

# EL DELITO FISCAL COMO ACTIVIDAD DELICTIVA PREVIA DEL BLANQUEO DE CAPITALS

**Isidoro Blanco Cordero**

*Profesor Titular de Derecho Penal. Universidad de Alicante*

---

BLANCO CORDERO, Isidoro. El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* (en línea). 2011, núm. 13-01, p. 01:1-01:46. Disponible en internet:  
<http://criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf>  
ISSN 1695-0194 [RECPC 13-01 (2011), 30 mar]

**RESUMEN:** La polémica doctrinal en torno a la posibilidad de considerar al delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales se mantiene aún viva. Las opiniones doctrinales contrarias a ello parecen ser mayoritarias. Sin embargo, la Fiscalía se muestra favorable y ya ha iniciado procedimientos por ambos delitos. El Tribunal Supremo no se ha manifestado aún, pero seguramente estará obligado a pronunciarse en un

futuro no muy lejano. El presente trabajo persigue arrojar luz sobre este complicado tema, examinando los términos en los que se ha desarrollado el debate en otros países, y exponiendo la situación en el Derecho comparado. Asimismo ofrece una panorámica de los problemas que plantea la compatibilidad entre ambos delitos en el Derecho español, y ofrece criterios detallados para solucionarlos. Todo ello tomando como punto de referencia la nueva y expansiva regulación del delito de blanqueo de capitales tras la reforma mediante la LO 5/2010.

**PALABRAS CLAVE:** Delito fiscal, blanqueo de capitales, objeto material, cuota tributaria, regularización de la situación tributaria.

Fecha de publicación: 30 marzo 2011

---

**SUMARIO:** 1. Introducción. 2. La referencia a la cuota defraudada de la Ley de 2010 sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. 3. El delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales. La situación en el Derecho comparado. 3.1 Francia. 3.2 Bélgica. 3.3 Alemania. 3.4 Italia: la sentencia del Tribunal de Casación italiano de N ° 45643/2009, de 26 de noviembre. 3.5 Conclusiones del Derecho comparado. 4. La cuota tributaria como objeto material del delito de blanqueo de capitales en España. 4.1 Introducción. 4.2 Elusión del pago de tributos: la cuota tributaria defraudada. 4.2.1 Argumentos en contra. 4.2.2 Opinión personal: la cuota tributaria como objeto material del delito de blanqueo de capitales. 4.2.2.1 La cuota tributaria como bien. 4.2.2.2 La contaminación de la cuota tributaria: la procedencia de un delito. 4.2.2.2.1 El problema del origen o la procedencia. El nexos causal. 4.2.2.2.2 Problemas temporales. 4.2.2.2.3 La individualización de los bienes constitutivos de la cuota tributaria. 4.2.2.2.4 Criterios para resolver los casos de mezcla de bienes. 5. ¿Es necesaria sentencia condenatoria por el delito fiscal? 6. Descontaminación de la cuota tributaria. 6.1 Prescripción del delito fiscal. 6.2 Regularización de la situación tributaria. 7. Otros problemas que plantea la reforma penal de 2010 (Ley Orgánica 5/2010). 8. Conclusión.

## 1. Introducción

La detección de unas mil cuentas opacas de españoles con grandes fortunas depositadas en la banca Suiza ha generado una gran polémica, y ha motivado la actuación de las autoridades tributarias para determinar si existe algún tipo de *fraude a la Hacienda Pública*. De ser así, los implicados probablemente se enfrentarán a sanciones tributarias si no han prescrito aún sus infracciones. Pero existe gran incertidumbre acerca de si su conducta puede ser también objeto de sanciones penales por la comisión de posibles delitos fiscales del art. 305 del Código penal (CP). La vía penal, evidentemente, requerirá acreditar que se han realizado todos los elementos del delito, algo que en ocasiones podrá ser ciertamente complicado. La inseguridad aumenta si tenemos en cuenta que los presuntos defraudadores, además de por el delito fiscal, pueden ser enjuiciados también por el delito de blanqueo de capitales del art. 301 CP.

Las *tendencias internacionales* parecen moverse hacia la admisión del fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo. Hace algunos meses, la publicación suiza *SonntagsZeitung* de 28 de febrero de 2010 informaba de los planes del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) -el organismo mundial más importante en materia de lucha contra el blanqueo de capitales-, de incluir los delitos fiscales como delitos previos del blanqueo de capitales<sup>1</sup>. Se trata todavía de un debate incipiente a nivel internacional, que requiere la aprobación por parte del plenario de dicho órgano de la OCDE, que se prevé se haga dentro de un año o año y medio. Sin embargo, se traslada al ámbito internacional una discusión que ya ha dado lugar a ardientes polémicas a nivel nacional, por las importantes repercusiones prácticas que tiene.

La *discusión en España* se ha llevado a cabo esencialmente en el contexto práctico, en el que parecen prevalecer las opiniones contrarias a que el delito fiscal pueda considerarse delito previo del blanqueo de capitales. Esto contrasta con la visión de la Fiscalía y la Agencia Tributaria<sup>2</sup>, favorables a procesar a quienes blanquean bienes procedentes del delito fiscal. La jurisprudencia no se ha pronunciado aún sobre esta cuestión, aunque tarde o temprano tendrá que hacerlo al haberse incrementado en los últimos tiempos las actuaciones por ambos delitos. A todo esto se añade la referencia de la nueva *Ley de 2010 sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo*, que expresamente admite que la cuota tributaria defraudada puede constituir objeto material del blanqueo de capitales.

Y, por si fuera poco, la situación se va a complicar enormemente con la reforma del art. 301 CP, que contiene el delito de blanqueo de capitales, mediante la LO

<sup>1</sup> TANDA, Jean François “Neue Wolken über dem Finanzplatz. Schweizer Banker sollen schneller kriminalisiert werden”, *SonntagsZeitung* de 28 de febrero de 2010, pgs. 54-5.

<sup>2</sup> Así lo indica ÁLVAREZ FEIJOO, Manuel, “Delito fiscal y blanqueo de capitales”, *Legal Today* de 18 de mayo de 2009, disponible en [http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/blanqueo\\_capitales/delito-fiscal-y-blanqueo-de-capitales](http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/blanqueo_capitales/delito-fiscal-y-blanqueo-de-capitales)

5/2010, de 22 de junio, de modificación del Código Penal—que modifica la rúbrica del capítulo XIV, del Título XIII del Libro II CP, aludiendo expresamente al blanqueo de capitales<sup>3</sup>-. Se admite ahora la posibilidad de castigar por blanqueo a quienes han cometido el delito previo, con lo que el defraudador fiscal puede ser condenado simultáneamente por delito fiscal y blanqueo de capitales. Además, se amplía el elenco de conductas punibles como blanqueo de capitales, incriminando ahora la mera posesión de los bienes procedentes de una actividad delictiva, posesión que existirá en la gran mayoría de casos de fraude fiscal. Por último, se prevé también de manera expresa el castigo de las personas jurídicas.

El *presente trabajo* ofrece una panorámica de la discusión en España, que se contextualiza tomando como punto de referencia la situación en los países de nuestro entorno, para contrastar las diversas soluciones diseñadas sobre el tema objeto de estudio. A continuación, tomamos postura por la compatibilidad entre el delito fiscal y el de blanqueo de capitales, finalizando con un análisis crítico de las complejas situaciones que en la práctica se van a plantear, especialmente tras la reforma del art. 301 CP realizada en 2010.

## **2. La referencia a la cuota defraudada de la Ley de 2010 sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo**

Recordemos que la referencia de la nueva Ley de 2010 al delito fiscal no es algo nuevo en el ámbito de la prevención del blanqueo de capitales. El Grupo parlamentario de Izquierda Unida presentó una enmienda<sup>4</sup> al Proyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales de 1993, proponiendo que se incorporase de manera expresa el delito fiscal en el ámbito de actividades de las que pueden proceder los bienes a cuyo control obliga lo que hoy es la Ley 19/1993. Esta enmienda no salió entonces adelante.

La nueva ley sí que menciona expresamente esta cuestión. De acuerdo con el art. 1.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, *sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo*, se entiende por bienes procedentes de una actividad delictiva “*todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública*”. De acuerdo con esto, la cuota

<sup>3</sup> Sobre el cambio de rúbrica, *cfr.* ABEL SOUTO, Miguel, “La reforma penal, de 22 de junio de 2010, en materia de blanqueo de dinero”, ponencia presentada al *II Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, 25 y 26 de noviembre de 2010, Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona.

<sup>4</sup> Grupo parlamentario de Izquierda Unida presentó la enmienda núm. 10 al artículo 1.1 de lo que aún era Proyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales de 1993, proponiendo la inclusión de una letra «d)» con referencia al delito fiscal.

tributaria defraudada constituye un bien procedente de la actividad delictiva y, por lo tanto, objeto idóneo del blanqueo de capitales. Con esta referencia parece quererse resolver de manera definitiva al peliagudo debate que existe entre las autoridades (Fiscalía y Agencia Tributaria) y un sector de la doctrina. La Ley toma postura de manera expresa, admitiendo así que el delito fiscal pueda ser considerado como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales.

La *Fiscalía General del Estado* “valora positivamente” la alusión a “la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”, que persigue así excluir las interpretaciones doctrinales que estiman que los bienes procedentes de delito fiscal no pueden ser objeto de blanqueo de capitales<sup>5</sup>. El *Consejo General del Poder Judicial* (CGPJ) declara expresamente que la cuota defraudada a la Hacienda Pública, cuando constituya el producto de un delito fiscal, puede ser objeto de una operación de blanqueo de capitales. Asimismo alude a algo que, si bien es evidente, es conveniente remarcarlo. Cuando la cuota defraudada no alcance el límite cuantitativo previsto en el tipo penal contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social correspondiente, no habrá delito y por lo tanto no será objeto idóneo de una operación de blanqueo. En dicho caso la cuota procederá de una mera infracción tributaria<sup>6</sup>.

Esta referencia, si bien parece querer aclarar el polémico tema<sup>7</sup>, en realidad está generando una gran polémica. En efecto, algunos no teníamos dudas de que los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social podían ser delitos previos del blanqueo de capitales<sup>8</sup>. La referencia de la Ley, a nuestro juicio, es claramente desconcertante. No alcanzamos a determinar qué pretende el legislador

<sup>5</sup> INFORME DEL CONSEJO FISCAL SOBRE EL ANTEPROYECTO DE LEY DE PREVENCIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALS Y DE LA FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO, 28 de septiembre de 2009, pg. 4.

<sup>6</sup> CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, *Informe al anteproyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo*, 29 septiembre 2009, pg. 62. En el mismo sentido el CONSEJO DE ESTADO: DICTÁMENES, *Anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo*, fecha de Aprobación: 19/11/2009

<sup>7</sup> LOMBARDEO EXPÓSITO, Luis Manuel, “Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo”, en *Quincena Fiscal Aranzadi*, num. 13/2010 (Estudio). BIB 2010\1195, señala que con esta referencia “se da fin a una antigua cuestión”.

<sup>8</sup> Cfr. ARANGUEZ SÁNCHEZ, Carlos, *El delito de blanqueo de capitales*, Marcial Pons, 2000, Madrid, pg. 185, quien no advierte ninguna razón por la que los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social tengan que tener un trato diferenciado de otros delitos, en su relación con el blanqueo; le sigue LOMBARDEO EXPÓSITO, Luis Manuel, *Blanqueo de capitales. Prevención y represión del fenómeno desde la perspectiva penal, mercantil, administrativa y tributaria*, Editorial Bosch, Barcelona, 2009, pgs. 162 ss; PALMA HERRERA, José Manuel, *Los delitos de blanqueo de capitales*, Madrid, 2000, pgs. 715/6, partiendo de que los bienes procedentes del delito fiscal pueden considerarse procedentes o de origen delictivo grave, constituirán el objeto material del delito de blanqueo, siendo la relación entre delito fiscal y de blanqueo la normal entre delito previo y delito de blanqueo; así parece también considerarlo ABEL SOUTO, Miguel, *El delito de blanqueo en el código penal español: bien jurídico protegido, conductas típicas y objeto material tras la Ley orgánica 15/2003, de 25 de noviembre*, Editorial Bosch, Barcelona, 2005, pg. 224, cuando se refiere a la elusión tributaria, y 256, cuando crítico señala que el CP comprende ahora todos los ilícitos contenidos en la Parte especial del CP (por lo tanto, también el delito fiscal).

con la misma, si aclarar algo discutido doctrinalmente, o introducir por vía de una ley ordinaria un criterio interpretación de la norma penal que regula el blanqueo de capitales.

1. Puede entenderse que la referencia a la cuota tributaria alude a que el delito fiscal será considerado delito previo del blanqueo a *efectos puramente administrativos*, pero no penales. De esta manera, las obligaciones impuestas en la *Ley sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo* se aplican también cuando los bienes procedan de un delito fiscal, pero no tiene ninguna incidencia en el ámbito penal, que seguiría, a juicio de algunos, dejando fuera al fraude fiscal como delito previo del blanqueo de capitales. Este entendimiento, con todo, no es convincente, pues precisamente el objetivo de la ley<sup>9</sup> parece ser armonizar la definición de blanqueo que se contiene en ella con la del Derecho penal. Recordemos la discrepancia que existía entre la derogada Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de Prevención del Blanqueo de Capitales, que sólo era aplicable cuando se trataba de delitos previos castigados con pena de prisión superior a tres años, mientras que el art. 301 CP, desde la reforma LO 15/2003, de 25 de noviembre, admitía la sanción del blanqueo de bienes procedentes de cualquier delito<sup>10</sup>. Con la nueva ley se solventan las importantes críticas doctrinales que recaían sobre esta discrepancia, y que proponían una solución urgente.

2. Otra posibilidad es considerar que constituye un criterio de interpretación de los tipos penales relativos al blanqueo de capitales de los arts. 301 ss. CP. Se trataría, por lo tanto, de una especie de *interpretación auténtica*<sup>11</sup> que permitiría la persecución conjunta del delito fiscal y del blanqueo de capitales. Se estaría así configurando el tipo del art. 301 como una especie de *norma penal en blanco*, cuyo elemento típico bienes que “tienen su origen” (nº 1) o “proceden” (nº 2) de algún delito debe interpretarse por remisión a la normativa administrativa, en este caso la Ley de 2010. Este entendimiento no es en absoluto convincente<sup>12</sup>, por su dudosa constitucionalidad. Primero porque la propia literalidad del art. 301 CP carece de una remisión normativa expresa a normativa extrapenal alguna. Segundo, por las dudas que surgirían de cara a su compatibilidad con la *reserva de Ley orgánica*

<sup>9</sup> PONS, Pere M. “Comentarios al proyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo: nuevas obligaciones para entidades financieras y otros sujetos obligados”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* / 25-2010, pgs. 61-73, pgs. 64/5, opina que no sería admisible desde la perspectiva de los objetivos de la ley, en concreto la “prevención de la utilización indebida del sistema financiero y, en su caso, persecución del producto de la criminalidad, no de las infracciones fiscales, sean delictivas o no”.

<sup>10</sup> Crítico con esta reforma ABEL SOUTO, Miguel, “Década y media de vertiginosa política criminal en la normativa penal española contra el blanqueo: análisis de los tipos penales contra el blanqueo desde su incorporación al Texto punitivo español en 1988 hasta la última reforma de 2003”, en *La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, Nº. 20, 2005, pgs. 5-26.

<sup>11</sup> Se refiere a esta cuestión ÁLVAREZ FEIJOO, “Delito fiscal y blanqueo de capitales”, *cit.*

<sup>12</sup> Contrarios también a esta interpretación, ÁLVAREZ FEIJOO, *ibidem*; PONS, “Comentarios al proyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo”, *cit.*, pgs. 64/5.

propia de la materia penal, cuestión que, si bien discutida, parece necesaria en este ámbito al prever los tipos del blanqueo de capitales penas de prisión.

A nuestro juicio, la intención del legislador –no manifestada- no es establecer *ex novo* que el fraude fiscal es delito previo del blanqueo, sino simplemente despejar las posibles dudas que parece haber en la doctrina a la hora de interpretar la legislación penal vigente, que admite cualquier actividad delictiva como previa del blanqueo. Sin embargo, si el objetivo fuese introducir por esta vía el delito fiscal, creo que estaría cometiendo un error, que finalmente llevaría a dejarlo fuera, por la vulneración clara de principios fundamentales del Derecho penal. Es más, la vía adecuada para ello hubiera sido la reforma del CP (que se acaba de modificar y que no hace referencia expresa a esta cuestión en relación con el delito de blanqueo de capitales del art. 301), preservando de esta manera la reserva de Ley Orgánica para la materia penal<sup>13</sup>.

La jurisprudencia no se ha pronunciado a día de hoy sobre la posibilidad de considerar al delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales<sup>14</sup>. Sí que ha abordado el problema de la compatibilidad entre el delito de blanqueo y el delito fiscal<sup>15</sup>, por las ganancias blanqueadas no declaradas a la Agencia Tributaria. Admitir que la cuota tributaria constituye objeto material del delito de blanqueo de capitales va a tener unas repercusiones prácticas enormes, pero también va a provocar disfunciones de difícil solución que vamos a examinar en este trabajo. Se observa ya en la práctica el aumento de persecuciones penales por blanqueo de las cuotas tributarias no ingresadas. Probablemente cuando se detecte un delito fiscal se podrá fundamentar la persecución simultánea además por blanqueo de capitales, imputándose ambos delitos<sup>16</sup>. Esta doble persecución puede suponer la imposición de penas severas, porque si se aprecia la existencia de un concurso real<sup>17</sup> entre ambos delitos, habrá que proceder a la suma aritmética de las penas a imponer por cada uno de ellos<sup>18</sup>.

<sup>13</sup> PONS, “Comentarios al proyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo”, *cit.*, pg. 65.

<sup>14</sup> Así ÁLVAREZ FEIJOO, “Delito fiscal y blanqueo de capitales”, *cit.*

<sup>15</sup> Constituye un ejemplo clásico la STS 649/1996, 7-12 (caso Nécora) apreció la compatibilidad entre el delito de blanqueo y el delito fiscal. Cfr. Sobre este problema ZARAGOZA AGUADO, Javier Alberto, “Comentario al art. 301 CP”, en *Comentarios al Código penal*, Manuel Gómez Tomillo, Lex Nova, Valladolid, 2010, pg. 1166.

<sup>16</sup> Cfr. ÁLVAREZ FEIJOO, “Delito fiscal y blanqueo de capitales”, *cit.*; también PONS, “Comentarios al proyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo”, *cit.*, pg. 65.

<sup>17</sup> Cfr. LOMBARDEO EXPÓSITO, *Blanqueo de capitales*, *cit.*, pg. 208.

<sup>18</sup> Cfr. ÁLVAREZ FEIJOO, “Delito fiscal y blanqueo de capitales”, *cit.*

### 3. El delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales. La situación en el Derecho comparado

El *Derecho comparado* nos ofrece una visión de la situación jurídica en otros países y sobre cómo han abordado este problema. En algunos los tribunales ya se han manifestado a favor de admitir que el fraude fiscal constituye delito previo del blanqueo, como en Francia o Italia. En otros también es así, aunque la norma que regula el delito de blanqueo limita los delitos fiscales a los de carácter grave, como ocurre en Bélgica y en Alemania. Por último, los hay en que el delito de blanqueo se refiere al delito fiscal sin ninguna limitación, como ocurre en Portugal<sup>19</sup> y Perú<sup>20</sup>.

#### 3.1 Francia

En Francia el delito fiscal constituye *delito previo del blanqueo* de capitales. El delito de blanqueo de capitales se contiene en el artículo 324-1 del Código penal francés. De acuerdo con el párrafo primero, constituye blanqueo el hecho de facilitar, por cualquier medio, la justificación falsa del origen de los bienes o de los ingresos del autor de un crimen o de un delito, que le haya procurado un beneficio directo o indirecto. El párrafo segundo dispone que es igualmente blanqueo el hecho de colaborar en una operación de inversión, ocultación o conversión del producto directo o indirecto de un crimen o de un delito. La pena prevista es de cinco años de prisión y multa de 375.000 euros. El Código penal no se pronuncia expresamente sobre la cuestión aquí analizada, sino que admite como delito previo cualquier crimen o delito. Ha sido Sala de lo Penal del Tribunal Supremo francés (*Cour de cassation*), mediante sentencia de 20 de febrero de 2008<sup>21</sup>, la que se ha pronunciado al respecto, admitiendo la posibilidad de que el delito fiscal sea delito previo del blanqueo.

Los hechos enjuiciados tenían como origen las detenciones realizadas a un individuo que portaba en todos los casos grandes sumas de dinero. Así, fue detenido en una ocasión al volante de un coche de gran cilindrada, que se encontraba a nombre de un amigo testaferrero, con una gran suma de dinero en él. Este dinero procedía, según sus declaraciones, de salas de juego de las que había obtenido la mayor parte de sus ingresos. Algún tiempo después, fue detenido de nuevo al volante de otro automóvil. Portaba en él una gran suma de

<sup>19</sup> El delito de *Branqueamento* se encuentra en el artículo 368-A CP portugués (introducido por la Ley nº 11/2004 de 27-03-2004), y entre los delitos previos a los que alude (siguiendo el sistema de listado) está el fraude fiscal.

<sup>20</sup> Así, el artículo 6º de la Ley 27765 (*Ley penal contra el lavado de activos*, de 2002) dispone: “El conocimiento del origen ilícito que debe conocer o presumir el agente de los delitos que contempla la presente ley, corresponde a conductas punibles en la legislación penal como el tráfico ilícito de drogas; delitos contra la administración pública; secuestro; proxenetismo; tráfico de menores; *defraudación tributaria*; delitos aduaneros u otros similares que generen ganancias ilegales, con excepción de los actos contemplados en el Artículo 194º. Del Código Penal” (las cursivas son nuestras).

<sup>21</sup> *Arrêt de la chambre criminelle de la Cour de cassation du 20 février 2008: C.Cass ch crim 20 février 2008 N° 07-82977* : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriJudi.do?oldAction=rechExpJuriJudi&idTexte=JURITEXT000018338279&fastReqId=1837238929&fastPos=1>

dinero que decía haber ganado en el juego. Tras una investigación se constató que este sujeto no había declarado ningún ingreso, y que ya había sido condenado por diversas infracciones fiscales. El Tracfin (*Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins*), la Unidad de Inteligencia Financiera francesa, presentó varios informes según los cuales los beneficios obtenidos se habían gastado en seguros de vida, bonos anónimos y certificados de depósito negociables. El individuo fue procesado por haber blanqueado el producto del fraude fiscal.

La mencionada sentencia del Tribunal Supremo francés de 20 de febrero 2008 realiza una interpretación novedosa del delito de blanqueo de capitales en dos aspectos:

1. El *autoblanqueo*, es decir, la aplicación del delito de blanqueo al autor del delito previo. Hasta la fecha de la sentencia, las decisiones del Tribunal Supremo habían admitido la condena por blanqueo a las personas que habían lavado el producto de sus propias actividades ilegales cuando habían realizado las conductas previstas en el párrafo segundo del art. 324-1 CP<sup>22</sup>. En la sentencia analizada, el TS francés considera que el autor del delito previo puede ser sujeto activo de un posterior blanqueo de los bienes que ha obtenido de aquel delito, esta vez conforme al párrafo primero del art. 324-1 CP. Admite, por lo tanto, la condena por el “autoblanqueo” («*autoblanchiment*»), y rechaza que se haya producido una infracción del principio *ne bis in idem*. La sentencia permite así la acumulación de persecuciones por un delito principal y por el blanqueo de su producto a título de concurso cuando el autor del delito previo facilite, por cualquier medio, la justificación falsa del origen de los bienes o de los ingresos de un crimen o de un delito que él mismo ha cometido<sup>23</sup>.

2. La otra cuestión planteada, que es la que aquí interesa, es la relacionada con la posibilidad de que el *delito fiscal sea delito previo* del blanqueo de capitales. El Tribunal Supremo francés se enfrenta a un complejo tema de carácter *procesal* relacionado con la necesidad de acreditar el delito previo. De acuerdo con el artículo L. 228 del Código de procedimientos fiscales (*livre des procédures fiscales*), para proceder por delitos fiscales es necesaria la denuncia de la administración tributaria con el dictamen favorable de la Comisión de infracciones fiscales. Siendo esto así, el enjuiciamiento del delito de blanqueo de bienes procedentes del delito fiscal requerirá previamente que se acredite el delito fiscal, cuya persecución requiere dicha denuncia. Pues bien, a juicio del Tribunal la persecución del delito de blanqueo de capitales, delito general, distinto y autónomo, no está sujeto a las disposiciones del artículo L. 228 del Código de procedimientos fiscales. El artículo

<sup>22</sup> Cass. crim., 25 juin 2003, Gaz. Pal., 2004, doct., p. 790; Cass. crim., 14 janvier 2004, Bull. crim. 2004, n° 12, Dalloz, 2004, n° 19, pp.1377-1379. Se permita así la acumulación de persecuciones por un delito principal y por el blanqueo de su producto a título de concurso cuando el sujeto colabora en una operación de inversión, de ocultación o de conversión del producto directo o indirecto de un crimen o de un delito que él mismo ha cometido.

<sup>23</sup> TRACFIN, *Memoria anual 2008*, pgs. 60 y 61.

324-1 CP no requiere que se hayan iniciado previamente persecuciones ni que se haya pronunciado una condena por el crimen o delito que haya permitido obtener las sumas de dinero blanqueadas, sino que es suficiente con que se establezcan los elementos constitutivos del delito previo. En definitiva, la sanción del blanqueo del fraude fiscal no requiere la denuncia de la administración tributaria con el dictamen favorable de la Comisión de infracciones fiscales, que, como recuerda la Sala de lo Penal, no es un elemento del delito fiscal<sup>24</sup>, sino una condición de su perseguibilidad. La Sala de lo Penal aprueba la actuación del tribunal de primera instancia, que ha reunido los elementos relativos al estilo de vida del acusado y "advertido de que nunca había informado a las autoridades fiscales de las sumas sujetas a impuesto, constitutivas de ingresos ocultos". La combinación de estos elementos, junto con la prueba de alguna actividad que suponga ingresos (ya sean manifiestos u ocultos, claramente identificados o no) y la omisión de toda declaración anual a la administración tributaria, caracterizan adecuadamente el fraude fiscal en todos sus elementos.

### 3.2 Bélgica

Durante algunos años la situación en Bélgica ha sido muy similar a la española, porque la definición de los delitos previos del blanqueo de capitales no coincidía en el Código penal y en la normativa preventiva. Esto motivó que en su decisión de 22 de octubre de 2003, el Tribunal Supremo belga confirmara la opinión de que el impago de impuestos genera una ventaja patrimonial de carácter delictivo idónea para constituir objeto material del delito de blanqueo de capitales castigado en el artículo 505 CP. Sin embargo, el artículo 3, § 2 de la Ley de 11 de enero de 1993, sobre la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, disponía que, en materia de fraude fiscal, la ley sólo sería de aplicación cuando los bienes procedieran de un "fraude fiscal grave y organizado que utilice mecanismos complejos o con una dimensión internacional". Esta discrepancia entre el ámbito represivo y la legislación preventiva generaba una gran inseguridad jurídica que se trató de resolver mediante la ley de 10 de mayo 2007<sup>25</sup>. Esta Ley modifica el artículo 505 CP, que penaliza el blanqueo, y admite que el delito fiscal es delito previo del blanqueo de capitales. Pero una de las grandes innovaciones que introduce la reforma es la prohibición legal (inmunidad) de proceder penalmente cuando se trate del blanqueo de bienes obtenidos del fraude fiscal ordinario (*fraude fiscale ordinaire*). Esta prohibición de proceder penalmente requiere el cumplimiento de una serie de requisitos:

<sup>24</sup> Previsto y sancionado en el art. 1741 del código tributario (Code général des impôts).

<sup>25</sup> Ley que establece diversas medidas en materia de recepción y de comiso. Publicada el 22 de agosto 2007 en el Boletín Oficial del Estado de Bélgica (*Moniteur belge*), y que entró en vigor el 1 de septiembre de 2007.

a) La inmunidad prevista tiene un alcance limitado. La ley no se aplica a todas las modalidades de blanqueo de capitales previstas en el CP. Brevemente es conveniente señalar que el art. 505 CP tipifica como delito de blanqueo tres conductas:

1. adquirir, recibir a título gratuito u oneroso, poseer, guardar o administrar bienes procedentes de un delito, cuando el sujeto conoce su origen ilícito o debería haberlo conocido al inicio de estas operaciones (primer delito de blanqueo de capitales);
2. convertir o transferir bienes ilegales con el objeto de disimular o de ocultar su origen ilícito, o de ayudar a cualquier persona implicada en la realización del delito del que provengan tales bienes a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos (segundo delito de blanqueo de capitales);
3. ocultar o disimular la naturaleza, el origen, la ubicación o la titularidad de los bienes ilegales, si el sujeto conoce o debía conocer el origen ilícito al inicio de estas operaciones (tercer delito de blanqueo de capitales).

La inmunidad solo se aplica al primer y al tercer delito de blanqueo de capitales, respecto de los cuales no se persigue el blanqueo de capitales obtenidos del "fraude fiscal ordinario". Sí que se admite, por el contrario, la persecución del blanqueo cuando el delito previo consista en el fraude fiscal "grave y organizado". La dificultad en este país reside en la dificultad práctica de distinguir el ambas modalidades defraude.

b) En cuanto al beneficiario de la inmunidad, el autor del delito de blanqueo sólo puede alegar inmunidad si se cumplen las siguientes condiciones:

1. Ha cumplido con la obligación de comunicación de información prevista en el art. 14quinquies de la Ley de 11 de enero de 1993 sobre la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo. Este precepto dispone que cuando censores jurados-contables de cuentas y asesores fiscales externos sospechen que un hecho o una operación está relacionada con el blanqueo del producto del "fraude fiscal grave y organizado", deben informar de ello a la Unidad de Inteligencia Financiera (nuestro SEPBLAC, denominado en Bélgica CTIF). Sin embargo, no deben comunicar los casos de "fraude fiscal ordinario".
2. El autor del blanqueo no es el autor, coautor o cómplice del delito del delito fiscal del que provienen los bienes que se blanquean. Por lo tanto, si es el interviniente en el delito fiscal no puede alegar la inmunidad por blanqueo de capitales.

### 3.3 Alemania

En Alemania se castiga el blanqueo de capitales procedentes de un delito fiscal, pero tiene unas características *sui generis*. Lo primero que se ha de indicar es que el autor del delito previo está expresamente excluido del círculo de posibles sujetos

activos del delito de blanqueo de capitales. Además, en cuanto al delito fiscal, el número I del 216 StGB castiga a *quien oculte o encubra el origen de un bien que proceda de uno de los hechos antijurídicos contenidos en el segundo párrafo, o frustre o ponga en peligro la averiguación del origen, la localización, incautación, confiscación o custodia de dicho bien*. El apartado 3 del nº 1 del § 261 StGB hace expresa referencia a la sanción del blanqueo de capitales procedentes de delitos fiscales, disponiendo que constituyen delito previo del blanqueo de capitales las infracciones (*Vergehen*) previstas en los §§ 373 (contrabando realizado de forma profesional) y, cuando el autor actúe de forma profesional, 374 (receptación fiscal de mercancías) del Código tributario, también en ambos casos en relación con el § 12, apartado I, de la Ley sobre la puesta en práctica de las organizaciones comunes de mercado (*Gesetz zur Durchführung der gemeinsamen Marktorganisationen*). La norma penal alemana concreta mucho más la cuestión, y advierte en el último párrafo del nº 1 § 261 StGB que „El primer párrafo se aplicará en los casos de defraudación fiscal cometidos profesionalmente o de forma organizada (en banda), según el § 370 del Código tributario, respecto a los gastos ahorrados por la defraudación fiscal y las compensaciones y devoluciones de impuestos obtenidas indebidamente, así como en los casos del segundo inciso del párrafo 3, también respecto de los bienes por los que se hayan defraudado impuestos”.

De acuerdo con esto, los bienes procedentes de un delito fiscal son idóneos para el blanqueo de capitales. El *fundamento* de esta disposición reside, de acuerdo con el legislador alemán, en la apreciación de que normalmente las ganancias de las actividades criminales organizadas normalmente no tributan<sup>26</sup>. De esta manera, el fraude fiscal aumenta el poder financiero de la delincuencia organizada y, por lo tanto, incrementa extraordinariamente su peligro. El legislador pretende así asegurarse de que resultan abarcados los bienes que, si bien no derivan ni proceden del propio delito fiscal, sin embargo se encuentran en una clara vinculación con el delito previo<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Bundestagsdrucksache (BT-Drs.) 14/7471, p. 9.

<sup>27</sup> Bundestagsdrucksache (BT-Drs.) 14/7471, pg. 9. Sobre la tramitación legislativa SPATSCHECK, Rainer / WULF, Martin, “‘Schwere Steuerhinterziehung’ gemäß § 370a AO – Zwischenbilanz zur Diskussion über eine missglückte Strafvorschrift”, en *NJW*, 2002, pgs. 2983-2987; SPATSCHECK, Rainer / WULF, Martin, “‘Schwere Steuerhinterziehung’ und Geldwäsche. Auslegung und Anwendung der neuen §§ 370a AO und 261 Abs. 1 Satz 3 StGB”, en *Der Betrieb*, Heft 08, 2002, pgs. 392-397, pg. 396; HILLMANN-STADTFELD, Anja, “Die strafrechtlichen Neuerungen nach dem Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz (StVBG)”, en *NStZ*, 2002, pgs. 242-244; critica Herzog que esta fundamentación para la amplia redacción del apartado 1, frase 3 con las necesidades de lucha contra la delincuencia organizada han quedado muy cortas, porque la norma no es sólo contra la evasión de impuestos por los miembros de la delincuencia organizada, sino sobre todo en el ámbito de la § 370 AO contra la evasión fiscal per se es dirigido y grabado tantas áreas de impuestos, sin ninguna conexión con el crimen organizado; HERZOG, Félix, GWG, Geldwäschegesetz, Kommentar, Felix Herzog (Hrsg.), Bearb. v. Olaf Achtelik, Cornelius Nestler u. Silke Warius, Beck, München; Auflage: 1. Auflage, 2010, – § 261 StGB, Geldwäsche; Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte IV. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 26, nm. 73.

La doctrina destaca que las *devoluciones* obtenidas ilícitamente mencionadas en el precepto penal (por ejemplo, en el fraude carrusel del IVA) son indiscutiblemente bienes que proceden directamente de un delito fiscal. Ahora bien, la dificultad más importante radica en su concreción o identificación en el patrimonio total del delincuente.

Se critica doctrinalmente la referencia del último párrafo del n° 1 § 261 StGB al carácter delictivo de la *base imponible*, esto es, los bienes respecto de los cuales no se han pagado impuestos. Y es que ello supone considerar objeto material del blanqueo de capitales bienes lícitos por el hecho de no haber tributado<sup>30</sup>.

Pero quizás la polémica más importante en Alemania surge por la referencia a los “gastos ahorrados por la defraudación fiscal” (*die durch die Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen*). De acuerdo con el legislador, el motivo de esta referencia a “los gastos ahorrados” es que no son bienes que puedan separarse o concretarse en el patrimonio del autor. De esta manera, dice el legislador, se asegura que queden abarcados como objeto material del delito de blanqueo de capitales bienes que, sin proceder directamente del fraude fiscal, tienen “una conexión clara con el delito fiscal”<sup>31</sup>. La doctrina critica esta referencia. Esto supone que la no realización de gastos (los correspondientes al pago de la deuda tributaria) se convierte en un bien<sup>32</sup>, y evidencia el hecho de que una separación entre el ahorro fiscal y el patrimonio del evasor fiscal muchas veces no es posible, de manera que el objeto material no se puede concretar. Entiende la doctrina que sería arbitrario y desproporcionado aceptar que el fraude fiscal contamina la totalidad del patrimonio del defraudador<sup>33</sup>. Pero también considera igualmente arbitrario entender que están

<sup>28</sup> VOB, Marko, *Die Tatobjekte der Geldwäsche: [eine Analyse des Regelungssystems in § 261 StGB]*, Köln: Heymann, 2007, pgs. 95 ss; ALTENHAIN, Karsten, *Nomos-Kommentar. Strafgesetzbuch*, Herausgegeben von Prof. Dr. h.c. Urs Kindhäuser, Prof. Dr. h.c. Ulfrid Neumann, Prof. Dr. Hans-Ullrich Paeffgen, 3. Auflage, 2010, § 261, nm. 82.

FISCHER, Thomas, *Strafgesetzbuch: StGB und Nebengesetze Kommentar*, C. H. Beck, 57. Auflage, 2010, § 261, nm. 8 b. HERZOG, GWG, *Geldwäschegesetz, Kommentar, cit.*, § 261, nm 74.

<sup>30</sup> FISCHER, *Strafgesetzbuch, cit.*, § 261, nm. 8a; SAMSON, Erich, “Geldwäsche nach Steuerhinterziehung? Gedanken zur Halbwertzeit von Strafgesetzen”, en *Festschrift für Günter Kohlmann zum 70. Geburtstag*, Herausgegeben von Hirsch, Hans J / Wolter, Jürgen / Brauns, Uwe / Schmidt, Otto, 2003, pgs. 263-278, pgs. 268; HERZOG, GWG, *Geldwäschegesetz, Kommentar, cit.*, § 261, nm. 73.

<sup>31</sup> Bundestagsdrucksache (BT-Drs.) 14/7471, p. 9.

<sup>32</sup> Algún autor habla de “la nada convertida en bien”; así BITTMANN, Folker, “Die gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung und die Erfindung des gegenständlichen Nichts als geldwäscherelevante Infektionsquelle“, en *wistra*, 2003, pgs. 161-169, pg. 167, SAMSON, “Geldwäsche nach Steuerhinterziehung?”, *cit.*, pg. 270.

<sup>33</sup> BURGER, Armin, „Die Einführung der gewerbs- und bandenmäßigen Steuerhinterziehung sowie aktuelle Änderungen im Bereich der Geldwäsche, Eine Darstellung und Bewertung der neuesten Entwicklung“, en *Wistra*, 2002, pgs. 1-8, pg. 5; SPATSCHECK / WULF, “Schwere Steuerhinterziehung gemäß § 370a AO – Zwischenbilanz zur Diskussion über eine missglückte Strafvorschrift”, *cit.*, pgs. 2983-2987, pg. 2987; BITTMANN, “Die gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung und die Erfindung des gegenständlichen Nichts als geldwäscherelevante Infektionsquelle“, *cit.*, pg. 161, 168; WULF, Martin, “Telefonüberwachung und Geldwäsche im Steuerstrafrecht”, en *Wistra: zeitschrift für wirtschafts- und steuerstrafrecht*, N°. 9, 2008, pgs. 321-329, pg. 328; FISCHER, *Strafgesetzbuch, cit.*, § 261, nm. 8 b; HERZOG, GWG, *Geldwäschegesetz, Kommentar, cit.*, § 26, nm. 75.

contaminados los bienes individuales o parte del patrimonio que se corresponden con el valor de lo ahorrado<sup>34</sup>. Asimismo se cuestiona la normativa vigente porque que no es posible realizar la acción típica del blanqueo de capitales sobre el ahorro de gastos<sup>35</sup> –un gasto no realizado no se puede ocultar “-<sup>36</sup>.

Finalmente se critica el elenco de delitos fiscales, por su carácter limitado, que deja fuera otros delitos fiscales de cierta entidad lo que conduce a una contradicción valorativa .

### 3.4 Italia: la sentencia del Tribunal de Casación italiano de N ° 45643/2009, de 26 de noviembre

La *doctrina* italiana se encuentra dividida. a) Parte de ella niega que el delito fiscal sea infracción previa del blanqueo de capitales. Se argumenta que el producto de la evasión fiscal constituye un enriquecimiento injusto del contribuyente obtenido con el ahorro (fraudulento) de los impuestos que habría debido pagar. Ahora bien, este ahorro no puede identificarse con el "dinero, bienes u otras utilidades" directamente procedentes de un delito, tal y como describen el blanqueo de capitales los art. 648 bis y 648 ter CP italiano. En esta línea, se advierte que el tipo del blanqueo de capitales, cuando alude a que los bienes procedan de un delito previo, está exigiendo que éste *procure un beneficio* para sus responsables y un perjuicio para la parte lesionada. El fraude fiscal supone la ocultación de una deuda, y el beneficio del defraudador consiste aquí en la falta de pago de lo que debe. Se excluyen así del blanqueo de capitales aquellos delitos que no determinan un incremento, sino más bien un *empobrecimiento del patrimonio* del autor, limitándose a impedir la pérdida de un bien legítimamente poseído<sup>39</sup>. El capital del que dispone el defraudador es una riqueza suya, los beneficios lícitos de su propia actividad económica, y no el fruto derivado de la sustracción de la riqueza de otro<sup>40</sup>. Así, en el pasado se había pronunciado también el tribunal de Milán (Ord. 19 de febrero

<sup>34</sup> ALTENHAIN, *Nomos-Kommentar. Strafgesetzbuch, cit.*, § 261, nm. 83; SAMSON, “Geldwäsche nach Steuerhinterziehung?”, *cit.*, pg. 275 ss; VOß, *Die Tatobjekte der Geldwäsche, cit.*, pgs. 124 y ss. HERZOG, *GWG, Geldwäschegesetz, Kommentar, cit.*, § 261, nm. 75.

<sup>35</sup> SAMSON, “Geldwäsche nach Steuerhinterziehung?”, *cit.*, pgs. 263, 268 y ss; HERZOG, *GWG, Geldwäschegesetz, Kommentar, cit.*, § 261, nm. 76.

<sup>36</sup> Otros problemas de interpretación totalmente oscuros se refieren a la necesidad de que exista una causalidad hipotética entre el delito fiscal y los gastos ahorrados, y también la determinación del momento de la contaminación del patrimonio mediante el delito fiscal; *cfr.* SAMSON, “Geldwäsche nach Steuerhinterziehung?”, *cit.*, pgs. 271 s., 273 s.; VOß, *Die Tatobjekte der Geldwäsche, cit.*, pgs. 119 y ss; WULF, “Telefonüberwachung und Geldwäsche im Steuerstrafrecht”, *cit.*, pgs. 327/328.

<sup>37</sup> FISCHER, *Strafgesetzbuch, cit.*, § 261, nm. 13.

<sup>38</sup> VOß, *Die Tatobjekte der Geldwäsche, cit.*, pg. 116; ALTENHAIN, *Nomos-Kommentar. Strafgesetzbuch, cit.*, § 261, nm. 83.

<sup>39</sup> RONCO, Mauro / ARDIZZONE, Salvatore, *Codice penale ipertestuale. Commentario con banca dati di giurisprudenza e legislazione*, Seconda edizione, UTET Giuridica, 2007, comentario al art. 648 bis, pg. 2989.

<sup>40</sup> Así lo indican SCIALOJA, Antonio / LEMBO, Massimo, *Antiriciclaggio*, Volumen 43 de Professionisti & Imprese, 2ª ed., Maggioli Editore, 2009, pg. 139.

1999), que excluyó la posibilidad de admitir el delito de blanqueo posterior al delito fiscal. b) Por otro lado, la *Guardia di Finanza* y el Banco de Italia<sup>41</sup> consideran que también los delitos fiscales constituyen delitos previos del blanqueo de capitales<sup>42</sup>. Ello no quita que en la práctica surjan son problemas de prueba, debido a la dificultad de identificar el dinero que procede de aquellos delitos.

Recientemente se ha pronunciado la Sección Sexta de la *Sala de lo Penal del Tribunal de Casación italiano* (sentencia N ° 45643/2009, de 26 de noviembre). Según el Tribunal, el delito de blanqueo previsto en el art 648bis CP (de conformidad con la reforma producida mediante el art. 4 de la Ley 09/08/1993 n° 328), a diferencia de la redacción anterior, no contiene un listado de los delitos, sino que todos los delitos dolosos constituyen infracción previa del blanqueo. Por ello, delito previo del blanqueo pueden serlo no solo delitos funcionalmente orientados a la creación de capitales ilícitos (como la corrupción, los delitos societarios o quiebras), sino también delitos que según la versión más rigurosa y tradicionalmente acogida del fenómeno, le eran extraños, como por ejemplo los delitos fiscales. Como se puede ver, aunque de forma marginal en el caso, admite expresamente que cualquier delito fiscal puede ser infracción previa del blanqueo.

### 3.5 Conclusiones del Derecho comparado

Este análisis de algunos países de nuestro entorno jurídico nos permite extraer una serie de conclusiones:

1. En todos ellos se admite que el delito fiscal puede ser delito previo del blanqueo de capitales.
2. Sin embargo, difiere en cuanto a la clase de delito fiscal, mientras en unos puede ser delito previo cualquier infracción penal fiscal, en otros existe ciertas restricciones.
3. El autor del delito fiscal puede ser castigado por el posterior blanqueo en algunos países (Francia), mientras que en otros está excluido expresamente (Alemania).
4. Las conductas de mera posesión no son punibles respecto del delito fiscal en algunos países (Bélgica cuando se trata de fraude fiscal ordinario), mientras que en otros sí que lo son (Alemania).

<sup>41</sup> Documento de 12/1/2001, citado por DE ANGELIS, Luciano / FERIOZZI, Christina, “Evasione, scivolo al riciclaggio. Il reato si configura anche quando il fine è il risparmio fiscale”, *ItaliaOggi Sette*, N° 284, 30/11/2009, pg. 4

<sup>42</sup> Así lo indican SCIALOJA / LEMBO, *Antiriciclaggio*, cit., pg. 138.

## 4. La cuota tributaria como objeto material del delito de blanqueo de capitales en España

### 4.1 Introducción

El delito de blanqueo de capitales se encuentra regulado en el art. 301 CP. En la nueva redacción fruto de la LO 5/2010 se castiga (en el nº 1) a quien “*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, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes*”. De acuerdo con este precepto, las conductas punibles como delito de blanqueo de capitales deben recaer sobre bienes procedentes de *alguna actividad delictiva*, cualquiera que sea ésta<sup>43</sup>. Es claro, por tanto, que cualquier delito entra en el radio de aplicación del blanqueo de capitales y también, evidentemente, el delito de fraude tributario o delito fiscal del art. 305 CP.

El delito fiscal se encuentra regulado en el art. 305 CP, y castiga al que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local. Esta defraudación, dice el precepto, debe realizarse mediante la elusión del “*pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros*”. De acuerdo, por lo tanto, con este precepto, la comisión del delito fiscal requiere obligatoriamente que el fraude supere los 120.000 euros, y dicha cuantía suponga:

1. La cuota tributaria defraudada
2. El importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta
3. el importe de las devoluciones indebidamente obtenidas.
4. el importe de beneficios fiscales indebidamente disfrutados.

No cabe ninguna duda de que cuando lo obtenido son *devoluciones* en la cuantía típicamente indicada, estas constituyen bienes que ingresan en el patrimonio del defraudador que tienen su origen en el delito fiscal, por lo que son susceptibles de ser blanqueados. Lo mismo se puede decir respecto de otros delitos contra la Hacienda Pública, como el *fraude de subvenciones*, porque se produce un traslado de dinero de las arcas públicas al patrimonio del defraudador<sup>44</sup>.

<sup>43</sup> ABEL SOUTO, *El delito de blanqueo en el código penal español, cit.*, pg. 256.

<sup>44</sup> QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, *Ac-*

Más complejo es considerar la *cuota tributaria defraudada* como objeto material del blanqueo de capitales, tema que está siendo objeto de una encendida polémica doctrinal. Entre otras razones porque, se dice, el defraudador no obtiene nada del delito, sino que los bienes que integran la cuota ya se encuentran en su patrimonio; el delito fiscal no origina nada que no existiera antes en el haber del defraudador. Debido al interés práctico (y también teórico) de este tema, nos centramos específicamente en su análisis pormenorizado, advirtiendo ya que lo aquí indicado será también aplicable, en su caso, al resto de delitos contra la Hacienda Pública (Título XIV, Libro II CP, respecto de la cuota de la Seguridad Social –art. 307-, pago de cantidades que deban ingresarse en los presupuestos de la UE –art. 306-).

#### 4.2 Elusión del pago de tributos: la cuota tributaria defraudada

De acuerdo con la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la aplicación de los tributos origina una *relación jurídico tributaria* consistente en el “conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades” de la que se derivan obligaciones materiales y formales para el obligado tributario (también para la Administración) (art. 17 LGT). Según esta ley, “la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria” (art. 19 LGT). La realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir genera la obligación de pago de una cantidad de dinero. El supuesto de hecho también resulta realizado con la aparición de *incrementos no justificados de patrimonio*. La jurisprudencia admite como renta gravable los elementos patrimoniales poseídos por el contribuyente que no puede justificar y que no se corresponden con las fuentes de financiación disponibles para su adquisición<sup>45</sup>. Ello supone normalmente una falta de correspondencia entre los bienes y derechos efectivamente poseídos por el contribuyente y los que ha declarado. Según esto, los bienes no declarados y no justificados constituyen renta que debe tributar en el ejercicio al que corresponde el incremento<sup>46</sup>.

*tualidad jurídica Aranzadi*, Nº 698, 2006, pags. 1-6, pgs. 2 y 5; CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales”, en *Revista Jurídica General, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, nº 37, septiembre 2007, pgs. 157-174, pgs. 169-170; REQUE MATA, Susana, “¿Puede considerarse el delito fiscal previo al delito de blanqueo de capitales?”, en *I Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero*, coord. por Miguel Abel Souto y Nielson Sánchez Stewart, tirant lo blanch, Valencia, 2009, pgs. 285-288, pg. 287; FERNÁNDEZ TERUELO, Javier, “Capítulo 14: Blanqueo de capitales”, en *Memento Experto. Reforma Penal. Ley Orgánica 5/2010*, VV.AA, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2010, nm. 2970; RUANO MOCHALES, Teresa, “Apuntes sobre el Proyecto de Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo”, en *Diario La Ley*, Nº 7352, 2010, señala que estas modalidades responden a una estructura distinta de la del delito fiscal, más similar a la estafa.

<sup>45</sup> Ampliamente sobre este tema SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Los incrementos no justificados de patrimonio*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1997, pg. 13.

<sup>46</sup> Contrario a considerar que los incrementos del patrimonio pueden dar lugar a un delito fiscal susceptible de ser antecedente del blanqueo de capitales, CHOCLÁN MONTALVO, “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales”, *cit.*, pgs. 166 ss.

Para que el *incumplimiento de la obligación tributaria* sea delito debe referirse a una cantidad que supere el umbral establecido en el tipo penal. Lo que se debate, como hemos advertido ya, es si dicha cantidad de dinero puede ser o no objeto material del delito de blanqueo de capitales. Son muchas las posiciones contrarias<sup>47</sup> a considerar que la cuota defraudada constituye objeto material del delito de blanqueo de capitales. Los argumentos son variados, así que procedemos a sistematizarlos.

#### 4.2.1 Argumentos en contra

1. *Argumento relacionado con el objeto material: la cuota defraudada no está originada en el delito de fraude fiscal.* Recordemos que el art. 301 CP exige que los bienes que se blanquean *procedan* de un delito o tengan su *origen* en el mismo. Estas expresiones sirven a algunos autores para entender que el dinero negro o B no declarado no se genera en el delito de fraude fiscal, luego no tiene su origen en un delito<sup>48</sup>. Como gráficamente señala *Quintero Olivares*, el objeto material del delito de blanqueo de capitales está constituido por bienes que el autor adquiere a raíz (exige una relación causal) del delito previo, mediante el que "el autor obtiene algo que no tenía antes del delito"<sup>49</sup>. Quedan excluidos, a su juicio, los delitos que no producen una consecuencia de incremento del patrimonio de los intervinientes en el delito previo. Concluye aquel autor que "el dinero... de quien no pagó sus impuestos no es un dinero 'producto' del delito fiscal... y por lo tanto no puede ser objeto de delito de blanqueo". En definitiva, no hay origen ilícito porque el dinero no "procede" del delito<sup>50</sup>.

<sup>47</sup> La mayoría dice RUANO MOCHALES, "Apuntes sobre el Proyecto de Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo", *cit.*

<sup>48</sup> GÓMEZ BENÍTEZ, José Manuel, "Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferencia con la defraudación fiscal", en *Cuadernos de política criminal*, N° 91, 2007, pags. 5-26, pg. 18; QUINTERO OLIVARES, "El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo", *cit.*, pg. 5; CHOCLÁN MONTALVO, "¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales?", *cit.*, pgs. 164, considera que una interpretación contraria vulneraría el principio de legalidad; REQUE MATA, "¿Puede considerarse el delito fiscal previo al delito de blanqueo de capitales?", *cit.*, pgs. 286/7; DOPICO GÓMEZ-ALLER, Jacobo, "Si todo es blanqueo, nada es blanqueo (I)", en *Legaltoday.com*, 15 de Enero de 2010; explica también las dificultades que esto suscita GIL PECHARROMÁN, Xavier, "Delito fiscal y blanqueo: dos sanciones para una actuación", en *El economista*, lunes, 9 de agosto de 2010, pgs. 4-5; también parece ser la opinión de COBO DEL ROSAL, Manuel / ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, Carlos, *Blanqueo de capitales. Abogados, procuradores y notarios, inversores, bancarios y empresarios*, Cesej Ediciones, Madrid, 2005, pgs. 116/7; RUANO MOCHALES, "Apuntes sobre el Proyecto de Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo", *cit.* En el mismo sentido, en la doctrina italiana RONCO / ARDIZZONE, *Codice penale ipertestuale*, *cit.*, comentario al art. 648 bis, pg. 2989.

<sup>49</sup> QUINTERO OLIVARES, "El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo", *cit.*, pg. 5. En el mismo sentido, REQUE MATA, "¿Puede considerarse el delito fiscal previo al delito de blanqueo de capitales?", *cit.*, pgs. 286/7; FERNÁNDEZ TERUELO, "Capítulo 14: Blanqueo de capitales", *cit.*, nm. 2970.

<sup>50</sup> QUINTERO OLIVARES, "El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo", *cit.*, pg. 6; FERNÁNDEZ TERUELO, "Capítulo 14: Blanqueo de capitales", *cit.*, nm. 2970.

En esta línea, *Choclán Montalvo*<sup>51</sup> se ha posicionado claramente tomando como referencia que la defraudación tributaria punible tiene la configuración típica de un delito de omisión. A su juicio, no puede ser delito previo del blanqueo aquel cuya configuración típica responda a los delitos de omisión. El motivo es que no puede establecerse relación causal entre la acción omitida (el pago de tributos) y los bienes ya incorporados al patrimonio del sujeto por virtud de un hecho positivo anterior no constitutivo de delito (verdadera causa de la incorporación del bien). Descarta en este contexto el recurso a la causalidad hipotética, en el sentido de considerar ilícita por la circunstancia de que de haberse realizado la acción debida (el pago de un tributo) la parte del patrimonio afecta al cumplimiento de la obligación no formaría parte del activo patrimonial del sujeto activo. No es posible imputar la ganancia a la omisión ilícita, cuando natural u ontológicamente pueda hacerse a una acción lícita. Por eso, si la ganancia tiene como causa un hacer positivo lícito, no cabe considerarla de origen ilícito por el hecho de que el autor haya omitido típicamente una acción que hubiera mermado la ganancia. La ganancia de una actividad lícita no deviene en ilícita por la sola circunstancia de que no se tribute por ella, ni siquiera porque se oculte con el fin de evitar el pago del tributo. Ello podrá dar lugar al delito fiscal o, incluso, al de alzamiento de bienes.

2. *Argumento relacionado con la conducta típica: la vulneración del principio ne bis in idem.* Se alega asimismo que la sanción como blanqueo de capitales de la conducta de convertir o transferir el dinero B supondría castigar dos veces la misma conducta. Al defraudador se le estaría castigando adicionalmente por un blanqueo de capitales del art. 301 CP, que necesariamente vendría anudado al delito fiscal, porque lo normal es que quien defrauda a la Hacienda Pública transmita el dinero, lo convierta, u oculte o encubra su origen, conductas estas típicas del art. 301 CP<sup>52</sup>. A ello se añade que tras la reforma del Código penal mediante LO 5/2010, constituirá blanqueo de capitales la mera posesión o utilización de bienes de origen delictivo. En prácticamente todos los casos de delito fiscal podrá apreciarse que quien defrauda posee o utiliza los bienes objeto de la cuota tributaria. Por ello, prácticamente siempre que haya delito fiscal habrá también blanqueo de capitales<sup>53</sup>. Vendría a ser una pena adicional para el delito de fraude tributario. Es más, la conducta de “poseer” ya se habría realizado antes incluso de realizar el delito previo<sup>54</sup>.

3. *El argumento de la prescripción.* Aunque el delito fiscal haya prescrito, es posible perseguir al presunto defraudador por blanqueo de capitales. Por un lado, porque la mera ocultación del dinero implica que el delito de blanqueo se está cometiendo de manera permanente. Por otro, porque la prescripción del delito

<sup>51</sup> CHOCLÁN MONTALVO, “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales”, *cit.*, pgs. 163.

<sup>52</sup> DOPICO GÓMEZ-ALLER, “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo (I)”, *cit.*

<sup>53</sup> GIL PECHARROMÁN, “Delito fiscal y blanqueo: dos sanciones para una actuación”, *cit.*, pgs. 4-5.

<sup>54</sup> Así FERNÁNDEZ TERUELO, “Capítulo 14: Blanqueo de capitales”, *cit.*, nm. 2970.

previo, como vamos a ver, no descontamina los bienes, por lo que siguen constituyendo objeto material idóneo del blanqueo de capitales. Esta situación es objeto de incisivas críticas, porque permite a las autoridades recurrir al delito de blanqueo para prolongar el plazo de prescripción del delito. Y es que aunque el delito fiscal haya prescrito, la posesión o transferencia del dinero defraudado se habrá mantenido en el tiempo, por lo que se podrá perseguir en todo momento al defraudador por el delito de blanqueo<sup>55</sup>.

4. *Argumento político-criminal*. El delito de blanqueo de capitales ha perdido su sentido original dirigido a perseguir penalmente la legitimación de los bienes procedentes de actividades delictivas (tráfico de drogas, corrupción crimen organizado) y se ha convertido en un instrumento de control y recaudación fiscal. Esto supone un entendimiento político-criminal del delito “incoherente y técnicamente inconsistente”, y lleva a una pérdida de su orientación político criminal originaria, trivializando y paralizando su eficacia frente a las conductas que realmente justifican su aplicación<sup>56</sup>. Se alega también el error que supone asignar al delito de blanqueo la finalidad de evitar que el delincuente se beneficie del botín, pues ello supone una “crasa confusión” entre las funciones político-criminales de la figura del blanqueo y la del comiso de ganancias, cuya significación y mecánica son radicalmente distintas<sup>57</sup>.

#### 4.2.2 Opinión personal: la cuota tributaria como objeto material del delito de blanqueo de capitales

A nuestro juicio, el *delito fiscal* del art. 305 CP, como actividad delictiva que es, constituye un *delito previo del blanqueo de capitales*<sup>58</sup>. Sobra decir que es necesario que la conducta defraudadora debe realizar todos los elementos del tipo del art. 305 CP, entre ellos que la *cuota defraudada*, tal y como se determina en el CP, *supere la cuantía* prevista de 120.000 euros. Si la cuota defraudada no supera el límite cuantitativo previsto no habrá delito y, por lo tanto, no será objeto idóneo de una operación de blanqueo, porque en tal caso la cuota procederá de una mera infracción tributaria<sup>59</sup>.

El *objeto material* del delito de blanqueo de capitales del art. 301 n° 1 CP está constituido por los *bienes que tienen su origen o proceden de una actividad delictiva*. Por su parte, el n° 2 del art. 301 se refiere a la *verdadera naturaleza, origen, ubica-*

<sup>55</sup> DOPICO GÓMEZ-ALLER, “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo (I)”, *cit.*

<sup>56</sup> Así ampliamente GÓMEZ BENÍTEZ, “Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferencia con la defraudación fiscal”, *cit.*, pgs. 17 ss.

<sup>57</sup> DOPICO GÓMEZ-ALLER, “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo (I)”, *cit.*

<sup>58</sup> Así también en Argentina, D'ALBORA (h), Francisco J., “Lavado de Dinero y Delito Tributario”, en *Nueva Doctrina Penal*, 2001/A, p. 3.

<sup>59</sup> CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, *Informe al anteproyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo*, 29 septiembre 2009, pg. 62. En el mismo sentido el CONSEJO DE ESTADO: DICTÁMENES, Anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, fecha de Aprobación: 19/11/2009

*ción, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad* de los mismos. Se sigue el sistema de incriminación que admite que *cualquier actividad delictiva*, esto es, cualquier delito, sea idóneo para generar bienes susceptibles de ser blanqueados. Y, como hemos dicho, es indudable que el denominado delito fiscal o fraude tributario del art. 305 CP puede ser delito previo del blanqueo de capitales<sup>60</sup>.

Sólo se pueden blanquear *bienes* (o determinadas circunstancias sobre ellos: origen, ubicación etc.), concepto éste muy amplio que se interpreta en la línea de los Convenios internacionales en la materia, con el objetivo de abarcar cualquier activo que pueda derivarse de un delito<sup>61</sup>. Precisamente la *Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo* acoge el concepto de los instrumentos internacionales, y define los bienes como todo “*tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos...*” (art. 1.2). La novedad, como hemos indicado, es la expresa inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública. Analicemos si la cuota defraudada es un bien que procede de un delito, y por lo tanto constituye objeto material idóneo del delito de blanqueo de capitales del art. 301.

#### 4.2.2.1 La cuota tributaria como bien

No es fácil afirmar que la cuota defraudada constituye un *bien* en el sentido expresado. Y ello porque el delito fiscal no es como el tráfico de drogas, en el que los bienes procedentes del delito serán normalmente el precio de venta de las mismas<sup>62</sup>. De acuerdo con el art. 305 CP, la elusión del pago de tributos (mediante una defraudación) constituye la conducta típica que genera la *obligación tributaria*, que tiene por objeto el pago de la *cuota tributaria*. Lo que surge es la denominada deuda tributaria, que según el artículo 58.1 LGT está constituida *por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta*. Es decir, el bien que procede del delito fiscal es la cuantía económica correspondiente a la cuota tributaria. Como sabemos, la cuota tributaria es una *cantidad de dinero* que constituye normalmente una proporción que se aplica sobre la base imponible (gravamen). Y el dinero, evidentemente, constituye un bien en el sentido del delito de blanqueo de

<sup>60</sup> LOMBARDERO EXPÓSITO, *Blanqueo de capitales, cit.*, pgs. 163.

<sup>61</sup> ABEL SOUTO, *El delito de blanqueo en el código penal español, cit.*, pgs. 183 ss.; MUÑOZ CONDE, Francisco, *Derecho penal. Parte especial*, 18ª Ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pg. 556, define bien como “cualquier beneficio valorable económicamente”.

<sup>62</sup> LÖWE-KRAHL, Oliver, “Geldwäsche”, en *Handbuch in Wirtschaftsstrafrecht* (hrsg. Achenbach/Ransiek), 2. Neu bearbeitete und erweiterte Auflage, 2008, Heidelberg, pgs. 1167-1192, nm. 28.

capitales<sup>63</sup>. Se trata, con todo, de una cantidad de dinero que no ingresa en el patrimonio del autor del delito fiscal, sino que ya se encuentra en él porque constituye una parte del mismo. Este argumento, sin embargo, no impide considerar que la cuota tributaria procede del delito fiscal.

#### 4.2.2.2 La contaminación de la cuota tributaria: la procedencia de un delito

##### 4.2.2.2.1 El problema del origen o la procedencia. El nexo causal

El Código Penal, de acuerdo con los instrumentos internacionales en la materia<sup>64</sup>, considera objeto material del delito de blanqueo los bienes que tengan su *origen* (art. 301 n° 1) o *procedan* de una actividad delictiva (art. 301 n° 2). Ambas expresiones alusivas al origen o procedencia de los bienes son equivalentes desde un punto de vista semántico<sup>65</sup>. La procedencia implica que los bienes han de tener su origen en una actividad delictiva<sup>66</sup>. Están originados en una actividad delictiva los bienes que tienen su “causa” en ella (diccionario RAE)<sup>67</sup>. Este significado, sin embargo, no aclara suficientemente cuándo un bien tiene su origen en la actividad delictiva. Por eso, es necesario elaborar criterios que permitan concretar con precisión cuándo un bien, en este caso la cuota tributaria, tiene su causa en una actividad delictiva previa, el delito fiscal. Se trata, por lo tanto, de especificar la relación que tiene que existir entre la cuota tributaria y el delito fiscal.

Ya nos hemos manifestado en otro lugar en el sentido de que la conexión entre el bien y la actividad delictiva previa ha de ser de tipo *causal*<sup>68</sup>. Ello parece lógico en la medida en que los bienes susceptibles de ser blanqueados han de tener su origen, su causa, en un hecho delictivo previo, derivarse de él. En el momento en que esto es así, decimos que los bienes están “contaminados”. Las teorías desarrolladas por la ciencia

<sup>63</sup> D'ALBORA (h), Francisco J., “Lavado de Dinero y Delito Tributario”, en *Nueva Doctrina Penal*, 2001/A, p. 3.

<sup>64</sup> Por ejemplo, la Convención de Viena, que en su artículo 3 n° 1 a) y b) emplea el término “proceden”. Otra es, sin embargo, la solución adoptada por el *Convenio relativo al blanqueo, seguimiento, embargo y comiso de los productos del delito y a la financiación del terrorismo, hecho en Varsovia el 16 de mayo de 2005*, que, al definir el blanqueo de capitales en el art. 9, habla de “productos”, término cuya definición se encuentra en el art. 1: comprende “todo provecho económico derivado u obtenido directa o indirectamente de un delito”.

<sup>65</sup> ARANGUEZ SANCHEZ, *El delito de blanqueo de capitales*, cit., pg. 202; PALMA HERRERA, *Los delitos de blanqueo de capitales*, cit., pg. 309; en contra, VIDALES RODRIGUEZ, Caty, *Los delitos de receptación y legitimación de capitales en el Código penal de 1995*, Valencia, 1997, pg. 109, que ve en el recurso al término procedencia la intención de resolver el debate sobre la posibilidad de admitir la sustitución de los bienes.

<sup>66</sup> El término “procedencia” se define como “origen, principio de donde nace o se deriva una cosa”; diccionario de la Real Academia Española de la Lengua. En el mismo sentido en Alemania cfr. BARTON, Stephan, „Das Tatobjekt der Geldwäsche: Wann rührt ein Gegenstand aus einer der im Katalog des § 261 Abs. 1 Nr. 1 - 3 StGB bezeichneten Straftaten her?“, en *NStZ*, 1993, pgs. 159-165, pgs. 159/160.

<sup>67</sup> Exigen también causalidad PALMA HERRERA, *Los delitos de blanqueo de capitales*, cit., pg. 315; ABEL SOUTO, *El delito de blanqueo en el código penal español*, cit., pgs. 163-4; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 2ª ed., Tirant lo blanch, Valencia, 2005, pg. 506.

<sup>68</sup> Cfr. Ampliamente BLANCO CORDERO, Isidoro, *El delito de blanqueo de capitales*, 2ª ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2002, pgs. 288 ss.

jurídico-penal para afirmar la existencia de una relación a la *causalidad* entre un comportamiento y un resultado nos sirven para determinar qué bienes están conectados causalmente con una actividad delictiva previa. Siguiendo la teoría más comúnmente aceptada de la equivalencia de las condiciones, y recurriendo a la fórmula de la *conditio sine qua non* para su aplicación, podemos afirmar que un bien procede de una actividad delictiva previa cuando, suprimiendo mentalmente tal actividad previa, el bien desaparecería en su concreta configuración. Y esta concreta configuración incluye claramente todo lo relacionado con la existencia, composición material, valor o titularidad económica del bien<sup>69</sup>. En sentido negativo, no existirá nexo causal si la actividad previa no constituye una condición de la situación patrimonial actual o la existencia del bien. Una actividad delictiva previa es causa de un bien cuando repercute directa o indirectamente en su existencia, composición material, valor, en su titularidad, posesión o custodia<sup>70</sup>.

Existe también conexión causal y, por lo tanto, *contaminación*, cuando suprimiendo mentalmente la actividad delictiva el bien no se encuentra en el patrimonio de un sujeto. En este caso, se puede afirmar que el bien tiene su origen en aquella actividad delictiva. Los detractores señalan que la relación causal con la actividad delictiva precisa que el autor obtenga algo que no tenía antes del delito y que éste produzca un incremento del patrimonio material de sus autores o partícipes<sup>71</sup>. Es evidente que aplicando las teorías causales válidas en la ciencia jurídico-penal (sin recurrir a causalidades hipotéticas), el delito fiscal supone un incremento del patrimonio del defraudador, como hemos indicado ya, con bienes que de otro modo no estarían en el mismo. Y ello viene avalado por la propia descripción del art. 305 CP, relativo al delito de fraude fiscal, que cuantifica claramente la cantidad de dinero que constituye la cuota defraudada en más de 120.000 euros, que son los que incrementan el patrimonio del defraudador. Este dinero no estaría en su patrimonio si no hubiera defraudado a la Hacienda Pública y tiene, por lo tanto, su origen y procedencia en el delito fiscal.

Ya hemos expuesto que en otros países el delito fiscal consiste esencialmente en defraudar mediante la elusión del pago de impuestos (por ejemplo el § 370 del Código tributario alemán, o el art. 1741 del Código tributario francés), lo que genera un *ahorro de gastos* al contribuyente, que no paga a las autoridades tributarias. El debate en estos países gira en torno a si este ahorro de gastos originado en un delito puede considerarse objeto idóneo del blanqueo. Consideramos que los gastos no realizados, ahorrados, las deudas (el pasivo) que genera el delito carecen de

<sup>69</sup> Cfr. BARTON, „Das Tatobjekt der Geldwäsche“, *cit.*, pg. 161. A mayor abundamiento, recordemos que el nº 2 del art. 301 se refiere a la ocultación o encubrimiento no de los bienes, sino de determinadas características de los mismos: “la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos”.

<sup>70</sup> *Ibidem*.

<sup>71</sup> QUINTERO OLIVARES, “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, *cit.*, pgs. 5-6.

relevancia a efectos del blanqueo de capitales por no ser bienes, salvo que dichos ahorros tengan relevancia penal. Existen delitos que pueden generar dicho ahorro, pues ahorra gastos quien no instala la depuradora cuando procede a realizar vertidos y comete un delito contra el medio ambiente, o quien construye en suelo rústico<sup>72</sup>. Coincido en que en estos delitos los gastos no realizados no pueden ser objeto material del delito de blanqueo de capitales, porque carecen de relevancia jurídico-penal. En estos y otros ejemplos en los que el delito supone un ahorro de gastos el Código penal no los menciona. Los delitos contra el medio ambiente castigan a quien realiza los vertidos delictivos, con independencia de que ahorre o no. Los delitos contra la ordenación del territorio castigan a quien construye en suelo rústico independientemente de lo que se haya ahorrado por no haber construido en un suelo urbano más caro. Pero si estos delitos generan ganancias, esto es, un incremento del patrimonio de los responsables, entonces éstas constituirán bien idóneo para ser blanqueado. Y eso ocurre con cualquier delito que genere ganancias, desde el tráfico de drogas hasta un asesinato por precio. En el tráfico de drogas se otorga relevancia jurídico-penal a las ganancias, cuando se dispone expresamente que pueden ser decomisadas. Lo mismo en el asesinato cuando el sicario obtiene un precio. Cualquier ganancia del delito tiene relevancia jurídico-penal, por lo menos a efectos del comiso (art. 127 CP), y puede ser objeto idóneo del blanqueo de capitales.

El delito fiscal del art. 305 CP genera efectivamente un ahorro de gastos (la deuda tributaria), pero *traduce* dicho ahorro en una cantidad de dinero, esto es, *otorga relevancia penal* a los gastos ahorrados, en este caso, a la cuota tributaria defraudada, que debe superar los 120.000 euros. Esta cuantía, de naturaleza jurídica discutida<sup>73</sup>, es el *bien derivado del delito* y, por lo tanto, es idónea para ser objeto material del delito de blanqueo. Que se encuentre ya en poder del defraudador no tiene ninguna importancia a efectos del blanqueo de capitales. También en las insolvencias punibles los bienes están en el patrimonio del deudor, y no creo que ello impida considerar que constituyen bienes que proceden de un delito, idóneos por lo tanto para ser blanqueados. El art. 257 n° 1 CP castiga a quien se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores, bienes, por lo tanto, expresamente mencionados en el tipo penal y que resultarán contaminados al menos en la cuantía de las deudas que tenga con aquellos<sup>74</sup>. Y también se encuentran los bienes en poder del delincuente (aunque no le pertenezcan) en la apropiación indebida, en la que el sujeto activo los ha recibido antes de apropiarse de ellos, y ello no impide conside-

<sup>72</sup> Ejemplos de QUINTERO OLIVARES, “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, *cit.*, pg. 2; también VOß, *Die Tatobjekte der Geldwäsche*, *cit.*, pg. 116.

<sup>73</sup> Cfr. BLANCO CORDERO, Isidoro, “Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social”, en *Eguzkilore: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, N° 14, 2000, pags. 5-46, pgs. 21/2.

<sup>74</sup> En contra QUINTERO OLIVARES, “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, *cit.*, pg. 2.

rarlos bienes idóneos para el blanqueo (o la receptación), por constituir el objeto del delito.

En definitiva, la *cuota defraudada constituye un bien* en el sentido del art. 301 CP, que constituye simultáneamente un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador<sup>75</sup>. Y además supone el beneficio o provecho económico *derivado del delito* susceptible de ser considerado bien idóneo del delito de blanqueo de capitales. Por lo tanto, las conductas típicas descritas en el art. 301 CP pueden recaer sobre la cuota tributaria. El problema, como vamos a ver a continuación, no es tanto el origen o la procedencia delictiva de los bienes, cuanto la dificultad de concretarlos e individualizarlos en el patrimonio del contribuyente (algo que en principio ocurrirá en todos los casos en los que lo obtenido sea dinero, bien fungible por excelencia). El contribuyente responde de la deuda tributaria con todos los bienes de su patrimonio (igual que en las insolvencias punibles), pero es prácticamente imposible determinar qué bienes son los que resultan contaminados. Lo que no es admisible es la teoría del contagio total, según la cual todo el patrimonio del contribuyente queda contaminado<sup>76</sup>. Ello sería excesivo y desproporcionado. Cualquiera que realizara negocios con él estaría cometiendo un delito de blanqueo de capitales, si concurrían todos sus elementos, especialmente los subjetivos (conocimiento del origen, o imprudencia en el momento de la recepción).

#### 4.2.2.2.2 Problemas temporales

Antes de examinar las posibilidades de individualización de los bienes, es conveniente aludir a las dificultades temporales que surgen. En toda relación de causalidad es necesario que la *causa preceda al resultado*, en este caso se requiere que el delito fiscal preceda en el tiempo a la cuota tributaria que constituye el objeto material del delito de blanqueo de capitales. No hay problema cuando se puede determinar de forma segura el momento de realización del delito que genera los bienes blanqueados; por ejemplo, si se trata de un tráfico de drogas en el que se puede determinar el momento de la venta y la cuantía obtenida. Ahora bien, el delito fiscal presenta unas peculiaridades que pueden generar dificultades prácticas de difícil solución.

El momento de contaminación de los bienes integrantes de la cuota tributaria defraudada se producirá cuando *vencen los plazos administrativos* establecidos para declararlos a la Administración tributaria<sup>77</sup>. Hasta que no finalizan los mismos, existe un período de tiempo durante el que no es posible determinar si existe o no

<sup>75</sup> Así lo indica CAMPOS NAVAS, Daniel, "Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo", *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, Nº 5, 2005, pags. 1402-1410. En el mismo sentido, LOMBARDEO EXPÓSITO, *Blanqueo de capitales*, cit., pg. 163, para quien el incremento del patrimonio del defraudador por su actividad delictiva implica la disminución del patrimonio del erario público.

<sup>76</sup> LÖWE-KRAHL, "Geldwäsche", cit., nm. 28.

<sup>77</sup> Así GIL PECHARROMÁN, "Delito fiscal y blanqueo: dos sanciones para una actuación", cit., pg. 5.

delito fiscal. Por ello, todo acto realizado sobre tal dinero no puede ser considerado delito de blanqueo de capitales, porque los bienes no tienen –todavía– carácter delictivo.

Ejemplo: imaginemos que A oculta sus bienes con el fin de no declararlos a la Hacienda Pública en el ejercicio correspondiente. Realiza multitud de transferencias a cuentas diversas antes de que venzan los plazos administrativos para declarar tales bienes. En este caso no habrá delito de blanqueo de capitales, porque todavía no ha surgido la cuota tributaria y, por lo tanto, no existen bienes idóneos para ser blanqueados (salvo que haya cometido algún otro delito).

Más complejos serán los casos en los que el *acto de liquidación* definitiva de la cuota tributaria se realiza *muy posteriormente* al *vencimiento* de aquellos plazos. No va a ser infrecuente que la Agencia tributaria necesite realizar investigaciones para determinar si existe o no una cuota defraudada, y su cuantía. Por lo que el acto de liquidación correcto se llevará a cabo tiempo después de que hayan vencido los plazos administrativos establecidos para declarar el patrimonio a la Administración tributaria.

Imaginemos que el contribuyente tiene la intención de interponer un recurso contra el acto de liquidación tributaria (provisional o definitiva). Si entre el momento de notificación del acto de liquidación y el de interposición del recurso procede a transmitir los bienes, ¿comete un delito de blanqueo de capitales? Y si finalmente no interpone recurso ¿constituirá blanqueo de capitales la transmisión de los bienes? En principio, habrá que considerar que hasta que no exista una decisión definitiva sobre la existencia de la cuota defraudada no podrá considerarse que existen bienes susceptibles de ser blanqueados.

Imaginemos que el contribuyente interpone un recurso contra el acto de liquidación tributaria provisional, y solicita la suspensión de la ejecución (art. 233 LGT), con lo que se aplaza de nuevo temporalmente el vencimiento y, por lo tanto, la determinación de la cuota tributaria. Incluso agotada la vía económico-administrativa, puede el contribuyente recurrir ante los tribunales el acto de liquidación realizado por la Administración tributaria, y volver a solicitar la suspensión de la ejecución. Si se acepta la suspensión, se pospone la liquidación de la deuda tributaria. Y por último, tal vez después de 5 ó 10 años, se produzca una decisión definitiva de los tribunales sobre la liquidación de la deuda tributaria. Puede ocurrir que el contribuyente, durante el período en el que está suspendida la ejecución, realice transferencias de sus bienes. ¿Podría esto dar lugar a un delito de blanqueo de capitales? Caben dos posibles soluciones a esta cuestión: a) lo más acertado es entender que la cuota tributaria surge en el momento de la decisión judicial definitiva que procede al acto de liquidación de la deuda tributaria, por lo que todo acto previo se realiza sobre bienes no contaminados; b) si no se acepta esto, y se considera contaminada la cuota tributaria, el defraudador puede alegar un posible error de tipo, por desconocimiento de un elemento típico, cual es el origen delictivo de los bienes. Con todo, siempre queda la difícil cuestión de la existencia de un posible dolo eventual, al estar pendiente un proceso judicial que puede determinar una

liquidación definitiva que supere el límite cuantitativo previsto en el Código penal. Pero incluso aunque finalmente se descarte el dolo eventual, recordemos que el art. 301 n° 3 castiga el blanqueo realizado por imprudencia grave<sup>78</sup>, que, tal y como lo interpretan algunas sentencias del TS (que se encuentra dividido), podría ser de aplicación al defraudador<sup>79</sup>.

Puede suceder asimismo que una vez concretada la cuota tributaria, el contribuyente decida transferir los bienes que la integran para *realizar el pago de la misma*. Podría plantearse de nuevo si se realiza un delito de blanqueo, porque se lleva a cabo la conducta típica del delito de blanqueo consistente en *transmitir* los bienes (art. 301 CP). A nuestro juicio, no se puede decir que exista todavía una cuota tributaria defraudada, pues el defraudador tiene todavía posibilidad de realizar el pago, por lo que la conducta sería atípica por falta de objeto material. En cualquier caso, si se entiende que ya se ha producido la defraudación (cosa dudosa a mi juicio) la conducta del contribuyente estaría amparada por la *causa de justificación del art. 20 n° 7 CP*, como cumplimiento de un deber. Con todo, la sanción de la mera posesión de bienes como blanqueo de capitales dificulta esta última postura, porque si la cuota ha sido poseída se habrá consumado el delito de blanqueo y podría ser perseguido.

#### 4.2.2.2.3 La individualización de los bienes constitutivos de la cuota tributaria

Junto a los problemas temporales, son otras muchas las dificultades prácticas de considerar la cuota tributaria como objeto material idóneo del blanqueo de capitales. Como sabemos, dicha cuota se traduce en un aumento del patrimonio del autor, pero no encuentra un reflejo en concretos bienes. Recordemos que la cuota tributaria cuantifica la obligación tributaria económicamente valorable de la que responde el defraudador, pero es imposible diferenciar en su patrimonio los bienes que la integran<sup>80</sup>, problema este no exclusivo de este delito, pero sí en el que se acentúa

<sup>78</sup> Cfr. ampliamente BLANCO CORDERO, Isidoro, *Responsabilidad penal de los empleados de banca por el blanqueo de capitales. (Estudio particular de la omisión de la comunicación de las operaciones sospechosas de estar vinculadas al blanqueo de capitales)*, editorial Comares, Granada, 1999, pgs. 179 ss.; BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales, cit.*, pgs. 401 ss.

<sup>79</sup> En el seno del Tribunal Supremo se observan dos opciones a la hora de determinar quiénes pueden ser sujetos activos de la modalidad imprudente del blanqueo de capitales: una línea jurisprudencial entiende que el círculo de sujetos activos no está limitado, de manera que cualquiera puede ser condenado por blanqueo imprudente (así las STS de 23-12-2003, 14-9-2005, STS de 1-2-2007); otra línea jurisprudencial, más acertada a nuestro juicio, argumenta que sólo pueden ser sujetos activos aquellos los sujetos obligados por la normativa administrativa de prevención del blanqueo de capitales que incumplan las obligaciones legalmente establecidas (SSTS de 17-6-2005, y parece apuntar en este sentido la STS de 25-4-2007).

<sup>80</sup> GÓMEZ BENÍTEZ, “Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferencia con la defraudación fiscal”, *cit.*, pg. 18, indica que los bienes procedentes del delito fiscal se incluyen en “una unidad patrimonial, que hace imposible diferenciarlos de los que sí han sido objeto de tributación”; REQUE MATA, “¿Puede considerarse el delito fiscal previo al delito de blanqueo de capitales?”, *cit.*, pg. 287, evidencia la dificultad de delimitar qué bienes del patrimonio del defraudador son los que proceden del impago de impuestos. En la doctrina italiana SCIALOJA / LEMBO, *Antiriciclaggio, cit.*, pg. 139; RONCO / ARDIZZONE, *Codice penale ipertestuale, cit.*, comentario al art. 648 bis, pg. 2989.

notablemente. Si no se puede *individualizar la cuota tributaria* en el patrimonio del defraudador, difícilmente se puede realizar la conducta típica del delito de blanqueo de capitales, al no existir objeto material.

En un intento por resolver este espinoso problema de la concreción de la cuota tributaria, la doctrina alemana ha propuesto diversas *soluciones*. 1. La primera considera que no se puede determinar el bien concreto que materializa la cuota tributaria, por lo que no es posible cometer un delito de blanqueo de capitales. 2. De acuerdo con la segunda, la cuota tributaria materializa una deuda (la deuda tributaria), de la que debe responder el defraudador con todos sus bienes, presentes y futuros, por lo que todo su patrimonio resulta contaminado<sup>81</sup>. 3. La tercera limita la contaminación exclusivamente a la unidad patrimonial en la que se integra la cuota tributaria y los bienes respecto de los que no se pagan tributos.

1. La primera solución no es convincente, ya que desconoce que el delito fiscal ha generado un incremento patrimonial en el patrimonio del defraudador, que en otro caso no existiría. Ya hemos demostrado en el apartado anterior que la cuota tributaria (no la deuda tributaria) constituye un bien procedente del delito fiscal.

2. Considerar que la deuda contamina *todo el patrimonio* del autor<sup>82</sup> no es aceptable, por tratarse de una interpretación contraria a la ley, dado que se considerarían bienes idóneos para el delito de blanqueo algunos que no proceden de un delito previo (interpretación *contra legem*). En esta línea, la doctrina alemana califica de arbitrario y desproporcionado aceptar que todo delito previo de fraude fiscal produce siempre una contaminación de la totalidad del patrimonio<sup>83</sup>.

3. La tercera opción tampoco convence, pues considera contaminados *bienes que no proceden de un delito* previo, en concreto los que integran la base imponible, algo nuevamente contrario a lo dispuesto en el art. 301 CP.

El blanqueo de capitales exige obligatoriamente la concreción de un objeto específico o una pluralidad de bienes igualmente determinados que proceden de una actividad delictiva. Y esto no es fácil sobre todo cuando se trata de cantidades de dinero, bien éste fungible por excelencia<sup>84</sup>. El problema de concreción o especifica-

<sup>81</sup> Cfr. VOB, *Die Tatobjekte der Geldwäsche*, cit., pgs. 123 ss.

<sup>82</sup> Se refiere a esta posibilidad GIL PECHARROMÁN, “Delito fiscal y blanqueo: dos sanciones para una actuación”, cit., pg. 5.

<sup>83</sup> BURGER, „Die Einführung der gewerbs- und bandenmäßigen Steuerhinterziehung“, cit., pg. 5; SPATSHECK / WULF, “Schwere Steuerhinterziehung’ gemäß § 370a AO – Zwischenbilanz zur Diskussion über eine missglückte Strafvorschrift”, cit., pgs. 2983-2987, pg. 2987; BITTMANN, “Die gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung und die Erfindung des gegenständlichen Nichts als geldwäscherelevante Infektionsquelle“, cit., pg. 168; WULF, “Telefonüberwachung und Geldwäsche im Steuerstrafrecht”, cit., pg. 328; FISCHER, *Strafgesetzbuch*, cit., § 261, nm. 8 b; HERZOG, *GWG, Geldwäschegesetz, Kommentar*, cit., § 26, nm. 75. Ampliamente sobre estas críticas VOB, *Die Tatobjekte der Geldwäsche*, cit., pgs. 131 ss.

<sup>84</sup> Así también REQUE MATA, “¿Puede considerarse el delito fiscal previo al delito de blanqueo de ca-

ción es de difícil solución en este supuesto. La posibilidad de que el fraude fiscal constituya delito previo del blanqueo de capitales requiere que durante la investigación se pueda identificar razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria. En algunos casos será posible acreditar de manera segura que la conducta de blanqueo recae sobre bienes que forman parte de la cuota tributaria.

1. Una posibilidad es que la acción típica del delito de blanqueo de capitales recaiga sobre una *parte del patrimonio del defraudador que obligatoriamente incluya todo o parte de la cuota tributaria*. Ello ocurrirá cuando la acción de blanqueo se realiza sobre la totalidad del patrimonio del autor del delito previo, o al menos sobre una proporción tan elevada de su patrimonio que supere la parte lícita y comprenda una porción del valor de la cuota tributaria impagada<sup>85</sup>. En estos dos casos se establece con certeza que los bienes obtenidos del delito fiscal se encuentran total o parcialmente en el objeto sobre el que recae la acción típica del delito de blanqueo<sup>86</sup>.

Ejemplo: El defraudador H dispone de un patrimonio total por valor de 100. Defrauda a la Hacienda Pública una cuota tributaria por valor de 30. H compra a D un vehículo por 60. En este caso no se puede considerar que dicha cantidad proceda del delito fiscal, pues de acuerdo con el principio *in dubio pro reo* hay que considerar que los 60 que paga no proceden del delito previo. La cosa cambia si paga por el coche 80, porque al menos 10 de ellos proceden del delito fiscal<sup>87</sup>.

2. Otra posibilidad es que se consiga identificar la cuantía constitutiva de la base liquidable sobre la cual no se han pagado impuestos. Recordemos que la cuota tributaria se determina normalmente aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable (art. 56 LGT), y que el tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra (art. 55 LGT). Por lo tanto, dado que la cuota tributaria es un porcentaje de la base liquidable, es razonable entender que la masa patrimonial integrada por la base liquidable contiene una parte contaminada. *No está contaminada toda la base liquidable, sino exclusivamente la parte constitutiva de la cuota tributaria*. De nuevo, siendo el dinero un bien fungible, es extremadamente difícil determinar qué parte constituye la cuota tributaria, y por lo tanto objeto material idóneo del delito de blanqueo. Esto significa que sólo habrá delito de blanqueo si el defraudador

pitales?”, *cit.*, pg. 287.

<sup>85</sup> Así BITTMANN, “Die gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung und die Erfindung des gegenständlichen Nichts als geldwäscherelevante Infektionsquelle”, *cit.*, pg. 168; en el mismo sentido LÖWE-KRAHL, “Geldwäsche”, *cit.*, nm. 29; MA, Yueh-Chung, *Die Bekämpfung der Geldwäsche als tatsächliches und rechtliches Problem - Internationale Instrumente sowie die Entwicklung der Gesetzgebung in Taiwan und in Deutschland*, Inaugural-Dissertation zur Erlangung der Doktorwürde der Juristischen Fakultät der Eberhard-Karls-Universität Tübingen, 2008, pg. 193.

<sup>86</sup> Señala VOB, *Die Tatobjekte der Geldwäsche*, *cit.*, pg. 135, que en la práctica esta situación no se dará casi nunca.

<sup>87</sup> Ejemplo de LÖWE-KRAHL, “Geldwäsche”, *cit.*, nm. 30.

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.

Ejemplo: Un defraudador tiene un capital no declarado por valor de 1.000 en una cuenta bancaria en el extranjero. Imaginemos que la cuota tributaria que le correspondería pagar fuese de 300. Sólo se cometerá delito de blanqueo de capitales si se transfieren los 1.000, o si se transfieren más de 700, porque entonces una parte de la cuota tributaria contaminada ha sido objeto material del delito de blanqueo.

Esto puede suponer que el delito de blanqueo que tiene por objeto material la cuota tributaria posee un *ámbito de aplicación extremadamente pequeño*. En la práctica serán raros unos hechos subsumibles en este delito, sobre todo porque casi nunca se realizarán las acciones de blanqueo sobre la totalidad (o casi) del patrimonio del autor del delito previo<sup>88</sup> (o de la base imponible), o sobre una cantidad tan grande del mismo que obligatoriamente incluya la cuota tributaria.

Ahora bien, esta conclusión se enturbia con la nueva regulación del art. 301 CP, que va a facilitar enormemente la prueba de la realización de un delito de blanqueo. Recordemos que dicho precepto castiga ahora la mera posesión de los bienes, incluso por el autor del delito previo, lo que amplía de forma notable las posibilidades de aplicar este precepto en los casos examinados. En efecto, si se detecta que el defraudador ha poseído los bienes por los que no ha tributado, una porción de los cuales se corresponde a la cuota tributaria, el delito se habrá consumado.

#### 4.2.2.2.4 Criterios para resolver los casos de mezcla de bienes

La enorme dificultad de concretar o determinar qué bienes del patrimonio del defraudador resultan contaminados por el delito fiscal se complica si tenemos en cuenta que normalmente tales bienes estarán “disueltos” en el patrimonio del defraudador, *mezclados* con sus bienes de origen lícito. Y lo mismo ocurrirá en los casos excepcionales en los que se pueden concretar dichos bienes, porque cuando son dinero, estará mezclado con otras cuantías de origen lícito. Conviene, por lo tanto, examinar si los criterios elaborados por la doctrina para resolver los problemas de contaminación de los bienes mezclados son de utilidad para concretar los bienes que integran la cuota defraudada<sup>89</sup>.

Como es bien sabido, una técnica de blanqueo de capitales consiste en la mezcla de bienes procedentes de actividades delictivas con otros de carácter lícito. Se persigue así el encubrimiento del origen del dinero de manera que éste se pueda confundir con el de origen lícito<sup>90</sup>. El supuesto más común es el ingreso de dinero de procedencia delictiva en cuentas bancarias en las que están depositadas otras cantidades de origen legítimo. Se ha de decidir entonces si el saldo de la cuenta que contiene bienes de

<sup>88</sup> Así VOß, *Die Tatobjekte der Geldwäsche*, cit., pg. 135.

<sup>89</sup> SAMSON, “Geldwäsche nach Steuerhinterziehung?”, cit., pgs. 275 ss; también VOß, *Die Tatobjekte der Geldwäsche*, cit., pg. 130

<sup>90</sup> BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, cit., pg. 295.

origen lícito y bienes contaminados, resulta totalmente contaminada o sólo de forma proporcional a la parte que lo está<sup>91</sup>.

La cuestión en el ámbito que analizamos se diferencia de los supuestos habituales de blanqueo porque en ellos se determina qué dinero está contaminado (por ejemplo, en los casos de tráfico de drogas), discutiéndose entonces la cuestión de la "contaminación o infección"<sup>92</sup> de la parte en principio "limpia" por la "contaminada". Sin embargo, tratándose del delito fiscal (y otros semejantes, como las insolvencias punibles) lo primero que debe determinarse es qué bienes están contaminados originalmente por el delito fiscal<sup>93</sup> y, a partir de ese momento, ya se puede discutir si se contamina o no toda la mezcla. Y como venimos diciendo, la concreción o individualización de los bienes originados en el delito fiscal es algo de enorme dificultad. Con todo, puede ocurrir que se llegue a concretar, de acuerdo con los criterios expuestos en el apartado anterior, la cuantía de los bienes contaminados. Pueden surgir entonces los problemas de la mezcla.

Ejemplo 1: Imaginemos que en una cuenta están depositados 200.000 €, de los cuales 100.000 € proceden del delito fiscal, y retiran A y B una cantidad de 100.000 € cada uno. En virtud del principio *in dubio pro reo* se presume que han retirado cada uno la parte limpia. No es aplicable este principio, sin embargo, si quien recibe los bienes conoce con toda seguridad que está recibiendo una cantidad contaminada. Por ejemplo, si en una cuenta se encuentran depositados 1,5 millones €, de los cuales 1 millón € es de origen delictivo, quien lo sabe y retira un millón conoce necesariamente que por lo menos 500.000 € están contaminados<sup>94</sup>.

Ejemplo 2: El contribuyente no declara a la Agencia tributaria la obtención de una renta de 15.000 € en efectivo. Dos años más tarde la Agencia tributaria descubre el fraude, y le exige el pago de una cuota tributaria por valor de 7.000 €. Con base en estas circunstancias se pueden plantear las siguientes variantes<sup>95</sup>.

Variante 1: El contribuyente dispone de una única cuenta, en la que está depositado todo su patrimonio por valor de 70.000 €. Supongamos que transfiere 30.000 € a una persona que conoce que en dicha cuenta existen bienes contaminados. ¿Comete blanqueo de capitales? Soluciones posibles. a) Un sector considera que los 7.000 € correspondientes a la cuota defraudada están disueltos en la totalidad de la mezcla. De los 70.000 € de la cuenta, un 10% es de origen ilícito. Por lo que el 10% de los 30.000 € están contaminados y el tercero que recibe el dinero (y también el defraudador que los posee, como veremos) cometerá un delito de blanqueo sobre bienes de origen delictivo. b) A nuestro juicio, lo razonable es entender que sólo habrá delito de blanqueo cuando la cantidad transferida supere los 63.000 €, porque en ese caso al-

<sup>91</sup> Caben tres posibilidades: considerarlos idóneos para el blanqueo por estar originados parcialmente en actividades delictivas; considerarlos bienes legítimos por ser parcialmente de origen legal; o, como tercera vía, entender que son bienes de origen ilegal sólo en la parte que tenga esa procedencia. Ampliamente sobre esto BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, cit., pgs. 295 ss.

<sup>92</sup> Sobre este tema *cfr.* MICHALKE, Regina, "Die „Infizierung“-Theorie bei der Geldwäsche – ein untauglicher Versuch am untauglichen „Gegenstand“, en *Arbeitsgemeinschaft Strafrecht des Deutschen Anwaltvereins (Hrsg.), Strafverteidigung im Rechtsstaat*, Nomos, Baden-Baden, 2009, pgs. 346-392.

<sup>93</sup> VOB, *Die Tatobjekte der Geldwäsche*, cit., pgs. 130.

<sup>94</sup> *Cfr.* BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, cit., pg. 298.

<sup>95</sup> Ejemplo similar al planteado por SAMSON, "Geldwäsche nach Steuerhinterziehung?", cit., pgs. 275/6.

gún bien tiene carácter contaminado<sup>96</sup>.

Variante 2: Supongamos que el contribuyente no tiene los 70.000 € en una cuenta, sino que dispone de 10 cuentas cuyos saldos son de 7.000 € cada una. Si el tercero recibe los 30.000 € con fondos procedentes de cuatro cuentas, de cada una de las cuales en cuantía de 7.000 €, y de una quinta en cuantía de 2.000 €. Las posibles soluciones son similares a las anteriores. Considerar que las 10 cuentas con 7.000 € están contaminadas de forma proporcional, esto es, en una cuantía de 700 € cada una, o entender que sólo una cuenta por valor de 7.000 € tiene su origen en el delito fiscal<sup>97</sup>. En este último supuesto, no podría determinarse si la retirada de fondos de la cuenta es delictiva, porque no se sabe a ciencia cierta en qué cuenta se encuentra el dinero contaminado constitutivo de la cuota tributaria. Es más, existiendo otras cinco cuentas con un saldo de 7.000 €, en virtud del principio *in dubio pro reo* habrá que considerar que la cuota está en alguna de esas cinco.

La situación se puede complicar aún más si combinamos los problemas de las mezclas con los temporales.

En definitiva, podemos ver que salvo en aquellos casos en los que el contribuyente tiene todo su patrimonio en una cuenta, o toda la base imponible en ella, es muy difícil concretar los bienes contaminados. Evidentemente estos casos *no serán muy frecuentes*, pues el contribuyente defraudador no tendrá todo su patrimonio en una única cuenta, sino que dispondrá de diversos bienes de origen lícito mezclados con los de origen delictivo.

## 5. ¿Es necesaria sentencia condenatoria por el delito fiscal?

Recordemos que el Tribunal de Casación francés, partiendo del carácter autónomo del delito de blanqueo de capitales, considera que no es necesario que se hayan iniciado previamente persecuciones ni que se haya pronunciado una condena por el delito fiscal, sino que es suficiente con que se establezcan los elementos constitutivos de este delito del que procede el dinero que se blanquea. El tipo del art. 301 CP, en su versión posterior a la reforma realizada mediante LO 5/2010, requiere acreditar que los bienes supuestamente blanqueados proceden de una *actividad delictiva*. Con anterioridad se exigía que los bienes procedieran de un *delito*. Esta modificación fue propuesta en el informe del Consejo Fiscal al Anteproyecto de reforma del Código penal de 2008, al entender “que se corresponde mejor con la autonomía del delito de blanqueo y con la no exigencia de una resolución judicial que se pronuncie sobre un delito antecedente concreto conforme a lo establecido también por la doctrina de la Sala Segunda del TS (STS 115/2007 de 22 enero 2007)”. No existen otras referencias sobre este cambio legislativo, por lo que parece que el legislador asume la propuesta y fundamentación del Consejo Fiscal<sup>98</sup>.

<sup>96</sup> *Ibidem*.

<sup>97</sup> *Ibidem*.

<sup>98</sup> Cfr. MANJÓN-CABEZA OLMEDA, Araceli, “Receptación y blanqueo de capitales (arts. 301 y 302)”, en Álvarez García y González Cussac (dirs.), *Comentarios a la reforma penal de 2010*, Tirant lo

Este cambio legislativo, si bien es acertado, no parecía necesario a la vista de la doctrina jurisprudencial ya consolidada desde hace años. La jurisprudencia se ha pronunciado de manera rotunda en el sentido de que no es necesario que exista una condena por la actividad delictiva previa de la que proceden los bienes<sup>99</sup>. Es paradigmática la STS 1704/2001, de 29 de septiembre, a la que se refieren otras posteriores, en la que advierte que en la definición del delito de blanqueo no se exige la previa condena por el delito del que proceden los bienes que se ocultan. Esto es lógico, sigue, desde una perspectiva político-criminal, puesto que, tratándose de combatir eficazmente el tráfico de drogas en todos los tramos del circuito económico generado por dicha delincuencia, carecería de sentido esperar a que se declarase la responsabilidad de los partícipes en el tráfico para perseguir penalmente tales conductas<sup>100</sup>. Se considera bastante con acreditar simplemente la presencia antecedente de una actividad delictiva de modo genérico, que permita en atención a las circunstancias del caso concreto la exclusión de otros posibles orígenes, “sin que sea necesaria ni la demostración plena de un acto delictivo específico generador de los bienes ni de los concretos partícipes en el mismo”<sup>101</sup>. Las faltas han de quedar fuera del campo de aplicación de la expresión “actividad delictiva”<sup>102</sup>, entre otras razones<sup>103</sup>, porque el propio art. 301, en sus números 2 y 4, alude expresamente a que los hechos previos deben ser “delitos”.

Es preciso, para poder condenar por un delito de blanqueo, que quede acreditado ante el juez competente que los bienes proceden de un delito fiscal. Algún autor se ha manifestado favorable a que se determine mediante un *fallo judicial* la existencia del delito fiscal para que pueda condenarse por blanqueo de capitales<sup>104</sup>. Pero que exista un fallo no significa necesariamente que exista una sentencia condenatoria por el delito fiscal. Como venimos diciendo, el delito fiscal difiere bastante de otros delitos previos del blanqueo (por ejemplo, el tráfico de drogas).

Blanch, Valencia, 2010, pgs. 340 ss; también ZARAGOZA AGUADO, “Comentario al art. 301 CP”, *cit.*, pg. 1169; FERNÁNDEZ TERUELO, “Capítulo 14: Blanqueo de capitales”, *cit.*, nm. 2968, excluye que con esta referencia se incluyan las faltas como actividad delictiva previa; DE ALFONSO LASO, Daniel, “La modificación del delito de blanqueo de capitales, (arts. 301 y 302 CP)”, *La Reforma Penal de 2010: Análisis y Comentarios*, Gonzalo Quintero Olivares (Director) 2010 – Aranzadi, Cizur Menor, pgs. 253-258, pg. 257; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio / FABIÁN CAPARRÓS, Eduardo A., “La ‘emancipación del delito de blanqueo de capitales en el Derecho español’”, en *La Ley*, en prensa.

<sup>99</sup> Un amplio estudio de la doctrina jurisprudencial realiza ZARAGOZA AGUADO, “Comentario al art. 301 CP”, *cit.*, pg. 1169.

<sup>100</sup> En la misma línea las SSTS 575/2003 14-4; 8288/2003, 19-12; 1239/2004, 25-2; 8120/2004, 15-12; 141/2006 27-1; 3932/2007, 4-6 y 772/2007, 8-4-2008; 1426/2005, 13-12; 115/2007, 22-1.

<sup>101</sup> Como indica ZARAGOZA AGUADO, “Comentario al art. 301 CP”, *cit.*, pg. 1169, analizando la jurisprudencia.

<sup>102</sup> Así FERNÁNDEZ TERUELO, “Capítulo 14: Blanqueo de capitales”, *cit.*, nm. 2968.

<sup>103</sup> *Cfr.* las conclusiones de ABEL SOUTO, Miguel, “La reforma penal, de 22 de junio de 2010, en materia de blanqueo de dinero”, ponencia presentada al *II Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, 25 y 26 de noviembre de 2010, Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona, con base en los distintos cánones interpretativos.

<sup>104</sup> Así GIL PECHARROMÁN, “Delito fiscal y blanqueo: dos sanciones para una actuación”, *cit.*, pg. 5.

Las peculiaridades del mismo van a exigir una actividad probatoria muy intensa, para que pueda afirmarse la existencia de una cuota tributaria no pagada que supera la cuantía fijada en el Código penal. A diferencia de lo que considera la jurisprudencia respecto de los delitos de tráfico de drogas<sup>105</sup>, en el delito fiscal sí va a ser necesario acreditar el *acto delictivo concreto que genera los bienes blanqueados*. Y es que la comisión de un delito fiscal requiere probar de manera específica varios elementos típicos de carácter temporal y personal. Recordemos que se ha de constatar la existencia de la cuota tributaria defraudada dentro de unos plazos temporales estrictamente fijados en el art. 305 n° 2 CP. De acuerdo con este precepto, para determinar la cuantía de la cuota se distingue entre tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica y el resto. Respecto de los primeros, dispone el precepto que se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. Acreditar estos períodos temporales es esencial para la existencia del delito fiscal. Y hacerlo con claridad porque como sabemos la cuantía deberá determinarse en atención a cada tributo y período impositivo, sin que puedan sumarse las diferentes cuantías, inferiores al mínimo establecido en el art. 305.1 CP, para convertir en delito lo que no son sino infracciones administrativas<sup>106</sup>. Es más, será necesario asimismo identificar la persona del contribuyente obligado tributario que ha defraudado a la Hacienda Pública.

Por lo tanto, no siendo precisa una sentencia condenatoria, en el proceso por el blanqueo de capitales el juez penal deberá pronunciarse sobre la existencia de un delito fiscal previo, en el que el obligado tributario ha defraudado una cuota (determinada según lo establecido en el CP) que supera la cuantía de 120.000 euros. Lo habitual será que en el mismo proceso se acuse por delito fiscal en concurso real con blanqueo de capitales, por lo que el juez tendrá que pronunciarse sobre ambos delitos. Pero, de no ser así, sí que será posible la condena por blanqueo de capitales sin necesidad de que exista condena por delito fiscal. Lo contrario dejaría sin sanción el blanqueo de bienes procedentes de delitos fiscales prescritos, o cuyo autor ha fallecido, algo que, como veremos, no es admisible.

Y esto será imprescindible en todo caso, tanto cuando el imputado por blanqueo lo sea el autor del delito fiscal (autoblanqueo), como cuando lo sea un tercero (por ejemplo el *asesor fiscal o el abogado*). Si en un mismo proceso se enjuician el

<sup>105</sup> La jurisprudencia señala que no es necesaria la identificación de un acto delictivo concreto como delito antecedente, ni la existencia de un procedimiento judicial previo en relación con la infracción criminal generadora de los bienes que son blanqueados (SSTS 1637/1999, 10-1-2000; 198/2003, 10-2 y 1134/2005, 23-2 entre otras).

<sup>106</sup> SSTS 952/2006, 6-10; 2115/2003, 3-1.

delito fiscal y el de blanqueo de capitales, se requerirá en todo caso prueba de la existencia de todos los elementos típicos del delito fiscal para que se pueda condenar por el blanqueo. Y lo mismo habrá de hacerse si simplemente se enjuicia el delito de blanqueo en un proceso distinto del propio del delito fiscal, aunque puede ocurrir que no se condene a nadie por él (por ejemplo porque ha fallecido el autor del delito fiscal).

## 6. Descontaminación de la cuota tributaria

Si pese a todas estas dificultades finalmente se identifican los bienes que forman parte de la cuota tributaria, surgirá la duda de si éstos pueden descontaminarse en algún momento. La descontaminación de los bienes originados en un delito ha sido analizada con profundidad por la doctrina especializada<sup>107</sup>, aunque no ha sido todavía objeto de aplicación jurisprudencial. La cuestión reside en señalar si los bienes que proceden de una actividad delictiva resultan contaminados para siempre, o si existen causas que permitan descontaminar la cuota tributaria. Existe unanimidad en la doctrina en que la descontaminación puede ocurrir si se despenaliza el delito previo -en este caso del delito fiscal-, porque los bienes dejan ya de tener un carácter delictivo<sup>108</sup>. Más discutibles son los supuestos de prescripción del delito fiscal, y de regularización de la situación tributaria.

### 6.1 Prescripción del delito fiscal

De acuerdo con el art. 130 CP, las *causas que extinguen la responsabilidad criminal* son: la muerte del reo, el cumplimiento de la condena, remisión definitiva de la pena, el indulto, el perdón del ofendido cuando la ley así lo prevea, la prescripción del delito y la de la pena o de la medida de seguridad. La cuestión sometida a discusión es determinar si, extinguida la responsabilidad criminal por el delito previo, es posible cometer el delito de blanqueo de capitales sobre los bienes que proceden de aquél.

Quizás la causa que más ha ocupado a la doctrina haya sido la *prescripción*. El debate gira en torno a la cuestión de si la prescripción del delito previo determina que los bienes derivados del mismo dejen de ser idóneos para el delito de blanqueo de capitales.

a) En opinión de un sector de la doctrina la prescripción del hecho previo del que

<sup>107</sup> Por ejemplo, específicamente en materia de delitos fiscal, VOß, *Die Tatobjekte der Geldwäsche*, cit., pgs. 136 ss.

<sup>108</sup> Así FABIÁN CAPARRÓS, Eduardo A., *El delito de blanqueo de capitales*, Madrid, 1998, pgs. 296/7, nota 176; ARANGUEZ SÁNCHEZ, *El delito de blanqueo de capitales*, cit., pg. 219, quien plantea el supuesto en el que el bien haya sido blanqueado antes de la despenalización, y vuelva a ser blanqueado después. En este caso admite este autor que el segundo delito de blanqueo puede ser castigado, porque también un delito de blanqueo puede servir de delito previo a un nuevo delito de blanqueo; PALMA HERRERA, *Los delitos de blanqueo de capitales*, cit., pg. 367.

proviene los bienes produce la *ruptura de la conexión* entre el bien y el hecho que lo origina. En el momento en que no pueda ser perseguido un delito por razón de su prescripción, quedarán *descontaminados* todos los bienes originados en aquél. No parece razonable, se alega, prolongar la procedencia delictiva más allá del plazo en el que el delito es perseguible<sup>109</sup>. No es correcto sancionar a una persona por el blanqueo de bienes procedentes de un delito ya prescrito, cuyos responsables no van a poder ser sancionados penalmente. De lo contrario, se produciría una extensión desmesurada del tiempo durante el que los bienes tienen carácter contaminado, de manera que de no fijar un límite, como por ejemplo la prescripción del delito previo, seguirían manteniendo ese carácter indefinidamente.

b) A nuestro juicio, sin embargo, la prescripción del delito previo, por sí misma, no impide afirmar que los bienes siguen "procediendo" de una actividad delictiva. Las causas de extinción de la responsabilidad criminal (entre ellas la prescripción) suponen, precisamente, que con anterioridad ha existido responsabilidad criminal generada por la comisión de un hecho punible<sup>110</sup>, es decir, de un hecho típico, antijurídico, culpable, y punible. De acuerdo con el principio de accesoriadad, inspirador del delito de blanqueo de capitales (art. 300 CP), es suficiente con la existencia de un hecho típico y antijurídico, con independencia de que concurra o no la culpabilidad o la punibilidad. La existencia de una causa de extinción de la responsabilidad criminal no impide mantener que se ha cometido un hecho típico y antijurídico, con lo que se cumple el requisito exigido por el tipo del blanqueo. Por ello, la muerte del defraudador, el cumplimiento de su condena por delito fiscal o el indulto, como causas de exclusión de la responsabilidad criminal, no limpian la bienes que integran la cuota tributaria. Y en esta línea, la prescripción del delito fiscal (cuyo plazo no coincide con el previsto en la legislación tributaria) no descontamina los bienes, que siguen siendo idóneos para el blanqueo de capitales por proceder de una actividad delictiva.

Con todo, esto no deja de plantear problemas, agravados por la *reforma del CP mediante la LO 5/2010*. La sanción como blanqueo de la mera posesión de bienes de origen delictivo, así como la previsión expresa del autoblanqueo, pueden hacer que los delitos no prescriban prácticamente nunca. Siendo el blanqueo, en su modalidad de posesión, un delito permanente, éste se va a estar cometiendo de manera constante, por lo que va a ser imprescriptible. Esta situación no parece de recibo, porque el blanqueo se convierte en imprescriptible *de facto* (junto con los delitos de lesa humanidad, genocidio, determinados delitos contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, y el terrorismo cuando cause la muerte de alguna

<sup>109</sup> ARANGUEZ SÁNCHEZ, *El delito de blanqueo de capitales*, cit., pg. 219.

<sup>110</sup> Cfr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, cit., pg. 307; se muestra de acuerdo PALMA HERRERA, *Los delitos de blanqueo de capitales*, cit., pgs. 367-8, aunque finalmente concluye que la persecución del blanqueo de bienes procedentes de un delito prescrito carece de interés para el Derecho penal, por su falta de lesividad.

persona (art. 131 nº 4 CP)). Además, el nº 5 del art. 131 CP dispone que en caso de concurso de infracciones o infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave. En principio, el límite máximo de la pena de prisión del delito de blanqueo de capitales llega hasta los seis años, más grave que la máxima del delito fiscal que son cinco años. Por lo que, en principio, la prescripción se produciría cuando prescriba el delito de blanqueo, que como venimos diciendo, en su modalidad de posesión parece imprescriptible. La cuestión es a qué afecta este plazo de prescripción, si al concurso como unidad o sólo al delito más grave. Si se entiende que afecta al concurso, comprenderá el nuevo plazo de prescripción a todos los delitos, y el delito fiscal no prescribirá hasta que prescriba el blanqueo, y se planteará el mismo problema acabado de mencionar<sup>111</sup>.

El Tribunal Supremo ya se ha manifestado respecto de la prescripción del delito de blanqueo, en el sentido de que en su modalidad típica de *conversión* de bienes, no es un delito permanente, pues, si así fuera, la conversión o transformación del capital para encubrir su origen, una vez verificada (por ejemplo, a través de la compra de un inmueble), tendría una vocación de permanencia difícilmente conciliable con el instituto de la prescripción<sup>112</sup>. Concluye, por lo tanto que opera como fecha inicial para la prescripción el de la última transformación de los bienes<sup>113</sup>. Siguiendo esta línea argumentativa, parece que la solución más razonable para evitar la imprescriptibilidad será considerar el momento consumativo a partir del que comienza la prescripción el de la toma de posesión del bien, algo que coincidirá con el momento de consumación del delito fiscal si es el propio defraudador quien detenta los bienes. No se nos escapa, con todo, que esta solución no se acomoda a lo dispuesto en el art. 132 nº 1 CP, que dispone que el plazo de prescripción de los delitos permanentes se computará desde que se eliminó la situación ilícita. Esto parece indicar que el plazo de prescripción del delito de blanqueo en su modalidad de posesión comenzará a contar desde que el sujeto deje de poseer. No me parece lógico, y pienso que lo más razonable, para evitar la imprescriptibilidad del blanqueo, es atender (en línea de lo manifestado por el TS) al momento de toma de posesión de los bienes como inicio de la prescripción.

Si entendemos que el castigo de la posesión como delito de blanqueo vulnera el principio *ne bis in idem* cuando recae sobre el autor del delito previo, esto nos va a permitir afirmar que si se condena al autor del delito previo por éste, no se le va a poder castigar por blanqueo de capitales. Por lo que respecto de él, en principio, habrá que atender al plazo de prescripción del delito fiscal. Una vez prescrito éste, ya no va

<sup>111</sup> Si es un tercero el blanqueador de la cuota tributaria, no habrá problema porque al no ser responsable del delito fiscal el delito que comete de blanqueo tendrá su plazo de prescripción propia.

<sup>112</sup> STS 707/2006, 23-6.

<sup>113</sup> Cfr. La doctrina jurisprudencial sobre la prescripción del delito de blanqueo en CALDERÓN CERZO, Ángel, *Delitos Contra El Orden Socioeconómico*, Ángel Calderón Cerezo y Juan Saavedra Ruiz (coord.) La Ley, Madrid, 1ª Edición, 2008, pgs. 451/2.

a poder ser sancionado por el delito fiscal. Pero podrá apreciarse un delito de blanqueo de capitales, si ha poseído, utilizado etc. tales bienes, porque la prescripción del delito fiscal no descontamina los bienes. Por lo que la pena a imponer puede ser incluso superior a la que le correspondería por el delito fiscal previo ya prescrito. Es una situación ciertamente absurda que merece tomar alguna decisión lo antes posible, para evitar esta situación manifiestamente injusta.

A día de hoy, la única vía que se me ocurre para que se descontaminen los bienes procede de la *normativa civil*. El art. 1956 Código civil concede a la prescripción cierto papel en la descontaminación de los bienes, aunque requiere algunos requisitos adicionales. Recordemos que este precepto dice que “las cosas muebles hurtadas o robadas no podrán ser prescritas por los que las hurtaron o robaron, ni por los cómplices o encubridores, a no haber prescrito el delito o falta, o su pena, y la acción para exigir la responsabilidad civil, nacida del delito o falta”. La prescripción en este caso es un requisito que, junto con otros (prescripción de la acción civil derivada del delito), permite prescribir los bienes procedentes de un delito (hurto o robo, que podría extenderse también a otros)<sup>114</sup>, esto es, adquirir la propiedad de los mismos y, por lo tanto, descontaminarlos.

## 6.2 Regularización de la situación tributaria

Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social presentan una singularidad que no se observa en otras figuras delictivas: la posibilidad de eximir de responsabilidad por los mismos si el sujeto procede a la *regularización*<sup>115</sup>. Recordemos que de acuerdo con el CP queda exento de responsabilidad criminal por el delito fiscal quien regularice su situación tributaria dentro de los límites temporales que fija la norma penal. Es más, la regularización exime igualmente de las irregularidades contables u otras falsedades instrumentales realizadas antes de la regularización.

Ejemplo: imaginemos que el defraudador que ha cometido falsedades documentales para defraudar a la Hacienda pública, decide regularizar, en plazo, su situación tributaria. ¿Quedan entonces descontaminados los bienes?

La respuesta a esta cuestión debe proceder, de nuevo, de la *naturaleza jurídica* de la institución examinada. La Sala Segunda del Tribunal Supremo se ha manifestado en reiteradas ocasiones señalando que la regularización (y el reintegro) constituye una *excusa absolutoria*<sup>116</sup>. La regularización fiscal despliega sus efectos respecto de la conducta del autor del delito, que seguirá siendo típica, antijurídica y culpable, pero no punible. El fundamento, al igual que ocurre en todas las excusas absolutorias, se encuentra en razones político criminales basadas en el criterio de la

<sup>114</sup> Cfr. BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, cit., pgs. 307/8.

<sup>115</sup> Apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 CP, o el reintegro en el caso del delito de fraude de subvenciones del art. 308 (nº 4).

<sup>116</sup> Cfr., entre otras, SSTS 1807/2001, 30-10; 1336/2002, 15-7; 636/2003, 30-5; 192/2006, 1-2.

utilidad; es más útil y recomendable tolerar el hecho que sancionarlo penalmente. Se persigue así favorecer o promover la autodenuncia y el pago voluntario del tributo<sup>117</sup>, lo que supondría una especie de reparación del daño que hace disminuir la trascendencia del hecho<sup>118</sup>.

Pues bien, creemos que si el defraudador consigue regularizar en plazo y pagar lo que debe, es evidente que quedará exento de responsabilidad criminal por el delito fiscal y, además, los bienes constitutivos de la cuota tributaria defraudada quedarán descontaminados porque se ha desprendido de ellos. En su patrimonio no existirán ya bienes contaminados.

La *situación paradójica* que puede producirse es que quien regulariza su situación tributaria quedará exento de responsabilidad criminal por el delito contra la Hacienda Pública. Incluso quedará liberado de pena también por las falsedades documentales cometidas, todo ello para incentivar al defraudador a que regularice su situación tributaria. Pero puede ser castigado por el delito de blanqueo de capitales del art. 301 CP. Ya hemos dicho que el defraudador que regulariza, cuando transmite los bienes para hacer el pago actuará lícitamente amparado en la causa de justificación del art. 20.7 CP. Con todo, si antes de regularizar se puede afirmar que ha ocultado la cuota tributaria (algo que generará problemas para delimitar actos de ocultación constitutivos de delito fiscal y actos de ocultación posteriores a la consumación del delito fiscal y constitutivos de blanqueo), ya ha consumado el delito de blanqueo de capitales (art. 301 nº 2). Igualmente, como venimos diciendo, la nueva redacción del art. 301 CP castiga la posesión, de manera que si el defraudador posee la cuota antes de regularizar ya habrá realizado el delito de blanqueo de capitales, por lo que pese a que regularice podrá ser perseguido por este delito. Pues bien, la posible sanción por delito de blanqueo de capitales va en contra del fundamento de la propia excusa absolutoria, que como hemos indicado, persigue favorecer el pago voluntario de impuestos. Más bien ocurrirá lo contrario, quien sabe que va a ser sancionado penalmente en todo caso, mantendrá ocultos sus fondos todo el tiempo que pueda. Carece de lógica esta situación, y lo más razonable será considerar que si se le condena por el delito fiscal no va a poder ser sancionado por blanqueo de capitales en su modalidad de posesión, porque ello vulnera el principio *ne bis in idem*.

## **7. Otros problemas que plantea la reforma penal de 2010 (Ley Orgánica 5/2010)**

La Ley Orgánica 5/2010 de reforma del Código penal modifica el art. 301 CP.

<sup>117</sup> SSTs 1807/2001, 30-10; 751/2003, 28-11.

<sup>118</sup> Así la STS 1/1997, 28-10. En esta línea de poner en valor la idea de la reparación como inspiradora de la institución, *cfr.* Circular 2/2009 sobre la interpretación del término *regularizar* en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal, pg. 22.

Entre las *novedades* más importantes, de gran relevancia para nuestro trabajo, podemos citar la referencia expresa a que el autor del delito previo puede ser castigado también por el posterior blanqueo, la introducción de la conductas típica de posesión de bienes de origen delictivo y la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

1 El delito de blanqueo de capitales es fuente de una interesante discusión relativa al *sujeto activo*, esto es, quién puede ser la persona que realice el comportamiento descrito en la ley penal. El blanqueo exige la comisión de un delito previo, por lo que es necesario plantearse qué relaciones pueden existir entre los sujetos de ambos delitos. Para ejemplificar el problema, se debate si el traficante de drogas -en nuestro caso el defraudador de impuestos- que blanquea sus ganancias ilícitas ha de ser condenado como reo de un acto de blanqueo<sup>119</sup>. Excluir al autor del delito previo del círculo de autores del blanqueo deja fuera al defraudador fiscal, siendo exclusivamente castigados los terceros (por ejemplo asesores fiscales, abogados, etc.) que realizan actos tendentes a ocultar el origen delictivo de los bienes que integran la cuota tributaria. Se trata esta de una cuestión resuelta legalmente en algunos sistemas (Alemania, Austria, Italia), y que no lo estaba en la normativa española anterior a la LO 5/2010. Ello había dado lugar a opiniones favorables a la punición<sup>120</sup> como a posiciones, con extenso reflejo en la jurisprudencia, que entienden que estamos ante un hecho posterior copenado<sup>121</sup> o un autoencubrimiento no punible, por no ser exigible en esos casos otra conducta<sup>122</sup>. Acogiendo las tendencias internacionales, la nueva redacción del art. 301 CP, en lo que constituye una “auténtica revolución”<sup>123</sup>, castiga penalmente al autor del delito previo por el posterior blanqueo. En la línea del Acuerdo cuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala Segunda de 18 de julio de 2006<sup>124</sup>, sanciona el precepto a quien blanquea bienes que tienen su origen en una actividad delictiva, *cometida por él* o por cualquiera tercera

<sup>119</sup> Ampliamente BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, cit., pgs. 480 ss.

<sup>120</sup> *Ibidem*; ARANGUEZ SÁNCHEZ, *El delito de blanqueo de capitales*, cit., pg.177.

<sup>121</sup> Sobre este problema ZARAGOZA AGUADO, “Comentario al art. 301 CP”, cit., pgs. 1161 ss. Según algunas sentencias del Tribunal Supremo, si existe condena por un delito de tráfico ilícito de drogas y completa identidad entre el objeto económico del mismo y el blanqueo producido, no debe sancionarse por dos veces al autor del tráfico (SSTS 1637/1999, 10-1-2000, 575/2003, 14-4 y 1595/2003, 29-11. Cuando no existe dicha completa identidad, sino que se trata de un supuesto en el que las operaciones de blanqueo se producen con anterioridad al hecho del tráfico ilícito de drogas que se enjuicia, es posible condenar por un delito de tráfico de drogas y otro de blanqueo a la misma persona. SSTS 1293/2001, 28-7; 6866/2001, 18-9; 2026/2001, 28-11; 1778/2004, 16-3; 7364/2004, 15-11; 1164/2005, 24-2; 2605/2005, 27-4; 496/2005, 21-12; 590/2008, 25-1 y 5067/2009, 6-7. La Sentencia 637/2010, 28-6, dictada pocos días después de la publicación de la LO 5/2010, excluye la posibilidad de castigar el autoblanqueo, vedada en aquél momento pero autorizada por el nuevo texto.

<sup>122</sup> Ampliamente BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, cit., pgs. 480 ss.

<sup>123</sup> Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE / FABIÁN CAPARRÓS, “La ‘emancipación del delito de blanqueo de capitales en el Derecho español’”, cit.

<sup>124</sup> Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala Segunda, adoptado en su reunión del día 18 de julio de 2006: El artículo 301 Código Penal no excluye, en todo caso, en concurso real con el delito antecedente. Para el conocimiento de estos supuestos, la Sala Segunda se constituirá siempre con un mínimo de cinco Magistrados.

persona<sup>125</sup>. Por lo tanto, el defraudador puede ser castigado por el blanqueo de capitales que recae sobre la deuda tributaria.

2. La nueva redacción del artículo 301.1 CP incluye como nueva conducta típica la *posesión* (también la utilización) de los bienes por quien sabe que tienen su origen en una actividad delictiva. Supone esto una vuelta atrás en la definición del blanqueo de capitales. La LO 8/1992, de 23 de diciembre, incluyó en el Código Penal de 1973 la letra i) en el artículo 344 *bis* CP, que incriminaba las conductas de posesión y de utilización de los bienes procedentes de los delitos de tráfico de drogas, pero el Código Penal de 1995, acertadamente, optó por eliminar ambas conductas del ámbito de aplicación del blanqueo<sup>126</sup>. La nueva redacción de 2010, pese a las críticas doctrinales, vuelve a incluirlas, lo que supone un claro “retroceso”<sup>127</sup> y da lugar a una “ampliación desmesurada”<sup>128</sup> del delito<sup>129</sup>, al abarcar conductas que difícilmente pueden considerarse de blanqueo de capitales por no suponer actos propiamente de ocultación de los bienes o de su origen. Constituye esta opción del legislador una “aplicación extensiva”<sup>130</sup> de las Convenciones de las Naciones Unidas sobre drogas<sup>131</sup>, crimen organizado<sup>132</sup> y corrupción<sup>133</sup> -por recomendación, a mi juicio no muy acertada, del GAFI<sup>134</sup>-, que no obligan -sólo facultan- a los Estados a castigar las conductas de posesión o utilización<sup>135</sup>. No sólo eso, la posesión de bienes constituye blanqueo, como hemos visto, incluso si la actividad delictiva se hubiere cometido por el propio sujeto que los posee. Ya nos hemos manifestado contrarios a la sanción penal como blanqueo de capitales de las conductas de posesión y utilización. Se da cabida así a la sanción de muchas de las

<sup>125</sup> Cfr. las vicisitudes parlamentarias en BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE / FABIÁN CAPARRÓS, “La ‘emancipación del delito de blanqueo de capitales en el Derecho español’”, *cit.*, nota 56.

<sup>126</sup> Cfr. BLANCO CORDERO, Isidoro, “Acciones socialmente adecuadas y delito de blanqueo de capitales”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1997, pgs. 263-291.

<sup>127</sup> Cfr. MANJÓN-CABEZA OLMEDA, “Receptación y blanqueo de capitales (arts. 301 y 302)”, *cit.*, pgs. 342.

<sup>128</sup> Así MUÑOZ CONDE, *Parte especial*, *cit.*, pgs. 555/6.

<sup>129</sup> Crítico ABEL SOUTO, Miguel, “La reforma penal, de 22 de junio de 2010, en materia de blanqueo de dinero”, ponencia presentada al *II Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, 25 y 26 de noviembre de 2010, Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona.

<sup>130</sup> CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL. Comisión de estudios e informes. Informe al anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código penal, 18 de febrero de 2009, pg. 119.

<sup>131</sup> *Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas*, adoptada en Viena el 20 de diciembre de 1988.

<sup>132</sup> *Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional*, hecha en Nueva York el 15 de noviembre de 2000.

<sup>133</sup> *Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción*, hecha en Nueva York el 31 de octubre de 2003.

<sup>134</sup> FINANCIAL ACTION TASK FORCE, *Third Mutual Evaluation Report on Anti-Money Laundering and Combating The Financing of Terrorism. Spain*. 23 June 2006, núm. 87 y las recomendaciones en los núms. 112 y 626, donde señala que España no ha ejecutado totalmente el Convenio de Viena ni el de Palermo, al no castigar penalmente de manera expresa las conductas de posesión y la utilización.

<sup>135</sup> En efecto, se prevé que las Partes firmantes puedan incriminar esas conductas “(...) a reserva de sus principios constitucionales y de los conceptos fundamentales de su ordenamiento jurídico”.

denominadas *acciones neutras o neutrales*, que han sido objeto de importante debate doctrinal, especialmente en lo relacionado con el cobro de honorarios por los abogados<sup>136</sup>. Pero ahora los problemas se incrementan notablemente al castigar al responsable del delito previo como blanqueador. Es más, la conducta típica de “poseer” ya se habría realizado antes incluso de cometer el delito previo<sup>137</sup>. En general, se puede decir que esta posibilidad, respecto de la conducta de posesión, vulnera claramente el principio *ne bis in idem*<sup>138</sup>. Supone castigar dos veces la misma conducta. Al narcotraficante que obtiene ganancias de su delito se le podrá también castigar por el blanqueo de capitales en tanto que posea los bienes. Y lo mismo va a ocurrir respecto del defraudador, que podrá ser castigado prácticamente siempre por fraude fiscal y blanqueo por el mero hecho de poseer sus bienes.

Esta situación va a tener un carácter disuasorio para el defraudador a la hora de decidir si se regulariza o no su situación tributaria. Imaginemos que el defraudador posea el dinero que constituye la base liquidable, en la que se podrá identificar un porcentaje que constituye la cuota tributaria, y pretenda repatriarlo para regularizar

<sup>136</sup> Cfr. BLANCO CORDERO, "Acciones socialmente adecuadas y delito de blanqueo de capitales", *cit.*, pg. 283; BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, *cit.*, pgs. 329 ss; BLANCO CORDERO, Isidoro, "Cobro de honorarios de origen delictivo y responsabilidad penal del abogado por el delito de blanqueo de capitales. La situación en Alemania tras la sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 30 de marzo de 2004 (*BVerfG, Urteil v. 30.3.2004*)", en *Revista General de Derecho Penal (RGDP)*, iustel.com, nº 3, mayo 2005. También publicado en *Anuario de la Facultad de Derecho de Ourense*. Universidad de Vigo, 2005, pgs. 13-48; PEREZ MANZANO, Mercedes, "Los derechos fundamentales al ejercicio de la profesión de abogado, a la libre elección de abogado y a la defensa y las "conductas neutrales". La Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 30 de marzo de 2004», en *Libro Homenaje a Gonzalo Rodríguez Mourullo*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005, pp. 789-835; PEREZ MANZANO, Mercedes "Neutralidad delictiva y blanqueo de capitales: el ejercicio de la abogacía y la tipicidad del delito de blanqueo de capitales", en *La Ley Penal*, nº 53, 2008, pgs. 5-33, PEREZ MANZANO, Mercedes, "Neutralidad delictiva y blanqueo de capitales: el ejercicio de la abogacía y la tipicidad del delito de blanqueo de capitales", en Bajo Fernández/Bacigalupo. S. (eds.), *Política criminal y blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pgs. 169- 207; RAGUÉS I VALLÈS, Ramón, "Lavado de activos y negocios standard. Con especial mención a los abogados como potenciales autores de un delito de lavado", en VV.AA., *Nuevas Formulaciones en las Ciencias Penales. Homenaje al profesor Claus Roxin*, Córdoba (Argentina), 2001, pp. 621-653; RAGUÉS I VALLÈS, Ramón, "Blanqueo de capitales y negocios standard. Con especial mención a los abogados como potenciales autores de un delito de blanqueo", en *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*, Jesús-María Silva Sánchez (dir.), Madrid, 2003, pgs. 127-161; GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos, "El criterio de los honorarios profesionales *bona fides* como barrera del abogado defensor frente al delito blanqueo de capitales: un apunte introductorio", en Bajo Fernández/Bacigalupo. S. (eds.), *Política criminal y blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pgs. 207-224; CÓRDOBA RODA, Juan, *Abogacía, secreto profesional y blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2006; FARALDO CABANA, Patricia, "Los profesionales del derecho ante el blanqueo de bienes: prevención del blanqueo y secreto profesional. El ejercicio de la profesión como conducta típica de blanqueo", *Revista de Derecho y proceso penal*, núm. 16, 2006, pgs. 13-38.

<sup>137</sup> Así FERNÁNDEZ TERUELO, "Capítulo 14: Blanqueo de capitales", *cit.*, nm. 2970.

<sup>138</sup> CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL. Comisión de estudios e informes. Informe al anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código penal, 18 de febrero de 2009, pg. 121; MUÑOZ CONDE, *Parte especial*, *cit.*, pgs. 556; FERNÁNDEZ TERUELO, "Capítulo 14: Blanqueo de capitales", *cit.*, nm. 2954; ABEL SOUTO, Miguel, "La reforma penal, de 22 de junio de 2010, en materia de blanqueo de dinero", ponencia presentada al *II Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, 25 y 26 de noviembre de 2010, Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona.

su situación tributaria. Pues bien, pese a que su intención sea regularizar, el mero hecho de poseer tal dinero es delictivo (también el mero hecho de repatriarlo, por ser constitutivo de la conducta de *transmitir* bienes). Al margen de la posible justificación de la conducta con base en el ejercicio legítimo de un derecho (art. 20 n° 7 CP, derecho a regularizar la situación tributaria), debería quedar ya fuera del ámbito penal en sede de tipicidad. La única opción para ello es interpretar que las conductas típicas del art. 301 n° 1 CP deben realizarse en todo caso con el objeto de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a cualquier persona que participe en la comisión de tal delito, a eludir las consecuencias legales de sus actos<sup>139</sup>. Dado que su intención en caso de regularización no es ocultar el origen de los bienes, sino realmente declararlo, debería quedar exento de responsabilidad criminal. Con todo, la nueva redacción deja ahora poco margen para esta interpretación, porque aleja mucho de las conductas de adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir de la exigencia subjetiva de la intención de ocultar o encubrir el origen de los bienes. En el tipo penal parecen quererse castigar ahora dos grupos distintos de conductas (las de adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes a sabiendas de su origen ilícito; y las consistente en realizar cualquier otro acto para ocultar o encubrir aquel origen), por lo que, en sintonía con la regulación del CP de 1093, quizás hubiesen merecido un tratamiento en números separados dentro del precepto.

<sup>139</sup> Cfr. BLANCO CORDERO, "Acciones socialmente adecuadas y delito de blanqueo de capitales", *cit.*, pg. 283; BLANCO CORDERO, *El delito de blanqueo de capitales*, *cit.*, pgs. 329 ss; BLANCO CORDERO, "Cobro de honorarios de origen delictivo y responsabilidad penal del abogado por el delito de blanqueo de capitales", *cit.* También publicado en *Anuario de la Facultad de Derecho de Ourense*. Universidad de Vigo, 2005, pgs. 13-48; DEL CARPIO DELGADO, Juana *El delito de blanqueo de bienes en el nuevo código penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, pgs. 164 a 167; FABIÁN CAPARRÓS, *El delito de blanqueo de capitales*, *cit.*, pg. 376; ZARAGOZA AGUADO, Javier Alberto, "El blanqueo de bienes de origen criminal", en *Derecho penal económico*. Manuales de formación continuada, 14. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2002, pgs. 365-428, pgs. 378 ss y 382; PALMA HERRERA, *Los delitos de blanqueo de capitales*, *cit.*, pgs. 418 ss., en atención a los bienes jurídicos que entiende tutelados por el blanqueo de capitales, el tráfico lícito de bienes y la Administración de Justicia; BAJO, Miguel/BACIGALUPO, Silvina, *Derecho Penal Económico*, Madrid, 2001, pgs. 685/6. En contra, GOMEZ INIESTA, Diego José, *El delito de Blanqueo de Capitales en Derecho Español*, Barcelona, 1996, pg. 49; VIDALES RODRIGUEZ, *Los delitos de receptación y legitimación de capitales*, *cit.*; VIDALES RODRIGUEZ, Caty, *El delito de legitimación de capitales: su tratamiento en el marco normativo internacional y en la legislación comparada*, Centro para la Administración de Justicia, Florida International University, Miami, 1998, pg. 31, nota 76, pgs. 96/7; ARANGUEZ SÁNCHEZ, *El delito de blanqueo de capitales*, *cit.*, pgs. 219/220; RAGUÉS I VALLÈS, "Blanqueo de capitales y negocios *standard*", *cit.*, pg. 129; ABEL SOUTO, Miguel, "Ocultación de dinero procedente del narcotráfico en una caja de seguridad. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo n.º 155/2002, de 19 de febrero)", en UNED. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 2ª Época, n.º 13, 2004, pgs. 315-323, pg. 319; esta parece ser también la opinión de CALDERON CEREZO, Angel, "Análisis sustantivo del delito (1): prevención y represión del blanqueo de capitales", en *Prevención y represión del blanqueo de capitales*, Director Javier Zaragoza Aguado, Estudios de Derecho judicial, 28, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, pgs. 263-288, pgs. 272/3; ABEL SOUTO, Miguel, "Conductas típicas de blanqueo en el Ordenamiento penal español", en *I Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero*, coord. Por Miguel Abel Souto, Nielson Sánchez Stewart, 2009, pags. 175-247.

3. La LO 5/2010 introduce una novedad importante: la *responsabilidad penal de las personas jurídicas* en el art. 31 bis. Este precepto sigue el *sistema de numerus clausus*, en el sentido de que dicha responsabilidad sólo se aplica cuando está prevista expresamente en los delitos de la Parte especial. Y dicha responsabilidad se prevé tanto para el blanqueo de capitales (art. 302.2), como para los delitos contra la Hacienda Pública (art. 310 bis). En ambos casos parece lógico que se prevea la responsabilidad penal de las personas jurídicas, puesto que la experiencia indica que muchos de los comportamientos de tanto de blanqueo como de fraude fiscal implican la intervención de empresas, especialmente entidades financieras<sup>140</sup>. Aplicando lo dicho hasta ahora, las personas jurídicas responderán tanto por el delito fiscal, como por el delito de blanqueo de capitales cuando ambos delitos se hayan cometido “en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho” o cuando, estando sometidos a su autoridad, no hayan ejercido sobre ellos “el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso” (art. 31 bis). Admitida la sanción penal de la mera posesión de bienes de origen delictivo, surgirán los problemas que hemos explicado antes cuando el responsable sea una persona física. Además, en el caso del delito de blanqueo, recordar que las personas jurídicas, esencialmente entidades financieras, tendrán que extremar el cuidado con sus empleados, ejerciendo el debido control atendidas esencialmente las exigencias de la normativa preventiva al respecto, en concreto la *Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo*. Es más, la nueva regulación del art. 31bis CP parece convertir a *todas* las personas jurídicas en sujetos obligados a establecer sistemas de control para evitar el blanqueo de capitales<sup>141</sup>. Pues bien, la mera posesión de bienes de origen delictivo, dolosa o imprudente, generará su responsabilidad si concurren los requisitos del art. 31 bis CP. Ello tendrá importancia porque, como venimos indicando, el delito fiscal y la cuota tributaria que de él se deriva obligan a comunicar cuando exista sospecha de su comisión, y de no realizarse podrá dar lugar a la comisión de un delito (doloso o imprudente) de blanqueo.

## 8. Conclusión

La política criminal inspiradora del delito de blanqueo de capitales está sufriendo importantes transformaciones en los últimos años<sup>142</sup>. Comenzó siendo un ins-

<sup>140</sup> Cfr. BLANCO CORDERO, Isidoro, “Delito de defraudación tributaria y responsabilidad penal de ámbito bancario”, en *El nuevo derecho penal español: estudios penales en memoria del profesor José Manuel Valle Muñiz*, coord. Por Fermín Morales Prats y Gonzalo Quintero Olivares, 2001, pags. 971-1006.

<sup>141</sup> Así SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, “Los delitos patrimoniales y económico-financieros”, en *Diario La Ley*, N° 7534, 2010.

<sup>142</sup> Sobre la evolución y la eficacia del sistema de prevención del blanqueo, cfr. BLANCO CORDERO, Isidoro, “Eficacia del sistema de prevención del blanqueo de capitales. Estudio del cumplimiento normativo

trumento de lucha contra el tráfico de drogas y posteriormente se orientó a afrontar la lacra del crimen organizado. Hoy día se ha superado esta idea, y el delito de blanqueo ha expandido enormemente su campo de aplicación a cualquier actividad delictiva y, lo que yo considero más criticable, a una serie de comportamientos que difícilmente responden a la idea de lo que constituye el fenómeno del blanqueo. Esta forma de proceder tiene una clara intención dirigida a proporcionar a las autoridades un instrumento de lucha contra el delito, facilitando enormemente la prueba del mismo. Permite claramente al juez de instrucción adoptar medidas de investigación (intervenciones telefónicas) y medidas cautelares desde el comienzo del proceso penal, que van a limitar los derechos fundamentales de cualquiera que haya tenido contacto con posibles bienes de origen delictivo. Y será utilizado también como una calificación alternativa a otros delitos que no puedan acreditarse totalmente en todos sus elementos. Esta expansión sin precedentes de su radio de acción terminará por desprestigiar esta figura delictiva, trivializando su aplicación, y requiriendo quizás una intervención correctora del Tribunal Constitucional para ponerle límites. Indudablemente esto afecta de manera muy directa al delito fiscal, que también constituye delito previo del blanqueo de capitales. Ahora bien, en España esta figura delictiva presenta unas peculiaridades propias que quizás merezcan una atención legislativa especial, como ocurre en otros países como Bélgica o Alemania. Podemos exponer en esta línea las siguientes conclusiones y propuestas.

1. La *cuota tributaria*, cuando supere los límites fijados en el CP, constituye un *bien procedente de una actividad delictiva* y, por lo tanto, idóneo para realizar las conductas típicas del delito de blanqueo del art. 301 CP. No lo es, sin embargo, el conjunto de bienes no sometidos a tributación y que suponen la base imponible, porque no resultan contaminados por el delito fiscal. Pese a ello, las dificultades más importantes surgen a la hora de *identificar los concretos bienes* que integran la cuota tributaria. Las diversas opciones examinadas dejan poco margen de aplicación al delito fiscal.

2. La conducta de *poseer* bienes de origen delictivo debería desaparecer. Pero en caso de no ser así, dicha conducta debe quedar impune cuando quien la realiza es el

(*compliance*) desde una perspectiva criminológica”, *Eguzkilore. Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, nº 23 - XXX Aniversario de la Fundación del IVAC-KREI. Homenaje a nuestro fundador el Profesor Dr. Dr. h. c. Antonio Beristain, nº 23, 2009, ISSN 0210-9700, pgs. 117-138.

<sup>143</sup> Sobre las escuchas telefónicas en la legislación alemana en los casos de delito fiscal, y su relevancia para el blanqueo de capitales, *cfr.* WULF, “Telefonüberwachung und Geldwäsche im Steuerstrafrecht”, *cit.*, pgs. 321-329.

<sup>144</sup> Crítico también MUÑOZ CONDE, Francisco, “Consideraciones en torno al bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de capitales”, en *I Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero*, coord. Por Miguel Abel Souto, Nielson Sánchez Stewart, 2009, pags. 157-174, pgs. 173/4.

<sup>145</sup> *Cfr.* GÓMEZ BENÍTEZ, “Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferencia con la defraudación fiscal”, *cit.*, pg. 18

propio el defraudador fiscal, para evitar así un posible *bis in idem*<sup>146</sup>. Cuestión distinta es que el defraudador realice actos dirigidos a ocultar o encubrir tales bienes, dotándoles de la apariencia de legalidad<sup>147</sup>. En este caso serán claramente diferenciables tales actos estrictamente de blanqueo, de los del delito fiscal previo, y por lo tanto serán susceptibles de sanción penal por el delito de blanqueo.

3. La *prescripción* del delito fiscal no descontamina la cuota tributaria. Ahora bien, es indudable que esto va a generar problemas de aplicación, dadas las conductas típicas que sanciona la nueva versión del art. 301 CP. Hasta el punto de que pueden llegar a convertir el delito de blanqueo en imprescriptible. Pero no sólo al blanqueo, también al delito fiscal cuando se pueda apreciar un concurso (dudoso a mi juicio) entre el delito fiscal y el blanqueo de capitales procedentes de aquél cuando quien los comete es el propio defraudador. De acuerdo con el art. 131 n° 5 CP, el concurso prescribirá cuando lo haga la infracción más grave, en este caso el blanqueo, por lo que si es imprescriptible ello afectará también al delito fiscal. Creemos que lo más razonable es entender que el plazo de prescripción del blanqueo, en su modalidad de posesión, debe comenzar a computar desde el momento en que se toma posesión de los bienes (pese a lo dispuesto en el art. 132.1 CP).

Si entendemos que el castigo de la posesión como delito de blanqueo vulnera el principio *ne bis in idem* cuando recae sobre el autor del delito previo, esto nos va a permitir afirmar que si se condena al autor del delito previo por éste, no se le va a poder castigar por blanqueo de capitales. Por lo que respecto de él, en principio, habrá que atender al plazo de prescripción del delito fiscal. Una vez prescrito éste, ya no va a poder ser sancionado por el delito fiscal. Pero podrá apreciarse un delito de blanqueo de capitales, si ha poseído, utilizado etc. tales bienes, porque la prescripción del delito fiscal no descontamina los bienes. Por lo que la pena a imponer puede ser incluso superior a la que le correspondería por el delito fiscal previo ya prescrito. Es una situación ciertamente absurda que merece tomar alguna decisión lo antes posible, para evitar esta situación manifiestamente injusta.

4. No es habitual en materia penal (salvo en contadas excepciones) una institución como la de la *regularización tributaria*, que evidencia que el delito fiscal es una figura de naturaleza *sui generis*. Debería preverse expresamente, y de manera excepcional, que la regularización tributaria descontamina los bienes, tanto para el defraudador como para terceros que blanquean los bienes.

5. En la línea del Derecho comparado, y de nuevo por el carácter *sui generis* del delito fiscal (más o menos discutible), sería conveniente pensar en la posibilidad de limitar la sanción al blanqueo que recae sobre *delitos fiscales agravados*.

<sup>146</sup> ABEL SOUTO, Miguel, “La reforma penal, de 22 de junio de 2010, en materia de blanqueo de dinero”, ponencia presentada al II Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero, 25 y 26 de noviembre de 2010, Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona.

<sup>147</sup> Así MUÑOZ CONDE, *Parte especial*, cit., pgs. 556.

6. Por último, como reflexión de carácter general, el nuevo art. 31 bis CP convierte a todas las personas jurídicas en sujetos obligados a establecer un sistema de vigilancia para extremar su cuidado con sus empleados, ejerciendo el debido control atendidas las concretas circunstancias de cada caso. La nueva regulación del art. 31bis CP parece convertir a *todas* las personas jurídicas en sujetos obligados a establecer sistemas de control para evitar el blanqueo de capitales<sup>148</sup>. En caso de no hacerlo, y siempre que un empleado realice un delito de blanqueo de capitales (por ejemplo, por la posesión de una cuota tributaria defraudada por un cliente), responderá penalmente, también, la persona jurídica que no ha ejercido el debido control sobre aquél.

<sup>148</sup> Como señala SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, “Los delitos patrimoniales y económico-financieros”, en *Diario La Ley*, N° 7534, 2010.