuesto concreto.

Bajo mi punto de vista, no solo se produce una situación paradójica que además divide a la doctrina en cuanto argumentaciones de la consideración de la naturaleza jurídica de esta institución, sino que además, produciría un efecto contrario que el que se pretende con la figura de regularización, que es que el propio autor del delito se manifieste previamente del inicio del proceso de investigación de la situación tributaria, pues al contemplar la posible condena del delito de blanqueo no se arriesgarían a tomar la decisión de la regularización de su situación.

¹²¹ Adrada de la Torre, J. (2016, 11 noviembre). El delito fiscal como actividad delictiva antecedente al delito de blanqueo de capitales. *Noticias Jurídicas* <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/11427-el-delito-fiscal-como-actividad-delictiva-antecedente-al-delito-de-blanqueo-de-capitales/>

6. Opinión personal

El planteamiento de este trabajo surgió a raíz de intentar reafirmar mi opinión personal sobre que el fraude de la cuota tributaria se pudiera considerar antecedente del delito de blanqueo, y, a pesar de que la sigo manteniendo, es cierto que he podido ser más consciente de todas las dificultades que puede entrañar en un proceso judicial (como se ha visto en el ámbito de la prescripción, casos de mezcla de bienes, etc.). No sólo eso, sino que, en varias ocasiones los argumentos esgrimidos en contra por la doctrina me han hecho reflexionar mucho acerca del debate pues también me han resultado muy convincentes.

No obstante, me gustaría mencionar que, en cuanto al argumento político-criminal aludido por muchos autores (como GOMEZ BENITEZ) para no considerar el delito fiscal como delito antecedente, no lo comparto. Es cierto que soy consciente de que la idea político-criminal por la que fue creado el delito de blanqueo (luchar contra el tráfico de drogas y el crimen organizado) ha ido desapareciendo, pero a la vez considero que esto también es signo de que la sociedad ha ido evolucionando. Por ello, pienso que pese a que ese fuera el origen del delito no obsta a que actualmente tengamos un panorama jurídico y político diverso y pueda ampliarse a conductas antes no contempladas.

De hecho, cada año, los gobiernos afrontan pérdidas de unos 430.000 millones de euros debido a la elusión fiscal¹²², por lo que la posibilidad de condenar en concurso real de delitos el delito fiscal y de blanqueo puede suponer también un componente disuasorio a la hora de cometer el delito fiscal.

¹²² Piergiorgio M. Sandri. (25 septiembre de 2020). El blanqueo de capitales en el mundo ya equivale al PIB de España. *La Vanguardia*. <https://www.lavanguardia.com/economia/20200925/483648945412/blanqueo-capitales-mundo-equivale-pib-espana.html>

BIBLIOGRAFÍA

ADRADA DE LA TORRE, J. (11 de noviembre de 2016). El delito fiscal como actividad delictiva antecedente al delito de blanqueo de capitales. *Noticias Jurídicas*. <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/11427-el-delito-fiscal-como-actividad-delictiva-antecedente-al-delito-de-blanqueo-de-capitales/>

ÁLVAREZ, M. (18 de mayo de 2009). Delito fiscal y blanqueo de capitales. *Legaltoday*. <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/blanqueo-de-capitales/delito-fiscal-y-blanqueo-de-capitales-2009-05-18/>

BLANCO CORDERO, I., *El Delito de Blanqueo de Capitales*, Pamplona: Aranzadi, 2015.

- (2011). El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm 13-01, pp.01:01 a 01:46.

BRAVO, J. A. (19 de febrero de 2023). Las alertas por blanqueo de capitales se disparan un 51% tras la pandemia. *heraldo.es*. <https://www.heraldo.es/noticias/economia/2023/02/19/las-alertas-por-blanqueo-de-capitales-se-disparan-un-51-tras-la-pandemia-1632468.html#>

CARBALLO, B., (24 de marzo de 2023), El tipo penal de blanqueo de capitales: una exigencia económica. *El Derecho*. <https://elderecho.com/tipo-penal-blanqueo-de-capitales#655a3945b2c8c>

CARBONELL MATEU, J.C., MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., CUERDA ARNAU, M^a. L., BORJA JIMÉNEZ, E. Y GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *Derecho Penal. Parte especial 8^o Edición*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2023.

CGPJ. (2012). *Informe del Consejo General del Poder Judicial sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*. Consejo General del Poder Judicial. <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Informes/Informe-al-Anteproyecto-de-Ley-Organica-por-la-que-se-modifica-la-Ley-Organica-10-1995--de-23-de-noviembre--del-Codigo-Penal->

DE LA MATA BARRANCO, N.J., DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., LASCURAÍN SANCHEZ, J.A., Y NIETO MARTÍN, A., *Derecho penal económico y de la empresa*, Madrid: Dykinson, 2018.

- DOPICO, J., (15 de enero de 2010), Si todo es blanqueo, nada es blanqueo. *Legaltoday*. <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/economico/si-todo-es-blanqueo-nada-es-blanqueo-i-2010-01-15/>

FABIÁN CAPARRÓS, E. (2010). Algunas observaciones sobre el blanqueo imprudente de capitales. *Iustitia*, núm 8, pp.59-86. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5978989>

FERNÁNDEZ BERMEJO, D. (2020). Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria, *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, p.637. https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/articulo.php?id=ANU-P-2020-10060100641

FINANCIAL ACTION TASK FORCE. *What we do*. <https://www.fatf-gafi.org/en/the-fatf/what-we-do.html>

IBERLEY. (2019). Tipo objetivo y tipo subjetivo del delito de defraudación a Hacienda. <https://www.iberley.es/temas/tipo-objetivo-tipo-subjetivo-delito-defraudacion-hacienda-63662>

- (2023). Diferencias entre la receptación y el blanqueo de capitales. <https://www.iberley.es/temas/diferencias-entre-receptacion-blanqueo-capitales-63378>
- (2023). El elemento subjetivo del tipo en el delito de blanqueo de capitales. <https://www.iberley.es/temas/elemento-subjetivo-tipo-delito-blanqueo-capitales-63386>

LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M., *El nuevo marco regulatorio del blanqueo de capitales*, Barcelona: Bosch, 2015.

MUÑOZ CASALTA, V. (15 de abril de 2015). El delito fiscal como antecedente de blanqueo de capitales. *El jurista*. <https://www.eljurista.eu/2015/04/15/el-delito-fiscal-como-antecedente-al-delito-deblanqueo-de-capitales/>

MUÑOZ CONDE, F. *Derecho Penal. Parte especial. 25a Edición, revisada y puesta al día con la colaboración de Carmen López Peregrín*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2023.
<https://biblioteca-tirant-com.ehu.idm.oclc.org/cloudLibrary/ebook/info/9788411970594>

PALMA HERRERA, J.M., *Los delitos de blanqueo de capitales*, Madrid: Edersa, 1999.

RODRÍGUEZ J. (8 de octubre de 2005). Desarticulada una red que blanqueó 40 millones de la droga con viviendas. *El País*.
https://elpais.com/diario/2005/10/08/espana/1128722430_850215.html

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: Diccionario panhispánico del español jurídico (DPEJ) [en línea].

PIERGIORGIO M. SANDRI. (25 de septiembre de 2020). El blanqueo de capitales en el mundo ya equivale al PIB de España. *La Vanguardia*.
<https://www.lavanguardia.com/economia/20200925/483648945412/blanqueo-capitales-mundo-equivale-pib-espana.html>

PRIETO DEL PINO, A.M., GARCÍA MAGNA, D.I., MARTÍN PARDO, A. (2010). La deconstrucción del concepto de blanqueo de capitales, *InDret*, 3/2010, U18293.

JURISPRUDENCIA

- Tribunal Constitucional

Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo de 2005.
ECLI:ES:TC:2005:120

Auto del Tribunal Constitucional 346/2006 (Sala Segunda), de 9 de octubre de 2006.
ECLI:ES:TC:2006:346A

Auto del Tribunal Constitucional 347/2006 (Sala Segunda), de 9 de octubre de 2006.
ECLI:ES:TC:2006:347A

- Tribunal Supremo

Sentencia del Tribunal Supremo 5425/1999 (Sala de lo Penal), de 26 de julio de 1999.
ECLI:ES:TS:1999:5424

Sentencia del Tribunal Supremo 2545/2001 (Sala de lo Penal), de 4 de enero de 2002.
ECLI:ES:TS:2002:29

Sentencia del Tribunal Supremo 1504/2003 (Sala de lo Penal), de 25 de febrero de 2004.
ECLI:ES:TS:2004:1239

Sentencia del Tribunal Supremo 1070/2003 (Sala de lo Penal), de 22 de julio de 2003.
ECLI:ES:TS:2003:5258

Sentencia del Tribunal Supremo 1505/2005 (Sala de lo Penal), de 25 de noviembre de 2005. ES:TS:2005:7606

Sentencia del Tribunal Supremo 202/2006 (Sala de lo Penal), de 2 de marzo de 2006.
ECLI:ES:TS:2006:1280

Sentencia del Tribunal Supremo 289/2006 (Sala de lo Penal), de 15 de marzo de 2006.
ECLI:ES:TS:2006:1879

Sentencia del Tribunal Supremo 707/2006 (Sala de lo Penal), de 23 de junio de 2006.
ECLI:ES:TS:2006:4010

Sentencia del Tribunal Supremo 390/2007 (Sala de lo Penal), de 26 de abril de 2007.
ECLI:ES:TS:2007:3941

Sentencia del Tribunal Supremo 457/2007 (Sala de lo Penal), de 29 de mayo de 2007.
ECLI:ES:TS:2007:3430

Sentencia del Tribunal Supremo 483/2007 (Sala de lo Penal), de 4 de junio de 2007.
ECLI:ES:TS:2007:3932

Acuerdo del Pleno no jurisdiccional 18 de julio de 2006 (Sala Segunda TS).
<https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Tribunal-Supremo/Jurisprudencia-/Acuerdos-de-Sala/Acuerdo-de-18-de-julio-de-2006-sobre-Art--301-de-CP-y-concurso-real>

Auto del Tribunal Supremo 790/2009, de 2 de abril de 2009. ECLI:ES:TS:2009:5543^a

Sentencia del Tribunal Supremo 801/2010 (Sala de lo Penal), de 23 de septiembre de 2010. ECLI:ES:TS:2010:4967

Sentencia del Tribunal Supremo 974/2012 (Sala de lo Penal), de 5 de diciembre de 2012.
ECLI:ES:TS:2012:8701

Sentencia del Tribunal Supremo 345/2014 (Sala de lo Penal), de 24 de abril de 2014.
ECLI:ES:TS:2014:2197

Sentencia del Tribunal Supremo 809/2014 (Sala de lo Penal), de 26 de noviembre de 2014. ECLI:ES:TS:2014:5075

Sentencia del Tribunal Supremo 265/2015 (Sala de lo Penal), de 29 de abril de 2015. ECLI:ES:TS:2015:1925

Sentencia del Tribunal Supremo 286/2015 (Sala de lo Penal), de 19 de mayo de 2015. ECLI:ES:TS:2015:2084

Sentencia del Tribunal Supremo 491/2015 (Sala de lo Penal), de 23 de julio de 2015. ECLI:ES:TS:2015:3465.

Sentencia del Tribunal Supremo 506/2015 (Sala de lo Penal), de 27 de julio de 2015. ECLI:ES:TS:2015:3520

Sentencia del Tribunal Supremo 165/2016 (Sala de lo Penal), de 2 de marzo de 2016. ECLI:ES:TS:2016:1228

Sentencia del Tribunal Supremo 374/2017 (Sala de lo Penal), de 24 de mayo de 2017. ECLI:ES:TS:2017:1885

Sentencia del Tribunal Supremo 363/2021 (Sala de lo Penal), de 29 de abril de 2021. ECLI:ES:TS:2021:1582

Sentencia del Tribunal Supremo 158/2023, (Sala de lo Penal), de 8 de marzo de 2023. ECLI:ES:TS:2023:682

NORMATIVA

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, y por la que se modifica el Reglamento (UE) no 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión. DOUE núm. 141, de 5 de junio de 2015, pp. 73 -117.

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (BOE, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Ley 10/2010 de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo. (BOE, núm 103, de 29 de abril de 2010).

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Gaceta de Madrid núm. 206, de 25 de julio de 1889.

Real Decreto-ley 19/2018, de 23 de noviembre, de servicios de pago y otras medidas urgentes en materia financiera