

---

This is the **published version** of the bachelor thesis:

Heras Chanfreut, Carla; Morales Prats, Fermín, dir. El delito fiscal en relación con el delito de blanqueo de capitales : ¿puede el delito fiscal ser un antecedente al delito de blanqueo?. 2021. 62 pag. (949 Grau en Dret)

---

This version is available at <https://ddd.uab.cat/record/247468>

under the terms of the  license



**Universitat Autònoma  
de Barcelona**

TRABAJO DE FIN DE GRADO

**EL DELITO FISCAL EN RELACIÓN CON  
EL DELITO DE BLANQUEO DE  
CAPITALES**

**¿Puede el delito fiscal ser un antecedente  
al delito de blanqueo?**

**AUTOR: Carla Heras Chanfreut**

Grado en Derecho

**TUTOR: Fermín Morales Prats**

Catedrático de la Universidad Autónoma de Barcelona



## RESUMEN

El objetivo del presente estudio se basa en exponer la línea argumentativa que sigue la doctrina que se encuentra a favor, y la que se posiciona en contra, del posible matrimonio entre el delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales.

Tras la reforma introducida mediante la LO 5/2010, el derecho penal económico se ha visto sumergido en este tenso debate entre los partidarios y los detractores de dicho binomio. Tampoco hay una posición unánime en la jurisprudencia, ya que tan solo encontramos la Sentencia sobre el Caso Ballena Blanca, mediante la cual el Tribunal Supremo se posicionó a favor, mas el magistrado Del Moral emitió un voto particular refutando los argumentos en los que se posicionaron los demás magistrados.

Analizaré, por tanto, los argumentos que esgrimen los partidarios y los opositores de considerar el delito fiscal como antecedente al delito de blanqueo de capitales, así como la sentencia mencionada y el derecho comparado, para extraer las pertinentes conclusiones sobre la controversia planteada.

**Palabras clave:** delito fiscal, delito de blanqueo de capitales, delito antecedente o delito previo, cuota tributaria defraudada, autoblanqueo.

## ABSTRACT

The objective of this study is based on exposing the argumentative line that follows the doctrine that is in favor, and that that is positioned against, of the possible marriage between the tax crime and the crime of money laundering.

After the reform introduced by LO 5/2010, economic criminal law has been submerged in this tense debate between supporters and detractors of said binomial. Nor is there a unanimous position in the jurisprudence, since we only find the Judgment on the White Whale Case, by which the Supreme Court was positioned in favor, but the magistrate Del Moral issued a particular vote refuting the arguments in which they were positioned the other magistrates.

Therefore, I will analyze the arguments put forward by supporters and opponents of considering the tax offense as a precedent to the crime of money laundering, as well as the aforementioned sentence and comparative law, in order to draw the pertinent conclusions on the controversy raised.

**Keywords:** tax fraud, money laundering offense, antecedent offense or prior offense, defrauded tax quota, self-laundering.

# ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>9</b>
<b>2. EL DELITO FISCAL (ART. 305 Y SS CP)</b>	<b>11</b>
<b>2.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y LEGAL</b>	<b>11</b>
<b>2.2. NATURALEZA</b>	<b>11</b>
2.2.1. Norma penal en blanco	11
2.2.2. Norma penal temporal	13
<b>2.3. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO</b>	<b>14</b>
<b>2.4. SUJETOS: ACTIVO Y PASIVO</b>	<b>15</b>
<b>2.5. CONDUCTA TÍPICA</b>	<b>17</b>
2.5.1. Modalidades	18
2.5.2. Cuota tributaria defraudada. Concepto y características	20
<b>2.6. TIPO SUBJETIVO</b>	<b>21</b>
<b>2.7. TIPOS ATENUADOS</b>	<b>22</b>
<b>2.8. TIPOS AGRAVADOS</b>	<b>22</b>
<b>2.9. REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA</b>	<b>23</b>
<b>2.10. CONSUMACIÓN</b>	<b>24</b>
<b>2.11. PRESCRIPCIÓN</b>	<b>25</b>
<b>2.12. CONCURSOS</b>	<b>26</b>

<b>3. EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS (ART. 301 Y SS CP)</b>	<b>27</b>
<b>3.1.EVOLUCIÓN</b>	<b>27</b>
3.1.1.Histórica	27
3.1.2.Legislativa	28
<b>3.2. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO</b>	<b>29</b>
<b>3.3. CONDUCTA TÍPICA</b>	<b>30</b>
<b>3.4. ELEMENTO SUBJETIVO</b>	<b>31</b>
<b>3.5. SUJETO ACTIVO Y PASIVO</b>	<b>33</b>
<b>3.6. LA IMPRUDENCIA</b>	<b>34</b>
<b>3.7. TIPOS AGRAVADOS</b>	<b>35</b>
<b>3.8. ESPECIAL MENCIÓN AL AUTOBLANQUEO</b>	<b>37</b>
<b>4. EL DELITO FISCAL COMO ANTECEDENTE AL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS</b>	<b>38</b>
<b>4.1. ARGUMENTOS A FAVOR</b>	<b>38</b>
<b>4.2. ARGUMENTOS EN CONTRA</b>	<b>43</b>
<b>5. PRONUNCIAMIENTO DE LA JURISPRUDENCIA. EL CASO BALLENA BLANCA</b>	<b>49</b>
<b>6. DERECHO COMPARADO</b>	<b>53</b>
<b>6.1. FRANCIA</b>	<b>53</b>

<b>6.2. ITALIA</b>	<b>53</b>
<b>6.3. PORTUGAL</b>	<b>54</b>
<b>6.4. BÉLGICA</b>	<b>54</b>
<b>6.5. ALEMANIA</b>	<b>54</b>
<b>6.6. CONCLUSIONES DEL DERECHO COMPARADO</b>	<b>55</b>
<b>7. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIÓN PERSONAL</b>	<b>56</b>
<b>8. BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>58</b>

## ABREVIATURAS

- **Art.:** Artículo
- **Arts:** Artículos
- **CE:** Constitución Española
- **CGPJ:** Consejo General del Poder Judicial
- **CP:** Código Penal
- **Cap.:** Capítulo
- **LGT:** Ley General Tributaria
- **LO:** Ley Orgánica
- **Pág.:** Página
- **Págs.:** Páginas
- **RAE:** Real Academia Española
- **SAP:** Sentencia de la Audiencia Provincial
- **Ss:** Siguietes
- **StGB:** Strafgesetzbuch
- **STS:** Sentencia del Tribunal Supremo
- **Vid:** Véase

## 1. INTRODUCCIÓN

---

Las normas penales, al igual que las de las otras ramas del derecho, pueden - y deben - ser interpretadas tanto por los juristas como por los jueces y tribunales, con tal de aplicarlas de manera correcta y adecuándose al caso concreto. No obstante, el legislador podría limitar estas interpretaciones si fuera más expreso en dichas leyes, ya que hay situaciones que crean controversias como la que suscita el presente estudio.

Con la Reforma del Código Penal introducida mediante la LO 5/2010, se amplió el ámbito punitivo del blanqueo de capitales introduciendo el autoblanqueo, dando lugar este tipo básico a castigar la mera tenencia de los bienes ilícitos obtenidos por el mismo autor que el del delito previo. Por ello, se desencadenó el debate de si el delito fiscal puede ser un delito antecedente al delito de blanqueo de capitales, es decir, en otros términos, se cuestiona si la cuota tributaria defraudada mediante el delito fiscal es susceptible de ser blanqueada.

A día de hoy, la discusión sigue latente en tanto en cuanto la doctrina se encuentra dividida y solo hay una sentencia concreta, del Caso Ballena Blanca, mediante la cual se ha pronunciado el Tribunal Supremo a favor del delito fiscal como antecedente. No obstante, en dicha sentencia tampoco existió una unanimidad, ya que uno de los Magistrados emitió un voto particular posicionándose en contra de los argumentos esgrimidos por los demás.

El presente estudio consistirá, en primer lugar, en una exposición de las características principales del delito fiscal y del delito de blanqueo de capitales para, en segundo lugar, analizar los argumentos de la doctrina a favor y en contra de considerar el delito fiscal como previo al delito de blanqueo. En tercer lugar, procederé al análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo sobre el Caso Ballena Blanca. Asimismo, realizaré un estudio de derecho comparado para conocer cómo

han tratado la cuestión países tales como Francia, Italia, Alemania, Bélgica y Portugal. Por último, extraeré las conclusiones pertinentes exponiendo mi opinión personal tras haber conocido todos los argumentos planteados por los partidarios y por los críticos del matrimonio entre la defraudación y el blanqueo.

## **2. EL DELITO FISCAL (ART. 305 Y SS CP)**

---

### **2.1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA Y LEGAL**

---

Mediante la Ley 50/77 se introdujo en el Código Penal Español el delito fiscal, tipificado en el Artículo 319. No obstante, tuvo una aplicación muy reducida, existiendo unas diez sentencias en ocho años.

En el año 1985, se llevó a cabo la primera reforma introduciéndose el delito contra la Hacienda Pública en los Artículos 349 y 350 CP.

En 1995, se reformó el delito de defraudación entrando en vigor un nuevo Código Penal (pese a varias modificaciones, sigue actualmente en vigor) que reguló este delito en sus Artículos 305 y ss.

La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre modificó la LO 10/1995 en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y seguridad social. Las medidas que llevó a cabo, entre otras, fue ampliar la pena para el delito de defraudación, pasando a ser de seis años. Además, introdujo un tipo agravado mediante el Art. 305 bis CP con tal de regular las conductas de mayor gravedad, otorgándole a las mismas una pena de entre dos a seis años de prisión, a la vez que incrementó el plazo de prescripción de delito.

### **2.2. NATURALEZA**

---

#### **2.2.1. Norma penal en blanco**

Las normas penales en blanco son las que se encuentran incompletas y, por tanto, con tal de integrar su conducta o la consecuencia jurídico-penal, se debe acudir a otra norma siempre

que se den determinados requisitos (STS 122/1987 y STS 127/1990, de 5 de julio).

El delito fiscal, regulado en el Art. 305 CP, es un claro ejemplo de norma penal en blanco, ya que, con tal de integrarse, se deberá acudir a conceptos normativos de la legislación tributaria general o a la especial de cada tributo<sup>1</sup>. Por ejemplo, para calcular las cuotas defraudadas en un impuesto de sucesiones, se deberá aplicar lo fijado en la ley del impuesto en específico.

En suma, para comprobar que se ha dado alguna de las modalidades típicas del delito fiscal (vid. apartado 2.5.1 del presente estudio) hay que tener en cuenta toda la normativa sobre recaudación de tributos, es decir, la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre y toda la normativa de desarrollo, incluso la relativa a la autonómica, foral y local. Según DE LA MATA BARRANCO<sup>2</sup>, *si no hay obligación tributaria previa es imposible la existencia de infracción tributaria y, con ello, de delito fiscal. Son las normas tributarias las que delimitan el presupuesto que condiciona la aplicación del delito fiscal.*

Pese esta remisión realizada a una norma extra penal, en este caso, a leyes puramente fiscales, hay que tener en cuenta dos matices. En primer lugar, los tribunales no se verán vinculados por dichas normas fiscales a la hora de determinar los hechos o la participación. En segundo lugar, tampoco se verá afectado el plazo de prescripción, ya que, mientras que en la acción administrativa es

---

<sup>1</sup> QUINTERO OLIVARES, G. *Compendio De La Parte Especial Del Derecho Penal*, Pamplona, Aranzadi, 2016, pág.287

<sup>2</sup> DE LA MATA BARRANCO, N. J *et al. Derecho penal económico y de la empresa*. Editorial Dykinson, S.L, 2018, pág. 538

de cuatro años (vid. Art. 66 LGT), en el delito fiscal es de cinco años.

### **2.2.2. Norma penal temporal**

Las leyes temporales son aquellas que entran en vigor durante un tiempo limitado, es decir, no aspiran a ser permanentes. Estas podrán ser leyes temporales en sentido estricto (cuando expresen el periodo de vigencia), o bien, leyes excepcionales (cuando la vigencia esté vinculada a una situación excepcional). Cuando finalice el periodo de vigencia, se volverá aplicar la norma que existía anteriormente o se aprobará una ley ordinaria nueva.

Como es sabido, las normas penales son irretroactivas, no obstante, se reconoce la retroactividad de la ley penal favorable. Es necesario abordar este tema, ya que las normas temporales presentan ciertas particularidades en relación con ello.

Las normas fiscales son variables a causa de que las contingencias político-económicas aconsejan frecuentes cambios en las mismas con el fin de conseguir una mayor prosperidad<sup>3</sup>. El hecho de que dichas normas fiscales puedan ser temporales, da lugar a que, por ejemplo, en el momento de enjuiciar un hecho, la ley se haya modificado de manera que resulte más favorable para el reo.

---

<sup>3</sup> QUINTERO OLIVARES, G. *Compendio De La Parte Especial Del Derecho Penal, op. cit.* pág.287

La regla general, considerando el delito fiscal como una norma temporal, y según lo que establece el Art. 2.2 in fine CP<sup>4</sup>, será aplicar la ley vigente en el momento en el que se cometió dicho delito.

El razonamiento a dicha regla es muy sencillo. Las leyes temporales se derogan en un plazo breve por otras leyes posteriores (generalmente más favorables). Atendiendo a esto, si se supiera desde un primer momento que se aplicará la retroactividad de la ley penal favorable a las leyes temporales y que, por tanto, no resultará su aplicación, estas perderían su propósito<sup>5</sup>.

No obstante, esta regla general tiene una excepción que se dará cuando la modificación llevaba a cabo por el legislador tenga la finalidad de reducir el alcance del delito, por ejemplo, aumentando la cuantía de la cuota defraudada típica que sirve para diferenciar el delito fiscal de la sanción administrativa<sup>6</sup>.

### **2.3. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO**

---

El funcionamiento de un estado social y democrático de derecho, como lo es España, requiere obtener unos recursos económicos periódicos con tal de prosperar en todos los ámbitos. Para hacer frente a ello, se recoge en el Art. 31 CE que *todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos*

---

<sup>4</sup> El Artículo 2.2 in fine del CP establece que *los hechos cometidos bajo la vigencia de una Ley temporal serán juzgados, sin embargo, conforme a ella, salvo que se disponga expresamente lo contrario.*

<sup>5</sup> Vid. LASCURAIN SÁNCHEZ, J. A. *Manual de Introducción al Derecho Penal*, Madrid, 2019, pág. 122 y ss

<sup>6</sup> Vid. *ibid.* pág. 129 y ss

*de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad.*

Según lo expuesto, el bien jurídico protegido por el delito fiscal es el erario público o el interés patrimonial de la Hacienda Pública, que se obtiene mediante la recaudación tributaria.

No obstante, tanto la doctrina como la jurisprudencia coinciden en que el tipo básico del delito fiscal es pluriofensivo, ya que, además de afectar al erario público, menoscaba otro tipo de actividades administrativas<sup>7</sup>.

Por último, cabe señalar que también se podrá ver afectado el orden socioeconómico cuando, por ejemplo, una empresa que defraude pueda ofrecer productos más baratos, o bien, un ciudadano se beneficie de becas que realmente no le correspondan.

#### **2.4. SUJETOS: ACTIVO Y PASIVO**

.....

Entre la doctrina existen dos posturas en cuanto si el delito fiscal es un delito común o un delito especial o de primera mano. La primera de las posturas defiende que, según una interpretación gramatical, el tipo penal descrito en el Art. 305 CP no recoge ningún requisito específico, es decir, no requiere expresamente ninguna condición personal al reo. Por lo tanto, y según MUÑOZ PEREZ<sup>8</sup>, *“que el delito se produzca en el seno de una relación tributaria (...) no implica necesariamente que el único autor*

---

<sup>7</sup> QUINTERO OLIVARES, G. *Compendio De La Parte Especial Del Derecho Penal*, op. cit. pág. 286 y 287

<sup>8</sup> MUÑOZ PÉREZ, M. “Autoría, coautoría y formas de participación”, en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pág. 130

*posible sea el obligado tributario”*, pudiendo ser autor asimismo el asesor fiscal<sup>9</sup>.

En cuanto a la segunda postura, defiende que el delito fiscal es un delito especial, ya que el autor deberá ser el sujeto pasivo de la relación tributaria (según el Art. 36.1 LGT) u otros obligados tributarios (según el Art. 35 LGT).

Personalmente, me posiciono en esta segunda teoría, ya que según el TS en su sentencia de 25 de setiembre de 1990, *solo puede ser sujeto activo el que sea directamente obligado tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca el tercero*.

En suma, el sujeto activo del delito fiscal será la persona que reúna las características propias del obligado tributario, según la Circular 2/78 de la Fiscalía del TS, *la persona que según la ley resulte obligada al cumplimiento de la prestación tributaria sea como contribuyente o como sustituto del contribuyente*, siempre y cuando, obviamente, incurra en la conducta del Art. 305 CP.

Concretamente, y según los artículos mencionados de la LGT, los sujetos activos podrán ser: el obligado tributario o contribuyente, el sustituto del contribuyente y el retenedor. Cabe mencionar que también podrán incurrir en este tipo penal, según el Art. 310 bis CP, las personas jurídicas.

En cuanto al sujeto pasivo, este será la Hacienda Pública estatal, autonomía, foral o local.

---

<sup>9</sup> CARRERAS MANERO, O.B. (2015). El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo. *Revista española de Derecho Financiero*, n.º. 167, págs. 181–204.

## 2.5. CONDUCTA TÍPICA

---

El artículo 305 CP tipifica el delito fiscal o delito contra la hacienda pública, también conocido como delito de defraudación, estableciendo que

*1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, 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 ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.*

Lo primero que cabe analizar de este tipo penal es el verbo “defraudar”, que según la Real Academia Española (RAE) consiste, entre otras acepciones, en “*eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.*”

El sistema tributario se basa en un régimen de autoliquidación, es decir, es deber del contribuyente declarar o comunicar los datos que están sujetos a tributación y llevar a cabo dicha autoliquidación. Por lo tanto, el hecho de declarar de manera correcta pero no pagar, no conlleva haber incurrido en un delito, ya que, en este sentido, no ha defraudado (STS de 25 de noviembre de 2005).

Se llevará a cabo esta defraudación cuando haya *un incumplimiento intencionado, de la obligación de satisfacer los impuestos mediante algún acto de ocultación directa o indirecta, del hecho imponible o de sus circunstancias relevantes a efectos tributarios* (STS, de 13 de mayo de

2010). Se defraudará cuando se actúe con un engaño suficiente, con una maniobra defraudadora, con una falsedad o una mentira que impida a la Hacienda Pública conocer la situación del obligado. La STC 120/2005 establece que dentro de la defraudación debemos encontrar la simulación y el engaño.

Esta defraudación, tal y como prevé el señalado Art. 305.1 CP, puede realizarse mediante acción u omisión. La acción se aprecia de manera más evidente dándose, por ejemplo, cuándo se declara un importe menor o falseando los datos fiscales. Sin embargo, la omisión es más controvertida. Requiere que sea una omisión que implique fraude, es decir, que sea idónea para defraudar<sup>10</sup>, por ejemplo, no presentando la declaración correspondiente. Esta omisión debe dar lugar a que la Hacienda Tributaria no conozca los hechos que fundamentan su obligación de tributar, es decir, como remarcábamos antes, debe existir este ánimo defraudatorio al actuar mediante la omisión.

### **2.5.1. Modalidades**

La defraudación a la cual nos veníamos refiriendo, puede llevarse a cabo mediante cuatro modalidades descritas en el tipo penal y que a continuación analizaremos.

En primer lugar, la elusión del pago de tributos consiste, simplemente, en eludir el pago al que está obligado el contribuyente. Esta modalidad se podrá llevar a cabo, mediante

---

<sup>10</sup> DE LA MATA BARRANCO, N. J *et al.* *Derecho penal económico y de la empresa, op. cit.* pág. 541

acción, declarando una situación irreal con una liquidación menor, o bien mediante omisión, no presentado la liquidación<sup>11</sup>.

En segundo lugar, se encuentra la elusión del pago de cantidades retenidas, o que se hubieren debido retener, o ingresos a cuenta. En este caso, el obligado tributario es el retenedor que, según el Art. 37.2 LGT es quien está obligado a *detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos*. El hecho sancionador será la acción de ocultar que se tiene que retener.

En tercer lugar se encuentra la obtención indebida de devoluciones. A raíz de las retenciones mencionadas anteriormente es posible que el contribuyente aparezca como acreedor y que la Hacienda Pública le devuelva unas cantidades indebidas. También se podrá dar, por ejemplo, ocultando ingresos o presentando facturas falsas.

Finalmente, se puede dar la obtención indebida de beneficios fiscales. Según QUINTERO OLIVARES<sup>12</sup>, no hay precedentes en la jurisprudencia, ya que, entre otras cosas, si se obtiene un indebido beneficio fiscal acabará significando incurrir en la modalidad de fraude por elusión o de solicitud indebida de devoluciones.

---

<sup>11</sup> QUINTERO OLIVARES, G. *Compendio De La Parte Especial Del Derecho Penal, op. cit.* pág. 289

<sup>12</sup> *Ibid*, pág. 289

### **2.5.2. Cuota tributaria defraudada. Concepto y características**

Con tal de diferenciar el delito fiscal de la infracción administrativa, el legislador ha optado por fijar una cuantía a partir de la cual se podrá considerar delito. Esta cuantía, tal y como establece el Art. 305.1 CP, es de 120.000.-! Dicha cuota vendrá fijada por los jueces y tribunales, dentro del procedimiento penal, es decir, estos no se verán condicionados por la administración tributaria.

El Art. 305.2 CP establece cómo debe determinarse dicha cuantía diferenciando entre los impuestos periódicos y los demás. En el caso de los periódicos, *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*. Ahora bien, el legislador estableció que cuando el delito fuera cometido por personas que formen parte de una organización criminal, o bien, que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real, *el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1*.

En el caso de los demás impuestos, *la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación*.

Cabe señalar que ha de alcanzarse la cuantía mencionada con el concepto de cuota tributaria, es decir, sin tener en cuenta los intereses y recargos, ni la sanción. Además, la cuota en cuestión se determinará tal y como establezca la norma tributaria que regule el impuesto al que se refiere.

## 2.6. TIPO SUBJETIVO

---

Según la jurisprudencia y, en concreto, la STS 801/2008 de 26 de noviembre, el delito fiscal es

*específicamente doloso, exponiendo que el dolo consiste en el conocimiento de las obligaciones fiscales, es decir, de las circunstancias que generan la obligación de tributar; y que la jurisprudencia ha concretado en la exigencia de que la concurrencia del elemento subjetivo requiere que el autor haya obrado con “ánimo defraudatorio”, esto es, en la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber. (...) No basta el mero impago de las cuotas.*

Por lo tanto, se requiere que el autor actúe con un claro “ánimo defraudatorio”. El legislador solo quiso castigar aquellos actos en los cuales se pueda acreditar dolor, ya sea directo (cuando se actúa intencionalmente sabiendo el resultado que se producirá) o eventual (se lleva a cabo la acción asumiendo que puede darse un resultado típico, manifestando desinterés de si se dará o no el mismo). En este sentido, se entiende que no cabe castigar un actuar negligente.

El tipo subjetivo es realmente necesario tenerlo en cuenta, ya que se puede dar una situación en la cual, pese a alcanzar los 120.000.-! de cuota que prevé la conducta típica, no se considere delito fiscal por no concurrir dolo y, como consecuencia, sea considerado una infracción tributaria. Según MARTINEZ-ARRIETA<sup>13</sup>, *no todo impago tributario superior a 120.000 euros es constitutivo de delito, siendo necesaria la intencionalidad, o la falta de previsión, exigida por el dolo penal.*

---

<sup>13</sup> MARTINEZ-ARRIETA, I. *El autoblanqueo: el delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales*, Valencia, Editorial Tirant lo Blanch, 2014, pág. 50

## **2.7. TIPOS ATENUADOS**

---

El Art. 305.6 CP prevé dos circunstancias en las cuales las penas se verán reducidas. Por un lado, la prevista para el autor del delito, la cual establece que si regulariza la situación, reconociendo judicialmente los hechos, antes de los dos meses siguientes a la citación como investigado, se le reducirá la pena en uno o dos grados.

Por otro lado, se le reducirá, en uno o dos grados la pena, al partícipe que colabore activamente en la investigación de los hechos, entendiendo como tal la colaboración para obtener pruebas, capturar a otros partícipes, poder esclarecer los hechos y/o averiguar el patrimonio del obligado u otros responsables.

## **2.8. TIPOS AGRAVADOS**

---

El legislador ha previsto en el Art. 305 bis CP tres modalidades agravadas del delito fiscal. La primera de ellas hace referencia al importe defraudado, es decir, se fundamenta en el resultado y se da cuando la cuota defraudada sea superior a 600.000.-!

La segunda modalidad agravada es en cuanto a una mayor peligrosidad del sujeto, y se aprecia cuando se haya cometido la defraudación en el seno de una organización o grupo criminal.

El último tipo agravado se lleva a cabo utilizando una persona de manera que se oculte o dificulte la determinación de la identidad del verdadero obligado tributario, la cuota tributaria o el patrimonio del obligado.

## 2.9. REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA

.....

El Artículo 305.4 CP recoge la regularización de la situación tributaria que ha sido protagonista de un debate entre la doctrina penal que (aparentemente) fue solventado mediante la LO 7/2012. La cuestión debatida se da en cuanto, según la interpretación de la anterior redacción, la regularización era una excusa absolutoria, ya que *la acción era típica, antijurídica, culpable, pero no punible*<sup>14</sup>.

Tras la reforma de la LO 7/2012, el legislador introdujo en el Art. 305.1 CP in fine “*salvo que hubiere regulado su situación tributaria*”, dejando así constatado que esta regularización, que a continuación analizaremos, se trata de un elemento negativo del tipo, y no una excusa absolutoria. Además, según DE LA MATA BARRANCO<sup>15</sup>, esta previsión tiene *una única justificación político-criminal: la de conseguir evitar un perjuicio patrimonial a las distintas Haciendas Públicas sin necesidad de acudir al procedimiento penal*.

Con el fin de que pueda darse la regularización, deben concurrir dos requisitos. El primero de ellos, que sea espontánea, es decir, en el tiempo oportuno. El párrafo primero del apartado 4 del Art. 305 establece que se debe llevar a cabo antes de que se haya notificado al deudor el inicio de las actuaciones de comprobación o investigación. Si no existieran estas actuaciones, previa interposición de querrela del Ministerio Fiscal, Abogado del Estado o representante de la administración autonómica, foral o local. O, finalmente, antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez Instructor tuvieran conocimiento del inicio de las diligencias.

---

<sup>14</sup> MARTINEZ-ARRIETA, I. *El autoblanqueo: el delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales*, op. cit., pág. 53

<sup>15</sup> DE LA MATA BARRANCO, N. J *et al. Derecho penal económico y de la empresa*, op. Cit, pág. 554

Si no se cumpliera este requisito temporal, cabrá aplicar el tipo atenuado del Artículo 305.6 CP (vid. apartado 2.7). Asimismo se podrán aplicar las atenuaciones de los artículos 21.4, 21.5 y/o 21.7 CP.

El segundo de los requisitos exige que la regularización sea total. Tal y como establece el citado Artículo 305.4 CP, el obligado tributario debe proceder al *completo reconocimiento y pago*. Este se entenderá cuando no solo se haya abonado la cuota tributaria, sino la *deuda tributaria* (es decir, incluyendo intereses y recargos, según el Art. 58.2 LGT).

Veamos el alcance de la regulación. En cuanto al objetivo, ésta se extiende a exonerar las *irregularidades contables u otras falsedades instrumentales*. Por lo tanto, se alcanzarán, por ejemplo, los casos de delito de falsificación de documentos mercantiles. En cuanto al alcance subjetivo, la regularización dejará exentos a los autores del delito fiscal. El problema suscita en cuanto si el alcance abarca al partícipe de los delitos de falsedad instrumental.

## **2.10. CONSUMACIÓN**

---

El delito fiscal se entenderá consumado cuando haya causado un perjuicio para la Hacienda Pública, lo cual se dará cuando haya finalizado el plazo voluntario para presentar la declaración y, como he señalado anteriormente, la cuota haya superado los 120.000.-! siempre que, asimismo, concorra dolo. En este sentido, se atenderá a lo establecido en la norma tributaria de cada impuesto o tributo. Este momento se fijará como el *dies a quo*, siendo este importante para determinar el cómputo de la prescripción.

Cabe matizar, según el Art. 305.2 a) CP, que cuando el delito fiscal se dé en el seno de una organización o grupo criminal o por personas encubiertas, no habrá que esperar al año natural sino que, al alcanzar la cifra de 120.000.-!, se podrá investigar el delito, adelantando consecuentemente su consumación.

## 2.11. PRESCRIPCIÓN

.....

Según la RAE, la prescripción es el *modo de extinguirse un derecho como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la ley*. Este tipo se establecerá según las penas que tengan aparejas los delitos en cuestión.

En el caso del delito fiscal cabe detenerse a tratar la prescripción por la disparidad de plazos, siendo éstos en vía administrativa de 4 años y, en el derecho penal, de 5 años (para el tipo básico) o de 10 años (para el tipo cualificado del Art. 305 bis CP).

Es importante señalar, en primer lugar, que el plazo de la vía administrativa no afecta a la penal. En segundo lugar, pese a que resulte contradictorio, atendiendo al principio de *ultima ratio* del derecho penal, el hecho de que la Administración (cuando finaliza el plazo de 4 años) no pueda reclamar el impago, no impide que pueda ser perseguido el delito por vía penal, ya que el Tribunal Supremo ha reiterado en numerosas ocasiones que los plazos de prescripción son independientes.

Por último, como he señalado en el apartado *consumación*, el último día del período voluntario de cada tributo marcará el *dies a quo* que da inicio al plazo de prescripción.

## **2.12. CONCURSOS**

---

Es necesario, con tal de castigar el delito fiscal, resolver los concursos de normas que se pueden desencadenar. El más frecuente es el concurso con el delito de falsedad documental que se resuelve a través de un concurso ideal o medial de delitos. Asimismo, puede darse un concurso con el delito contable, que se resolverá mediante un concurso de normas.

Sin duda, una de las cuestiones más controvertidas actualmente es la que suscita el presente trabajo, es decir, si el delito fiscal puede o no ser un antecedente al delito de blanqueo de capitales.

### **3. EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS (ART. 301 Y SS CP)**

---

#### **3.1. EVOLUCIÓN**

---

##### **3.1.1. Histórica**

Con tal de explicar la historia del blanqueo del dinero podemos remontar a la Edad Media y hablar de los mercaderes y prestamistas. Éstos tuvieron que desarrollar diversos sistemas cuando la usura se declaró ilícita. Dentro de esta época, cabe asimismo destacar la Orden de los Pobres Caballeros de Cristo del Templo de Salomón. Ésta última dio origen a la idea de administrar la riqueza a través de estructuras complejas<sup>16</sup>.

Durante la misma Edad Media, los piratas iniciaron la práctica de lavado de oro que obtenían de abordajes a otras naves. Posteriormente, en el año 1612, Inglaterra le propuso a los piratas un perdón incondicional a cambio de que éstos abandonaran su profesión.

Además, data en dicha época el origen de los refugios financieros (fundamental complemento para realizar prácticas de blanqueo), ya que los herederos de la tradición de los Templarios ampararon las riquezas que fueron acumuladas por los piratas.

Avanzando en el tiempo, llegamos a los años 20. Nos situamos en EE.UU, Al Capone creó una red de lavanderías con tal de poder encubrir el origen ilícito del dinero que conseguía mediante actos delictivos. Para ello,

---

<sup>16</sup> SEOANE PEDREIRA, A. (2020, 24 noviembre). *HISTORIA DEL BLANQUEO DE CAPITALS*. ABOGADOS EN FERROL - BLOG DE SEOANE PEDREIRA. <http://seoanepedreira.es/historia-del-blanqueo-de-capitales/>

mezcló dinero legal con dinero ilegal. Como consecuencia, no se pudo establecer si las ganancias procedían de la actividad lícita o de la ilícita.

En esa época, todavía no se utilizaba la expresión “lavado de dinero”, hubo que esperar hasta el año 1982, cuando la justicia norteamericana lo utilizó por primera vez.

El narcotráfico es uno de los delitos que más dinero necesita que se blanquee para poderse utilizar. No obstante, no es el único, ya que encontramos otros tantos como: tráfico de órganos, de personas, corrupción,...

### **3.1.2. Legislativa**

A través de las directivas del Convenio de Viena de 1988, se introdujo este delito por primera vez en la legislación española mediante la LO 1/1988. No obstante, dicho delito de blanqueo, de momento, solo tenía como objeto el producto del tráfico de drogas.

Mediante la Reforma del CP de 1995, se introdujo en el artículo 301 CP y, además del tráfico de drogas, se amplió a bienes o ganancias de otros delitos.

La diferencia de dicha reforma con la llevada a cabo mediante la Ley 15/2003 es que, esta última ya no hace referencia al concepto “gravedad” y solo determina aquellos bienes que tengan origen delictivo.

La LO 5/2010 ha introducido la última reforma ampliando el ámbito punitivo del delito de blanqueo, por un lado, utilizando verbos como “poseer” y “utilizar” y, por otro lado, introduciendo el

autoblanqueo, es decir, que el sujeto activo del blanqueo de capitales coincide con el sujeto activo del delito precedente.

### 3.2. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

.....

La determinación del bien jurídico protegido por el delito de blanqueo de capitales viene siendo un hecho de notoria discusión entre la doctrina penal, ya que no existe una decisión unánime de qué quiere proteger el legislador mediante este tipo.

La discusión gira en torno varios bienes jurídicos como el orden socioeconómico<sup>17</sup>, el bien jurídico por la actividad delictiva previa al blanqueo<sup>18</sup> e incluso hay autores que abogan por los efectos sociales positivos de la inyección de capital en la economía legal, existiendo incluso Estados que, por ejemplo, no persiguen este crimen si el capital obtenido por el mismo se invierte en deuda pública<sup>19</sup>.

No obstante lo expuesto, tras la última redacción del Código Penal, la jurisprudencia considera que, al comprenderse este delito en el Capítulo XIV del Título XII “delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico”, entre otras cosas, se entiende que el bien jurídico se comprende en ese ámbito (STS 279/2013 de 6 de marzo).

---

<sup>17</sup> El FJ 37º STS “Ballena blanca” determina que el delito de blanqueo de capitales afecta al orden socioeconómico, así mismo el autor DÍEZ RIPOLLEZ, J. L. hace referencia a ello en su libro “*El blanqueo de capitales procedentes del tráfico de drogas: la recepción de la legislación internacional en el ordenamiento penal español*”, pág. 609

<sup>18</sup> MARTIN SAGRADO, O. (2018). La determinación del bien jurídico protegido por el delito de blanqueo de capitales y el autoblanqueo. Un debate que no cesa. *Boletín del Ministerio de Justicia*, Pág. 8 y ss, en <https://www.mjusticia.gob.es/404-not-found?requestUrl=https://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/1292428713148>

<sup>19</sup> DE LA MATA BARRANCO, N. J *et al. Derecho penal económico y de la empresa, op. cit.*, pág. 498

### 3.3. CONDUCTA TÍPICA

---

Nuestro código penal tipifica el delito de blanqueo de capitales en el Artículo 301 CP. Las conductas que se establecen como delictivas son:

- *Adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes sabiendo que tienen origen en una actividad delictiva.* Estos comportamientos son los que se dirigen a la introducción de bienes ilícitos al mercado y tráfico legal. En cuanto a los verbos utilizados por el legislador; *adquirir* y *poseer* hacen referencia a introducir bienes en el patrimonio; el concepto de *convertir* se refiere a transformar la naturaleza del bien y, por último, la *transmisión* se da cuando se cede un bien a un tercero, es decir, lo contrario de adquirir.
- *Realizar actos orientados a ocultar el origen ilícito de bienes.* Es claro el legislador al establecer esta conducta, es el objetivo puro del delito de blanqueo de capitales: *ocultar el origen ilícito.*
- *Realizar actos de ayuda a la persona que ha realizado la infracción a eludir las consecuencias de sus actos.* Esta conducta no es necesariamente de blanqueo, no obstante, deberá valorarse que se lleve a cabo con *la finalidad de ocultar o encubrir el origen delictivo* (STS 265/2015, de 29 de abril, FD 9). Además, deberá realizarse una interpretación restrictiva en cuanto que esta ayuda únicamente será típica cuando se lleve a cabo con el fin de eludir la investigación llevada a cabo por las autoridades.
- *Ocultar o encubrir la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de su delictiva procedencia.* Este apartado es el tipificado en

el apartado segundo del Artículo 301 y su diferencia con el anterior es que, en este, los bienes ya han sido transformados. Las acciones descritas en este apartado segundo consisten en encubrir el origen delictivo de un bien, pero siempre con la intención de introducirlo en el tráfico económico legal. Por lo tanto, enterrar una joya en el jardín o exponer en un dormitorio un cuadro de Picasso robado, no son conductas típicas de este apartado<sup>20</sup>.

En relación con lo anterior, el Tribunal Supremo estableció en una sentencia que *la característica principal del delito de blanqueo no reside en el mero disfrute o aprovechamiento de las ganancias ilícitas, ni siquiera en darles “salida”, para posibilitar de modo indirecto ese disfrute, sino que se sanciona en consideración al “retorno”, en cuanto eslabón necesario para que la riqueza así generada pueda ser introducida en el ciclo económico* (STS 491/2015, de 23 de julio, FD 12, y 265/2015, de 29 de abril, FD 8).

### **3.4. ELEMENTO SUBJETIVO**

.....

En palabras de RODRIGUEZ DEVESA<sup>21</sup>, comete dolo “quien conoce lo que quiere y quiere hacerlo”. En esta línea, según el Art. 301.2 CP, el sujeto que blanquea y, según el Art. 301.1 CP, el sujeto que quiere blanquear, tienen que llevar a cabo esta acción *sabiendo* que está ocultando o encubriendo el origen delictivo de unos bienes. Lo que no se exige es ánimo de lucro.

---

<sup>20</sup> DE LA MATA BARRANCO, N. J *et al.* *Derecho penal económico y de la empresa, op. cit.*, pág. 498

<sup>21</sup> RODRIGUEZ DEVESA, J. M; SERRANO GÓMEZ, A. *Derecho penal español, Parte General*, 18ª ed, Dykinson, Madrid, 1995

Considerando el término *sabiendo*, este equivale a tener conciencia o estar informado. Esto no implica un “saber” como el que podría derivarse de una implicación directa o de una observación científica; sino que se refiere al que se tiene por razón de la experiencia y que da lugar a pensar que lo más probable es que esos bienes tengan un origen ilícito<sup>22</sup>.

*No se exige conocimiento preciso o exacto del delito previo (...) basta con la conciencia de anormalidad de la operación a realizar y la razonable inferencia de que procede de un delito* (STS 811/2020, de 30 de octubre y STS 2410/2001, de 18 de diciembre). Por lo tanto, no es necesario conocer el delito previo con todos sus detalles (STS 1070/2003) pero tampoco es suficiente una mera sospecha.

La jurisprudencia contempla también el dolo eventual cuando *el autor decide la realización de la acción, no obstante haber tenido conscientes y claras sospechas de que se dan en el hecho los elementos del tipo objetivo, manifestando indiferencia respecto de la concurrencia o no de estos*. (STS 56/2014, de 6 de febrero). Según esta misma sentencia, incurrirá en dolo eventual cuando el autor tiene sospechas para comprobar el origen y no lo hace, dándole igual el resultado a sabiendas de que puede cometer hechos típicos del delito de blanqueo de capitales.

Se dará este dolo eventual cuando el “saber” que mencionaba anteriormente no sea tan fuerte como para ser dolo, pero sí dolo eventual.

---

<sup>22</sup> GARCIA-SOTOCA, J. El blanqueo de capitales una visión jurisprudencial, *Revista Jurídica de Canarias*, nº39, 2015, pag. 40 en <https://www.tirantonline-com.are.uab.cat/tol/action/tol?tplt=newUsu&ini=0&login=Barcelona&password=Autonoma#>

En esta línea, se discute sobre la “ignorancia deliberada”<sup>23</sup>. No obstante, podrá tipificarse, y considerarse dolo, si el autor renuncia a comprobar el origen precisamente por la alta sospecha o la elevada probabilidad de que los bienes provengan de hechos delictivos.

### **3.5. SUJETO ACTIVO Y PASIVO**

.....

El derecho penal distingue entre los delitos comunes y los delitos especiales; siendo los comunes los que se llevan a cabo por un sujeto que no tiene circunstancias especiales, en definitiva, los que cualquier persona puede cometer; y los especiales, aquellos que se realizan por parte de un sujeto revestido de una calidad especial y que, por tanto, lo sitúa en una posición diferente.

La gran parte de los delitos penales son delitos comunes, como es el caso del blanqueo de capitales. En consecuencia, cualquier persona puede incurrir en este delito, sin necesidad de que ostente unas cualidades o características concretas.

En cuanto al sujeto pasivo, la mayoría de la doctrina considera que este viene definido por el bien jurídico. Por lo tanto, varía el sujeto pasivo según el bien jurídico que protege el delito. En suma, pese a que la cuestión del bien jurídico que protege el blanqueo de capitales es una cuestión de relevante problemática (*vid.* Apartado 3.2), el sujeto pasivo de dicho delito es el orden socioeconómico.

---

<sup>23</sup> La ignorancia deliberada es un término jurisprudencial que puede definirse como: “quién pudiendo y debiendo conocer la naturaleza del acto, se mantiene en una situación de no querer saber”. En este sentido, el TS en su sentencia 374/2017 ha establecido que *el desconocimiento evitable, derivado de la indiferencia, no es un error, y no puede provocar una descarga de la responsabilidad. No puede errar aquel que no tienen interés en conocer*”.

### 3.6. LA IMPRUDENCIA

---

En el Artículo 301.3 CP<sup>24</sup> se regula la modalidad culposa del delito de blanqueo de capitales. La jurisprudencia considera que actuará mediante esta imprudencia quien ignore el ilícito de los bienes por haber faltado al deber objetivo de cuidado (STS<sup>2a</sup> 754/2017, de 24 de noviembre y STS 749/2015, de 13 de noviembre).

La imprudencia deberá ser grave, no cabe la culpa leve. En este sentido, esta imprudencia no recae sobre la conducta del autor, sino sobre su (des)conocimiento de la procedencia de los fondos blanqueados. Por lo tanto, la imprudencia debe ser temeraria y el autor podría haber conocido el origen de los fondos cumpliendo con la obligación de cuidado necesaria u observando las cautelas normativas.

En cuanto a los sujetos activos, dentro de la imprudencia, el Artículo 301.3 CP no establece ninguna limitación y, según reiterada jurisprudencia, entre otras, por ejemplo la STS<sup>2a</sup> 583/2017 de 19 julio<sup>25</sup>, se rechaza que el delito de blanqueo cometido por imprudencia sea un delito especial. Si el legislador pretendía que se tratara de un delito especial o hubiera querido

---

<sup>24</sup> El Artículo 301.3 CP establece que *“Si los hechos se realizasen por imprudencia grave, la pena será de prisión de seis meses a dos años y multa del tanto al triplo”*.

<sup>25</sup> La STS<sup>2a</sup> establece que *“el blanqueo imprudente, ha dicho la jurisprudencia, surge precisamente en esos casos, no tratándose de un delito especial que pueda afectar en exclusiva a los sujetos obligados según la legislación sectorial”*.

limitarlo de algún modo, lo hubiera redactado expresamente, tal y como acontece en otros delitos<sup>26</sup>.

Por lo tanto, el delito imprudente de blanqueo puede ser cometido por particulares y no solo por personas obligadas por la legislación específica de prevención (como, por ejemplo, personas obligadas por *compliance*, abogados, notarios, registradores, asesores fiscales,...).

### 3.7. TIPOS AGRAVADOS

---

Además de los tipos básicos expuestos, puede verse la pena por blanqueo de capitales por tres motivos. En primer lugar, por la naturaleza del delito precedente; en segundo lugar, por llevar a cabo el delito de blanqueo en el seno de una organización criminal; y, en tercer lugar, por la profesión del sujeto activo.

En cuanto al tipo agravado por el delito antecedente, tenemos dos modalidades. Por un lado, en el Artículo 301.1 párrafo segundo del CP se establece que, si los bienes tienen su origen en algún delito relacionado con el tráfico de drogas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas, se impondrá la pena en su mitad superior. Por otro lado, en el párrafo tercero del Art. 301.1 CP establece que *se impondrá la pena en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos comprendidos*

---

<sup>26</sup> Las sentencias STSS<sup>2</sup> 749/2015 de 13 noviembre y 238/2016 de 29 marzo establecen “Asimismo, en el Art. 576 4o, LO 2/2015, de 30 de marzo, referido a la financiación del terrorismo, para castigar la modalidad imprudente, se hace expresa referencia a las personas específicamente sujetas por la ley para colaborar con la autoridad en la prevención de las actividades de financiación del terrorismo, por lo que ha de concluirse, como señala la mejor doctrina, que cuando el Legislador quiere limitar el castigo imprudente a los sujetos específicamente mencionados en la LO 10/2010, lo hace expresamente”.

*en los Capítulos V, VI, VII, VIII, IX y X del Título XIX o en alguno de los delitos del Capítulo I del Título XVI*<sup>27</sup>.

En el Art. 302.1 CP, se establece el tipo agravado por mediar organización criminal, entendiéndose como tal “*cualquier red estructurada, cualquiera que sea la forma de tal estructuración, que incluye más personas, con forma jerárquica y división de funciones, y siempre que haya alguna duración en el tiempo, bien porque hayan sido varios los hechos delictivos realizados con la misma o similar estructura, bien porque, aunque sólo se haya acreditado un hecho, en éste hayan quedado de manifiesto unas características que revelen una cierta vocación de continuidad*” (STS 266/2015, de 1 de marzo).

Dentro de esta agravante, el legislador distingue entre los simples miembros de la organización (a los cuales establece la mitad superior de la pena del tipo básico) y los jefes, administradores o encargados de estas organizaciones (a quienes corresponde la pena superior en grado a aquella).

Por último, en el Art. 303 CP, se prevé una pena de inhabilitación especial para empleo o cargo público, profesión u oficio, industria o comercio de tres a diez años, cuando el sujeto activo se trate de un *empresario, intermediario en el sector financiero, facultativo, funcionario público, trabajador social, docente o educador, en el ejercicio de su cargo,*

---

<sup>27</sup> Dentro del Título XIX, *delitos contra la Administración Pública*, se establecen los *delitos de cohecho* (Cap. V), *de tráfico de influencias* (Cap. VI), *de malversación* (Cap. VII), *de fraudes y exacciones legales* (Cap. VIII), *de las negociaciones y actividades prohibidas a los funcionarios públicos, de los abusos en el ejercicio de su función* (Cap. IX). Dentro del Título XVI, *de los delitos relativos a la ordenación del territorio y urbanismo, la protección del patrimonio histórico y el medio ambiente*, se establece en el Cap. I, *de los delitos sobre la ordenación del territorio y el urbanismo*.

*profesión u oficio*. Además, se impondrá la pena de inhabilitación absoluta de diez a veinte años si los hechos se cometen por una autoridad o agente de la misma.

### **3.8. ESPECIAL MENCIÓN AL AUTOBLANQUEO**

---

Como he apuntado anteriormente, la Reforma de la ley 5/2010 dio lugar a una ampliación en el ámbito punitivo del blanqueo de capitales introduciendo el autoblanqueo, es decir, pudiendo castigar como autor del delito de blanqueo de capitales al sujeto activo del delito previo.

Dicha ampliación se introdujo en el tipo penal añadiendo la referencia *cometida por él o por cualquier tercera persona* tras hacer mención a la actividad delictiva de la cual provienen los bienes que serán blanqueados.

Esta ampliación ha supuesto fuertes críticas por parte de la doctrina llegando incluso a expresar que *llega a alcanzar niveles ridículos*<sup>28</sup>, ya que, la mera posesión de los bienes obtenidos mediante un delito, supondrá incurrir en un posterior delito de blanqueo de capitales.

Tras lo expuesto, se hizo eco el debate que suscita el presente trabajo, es decir, si cabe castigar al autor del delito precedente por blanqueo de capitales, da lugar a interpretar que el delito fiscal puede ser delito antecedente del delito de blanqueo. Los argumentos a favor y en contra de plantearse dicho binomio se analizan en el siguiente apartado.

---

<sup>28</sup> QUINTERO OLIVARES, G. Sobre la ampliación del comiso y el blanqueo, y la incidencia en la receptación civil, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2010, en <http://criminet.ugr.es/recpc/12/recpc12-r2.pdf>, pág. 13

## **4. EL DELITO FISCAL COMO ANTECEDENTE AL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS**

---

Tras haber expuesto los delitos en torno a los cuales gira el presente estudio, procederé a partir de este punto a analizar los argumentos a favor y en contra de que el delito fiscal sea antecedente al delito de blanqueo, para poder extraer las conclusiones pertinentes.

### **4.1. ARGUMENTOS A FAVOR**

---

Parte de la doctrina<sup>29</sup> considera que el delito fiscal puede ser un antecedente al delito de blanqueo de capitales o, en otros términos, que la cuota tributaria defraudada puede ser el bien que *tiene su origen en una actividad delictiva previa*. Con tal de afirmar dicha teoría, se basan en los argumentos que a continuación analizaremos.

En primer lugar, sostienen que la Ley 10/2010 sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, en su artículo 1.2<sup>30</sup>, hace referencia a la cuota tributaria defraudada, estableciendo que la misma puede ser objeto material del delito de blanqueo de capitales. De acuerdo con este artículo, la cuota tributaria puede constituir el bien

---

<sup>29</sup> Podemos destacar, entre otros autores, a BLANCO CORDERO “*El delito de blanqueo de capitales*”, Navarra, Aranzadi, 2015; a LOMBARDEO EXPÓSITO “*Blanqueo de capitales. Prevención y represión del fenómeno desde la perspectiva penal, mercantil, administrativa y tributaria*”, Editorial Bosch, Barcelona, 2009; ABEL SOUTO “*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.

<sup>30</sup> Artículo 1.2 Ley 10/2010 establece que serán bienes procedentes de una actividad delictiva *todo tipo de activos cuyo 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, incluidos 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*.

procedente de una actividad delictiva y, por lo tanto, encajar con la conducta típica del blanqueo de capitales.

En esta línea, encontramos el pronunciamiento de la Fiscalía General del Estado<sup>31</sup> la cual se posiciona a favor de este precepto de la Ley 10/2010. Con ello, permite - o intenta - excluir otro tipo de interpretaciones por parte de la doctrina que consideren que no es posible que el delito fiscal sea previo al blanqueo. Asimismo, el CGPJ se pronunció estableciendo expresamente que *la cuota defraudada de la Hacienda Pública en cuanto sea el producto de un delito fiscal, podría ser objeto de una operación de blanqueo de capitales*<sup>32</sup>. Además, pese a que resulte evidente, recuerda que en todo caso esta cuota tributaria debe alcanzar los 120.000.-! que se establecen en el tipo penal del artículo 305 CP.

En este mismo informe, establece también el CGPJ (y apoyan varios autores) que, ya que el Código Penal no limita expresamente el concurso real entre el delito de blanqueo de capitales y el delito precedente, podrá ser considerado como tal.

Siguiendo en esta línea más legislativa, cabe mencionar el Artículo 3 de la Cuarta Directiva 849/2015 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo, sobre prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo el cual establece que se considera el delito fiscal como una actividad antecedente.

El siguiente punto a analizar es la voluntad del legislador. En este sentido, como ya hemos visto, la LO 5/2010 amplió la punición del blanqueo

---

<sup>31</sup> Consejo Fiscal *Informe sobre el Anteproyecto de Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo*, 28 de noviembre de 2009, pág. 4

<sup>32</sup> Consejo General del Poder Judicial *Informe al anteproyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo*, 29 de setiembre 2009, pág. 63

introduciendo el autoblanqueo. En base a ello, los citados autores consideran que el legislador, sin duda, quiso tipificar todos aquellos delitos que pudieran generar bienes susceptibles de ser blanqueados, incluyendo el delito fiscal entre los mismos.

Además, dicha voluntad del legislador se extiende también a la diferenciación de bienes jurídicos. Como es sabido, el delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales protegen diferentes bienes jurídicos. En consecuencia, y según MARTÍNEZ-ARRIETA<sup>33</sup>, no hay problema en aplicar la doble sanción, ya que el legislador así lo ha querido.

Para poder afirmar que el delito fiscal es antecedente al delito de blanqueo, es necesario argumentar que la cuota defraudada puede constituir el bien idóneo para el objeto material del artículo 301 y, para ello, deben concurrir los requisitos que determina el CP, es decir, tal y como recuerda el CGPJ, se supere los 120.000.-! y, además, entenderse que su origen sea en una actividad delictiva previa.

Según el art. 305 CP, se incurre en el delito fiscal cuando no se haga frente a la *obligación tributaria*, el objeto de la cual es el pago de la *cuota tributaria*. Según el art. 58.1 LGT, cuando no se haga frente a dicha obligación surgirá la deuda tributaria, la cual está formada por *la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta*. Esta cuota tributaria, por lo tanto, es dinero y este constituye un bien.

No obstante, el problema obsta en cuanto este bien no se ingresa en el patrimonio del autor del delito, sino que ya se encuentra en el mismo, pero

---

<sup>33</sup> MARTINEZ-ARRIETA, I. *El autoblanqueo: el delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales*, op. cit., pág. 74

el obligado tributario no ha hecho frente a su obligación de tributar. Pese a ello, esta parte de la doctrina, entre ellos BLANCO CORDERO y, como veremos en el siguiente apartado, el TS en el “Caso Ballena Blanca”, consideran que esto no es un obstáculo para considerar el delito fiscal como antecedente al blanqueo.

Cuando el obligado tributario defrauda a Hacienda y elude el pago de la cuota tributaria, no existe un incremento patrimonial como tal, ya que este bien (el dinero de la cuota) ya formaba parte de su patrimonio. No obstante, se considera que sí constituye un beneficio - de 120.000.-! - para el autor del delito<sup>34</sup>; es decir, esta cuota seguirá existiendo y manteniéndose en el patrimonio del defraudador como consecuencia del hecho delictivo.

Entienden, por tanto, que la cuota tributaria defraudada constituye un "ahorro de gastos"<sup>35</sup> para el defraudador y, por ello, considera esta parte de la doctrina que puede considerarse como el "bien" idóneo para la conducta típica del blanqueo de capitales. No obstante, cabe matizar que no cualquier "ahorro" podrá ser susceptible de blanqueo, ya que debe tener relevancia jurídico-penal<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> En este sentido encontramos a CAMPOS NAVAS, D. “*Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que el delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo*”, La ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía, Nº5, 2005 en <https://laleydigital-laleynext-es.are.uab.cat/Content/Documento.aspx>. Asimismo, LOMBARDEO EXPÓSITO (2009), *op. cit.* pág. 163 establece que “*el incremento del patrimonio del defraudador pro su actividad delictiva implica la disminución del patrimonio del erario público*”.

<sup>35</sup> BLANCO CORDERO, I. El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, Nº13-01, 2011, pág. 01:22 en <http://criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf>

<sup>36</sup> *Ibid*, pág 01:23

Como hemos mencionado anteriormente y hemos podido ver en el análisis del tipo penal del blanqueo de capitales, es necesario que el bien idóneo para dicho delito tenga su procedencia en una actividad delictiva previa, es decir, que estén contaminados. Según las teorías causales, concretamente la teoría causal de la equivalencia de las condiciones, un bien procederá de una actividad delictiva previa si al eliminar dicha actividad, el bien también desaparece. Los partidarios del delito fiscal como antecedente se basan en esta teoría causal para determinar que el patrimonio del defraudador se ve incrementado, ya que si suprimimos este delito fiscal, también desaparecería la cuota tributaria (que debería haber sido abonada a la Hacienda Pública).

En suma, la postura doctrinal que se posiciona a favor de considerar el delito fiscal como antecedente al delito de blanqueo y, por ende, que la cuota tributaria es susceptible de blanqueo, defienden que la legislación mencionada - además de la Fiscalía General y el CGPJ - ha establecido expresamente que puede considerarse como tal. Además, sopesan, como hemos analizado, que la cuota tributaria defraudada constituye el bien idóneo de la conducta típica de blanqueo de capitales por significar un beneficio para el defraudador y proceder la misma de una actividad delictiva previa.

Sin embargo, como veremos en el siguiente apartado, los detractores de esta postura refutan dichos argumentos y se basarán en las siguientes teorías para sostener que el delito fiscal no puede ser antecedente al blanqueo de capitales.

## 4.2. ARGUMENTOS EN CONTRA

---

Como venía anunciando, otra gran parte de la doctrina considera que el delito fiscal no puede constituir delito antecedente al de blanqueo de capitales. Para argumentar su postura, se basan principalmente en cuatro criterios<sup>37</sup>.

En primer lugar se encuentra el argumento del objeto material, es decir, consideran que la cuota defraudada no se origina en el delito fiscal. Tal y como refleja el CP, el objeto material idóneo del delito de blanqueo de capitales tiene que proceder de una actividad delictiva previa.

Tal y como establece QUINTERO OLIVARES<sup>38</sup>, el objeto material susceptible de blanqueo serán productos y bienes *que recibe el autor precisamente por la comisión de un delito*. En este sentido, considera este autor, entre otros<sup>39</sup>, que la cuota que no se declara no se genera en el delito fiscal y que, por tanto, no tiene origen ilícito.

El mero hecho de que la cuota defraudada tenga relación con el delito fiscal no significa que pierda su licitud, es decir, no devengará ilícita simplemente por no haberla declarado y no haber tributado por la misma.

---

<sup>37</sup> BLANCO CORDERO, I. "El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales", *op. cit.* pág. 01:17-01:19

<sup>38</sup> QUINTERO OLIVARES, G. El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo, *Actualidad jurídica Aranzadi*, Nº 698, 2006, pág. 5, en <https://insignis-aranzadidigital-es.are.uab.cat/maf/app/document>

<sup>39</sup> CHOCLÁN MONTALVO, J.A. ¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales?, *Revista Jurídica General, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, nº 37, setiembre 2007, pág. 164 y REQUE MATA, S. *¿Puede considerarse el delito fiscal previo al blanqueo de capitales?*, Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pág. 286

De nuevo QUINTERO OLIVARES<sup>40</sup> señala que *fuera de duda estaba, desde un primer momento, que en los supuestos de rentas de origen conocido y legal, prescindiendo de que se haya realizado o no correctamente su tributación, desaparece absolutamente cualquier espacio de intervención de la normativa de blanqueo*. Asimismo, establece MANJÓN-CABEZA<sup>41</sup>, de manera muy acertada, que *los rendimientos del trabajo o del capital no transmutan su origen legal por el hecho de no ser declarados y eludir el impuesto; la cuota tributaria defraudada no pierde su origen para pasar a proceder de un delito fiscal y por ello no puede ser objeto de blanqueo*.

Por otro lado, si se considera la configuración típica del delito fiscal como un delito de omisión, consideran CHOCLÁN MONTALVO<sup>42</sup> y MANJÓN-CABEZA<sup>43</sup> que no podrá ser un delito antecedente al de blanqueo de capitales aquel que se configure como un delito de omisión, ya que no podrá haber nexo causal. En este sentido, descarta el argumento analizado antes por los seguidores del matrimonio objeto del trabajo en cuanto establecían el nexo casual teniendo en cuenta las teorías causales.

Los partidarios de dicho matrimonio añadían también que el “ahorro” que generaba la cuota tributaria era un argumento para considerar a la misma como bien idóneo para el blanqueo. Esto es totalmente contradicho por los

---

<sup>40</sup> QUINTERO OLIVARES, G. *El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo*, op. cit. Pág. 5

<sup>41</sup> MANJÓN CABEZA, A. *Las excusas absolutorias en derecho español*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015, pág. 158 y ss y pág. 174 y ss

<sup>42</sup> CHOCLÁN MONTALVO, J.A. *¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales?*, op. cit., pág. 163

<sup>43</sup> MANJÓN CABEZA, A. (2015) *Las excusas absolutorias en derecho español*, op. cit. establece expresamente que *el fraude fiscal consistente en eludir el pago del tributo es un delito de omisión y no genera bien alguno*.

autores ahora analizados. El patrimonio del defraudador no sufre ningún cambio sustancial, ya que la cuota tributaria ya formaba parte del mismo. Este es uno de los argumentos que sigue el voto particular de la sentencia del caso Ballena Blanca, como después analizaremos. Esta teoría sigue la línea de que el delito de blanqueo de capitales únicamente puede tener relación con otros delitos susceptibles de originar bienes y que, en este sentido, *una “no pérdida” o ahorro, es diferente de una ganancia*<sup>44</sup>.

En segundo lugar, encontramos el argumento relacionado con la conducta típica, el cual basa su fundamento en la vulneración del principio penal *non bis in idem*. Cuando alguien defrauda a la Hacienda Pública, es lógico pensar que transmitirá u ocultará o encubrirá el dinero que debería haber declarado. Esta parte de la doctrina, considera que la punición del autoblanqueo tipificada desde la LO 5/2010 conlleva castigar dos veces la misma conducta, una cuando se consume y otra cuando se agota. Es evidente que cuando se defrauda, se posee la cuota tributaria, ya que ésta forma parte del patrimonio del defraudador, por lo tanto, tal y como señala MANJÓN-CABEZA<sup>45</sup>, *todo el que consume un delito que genere bienes, comete automáticamente un delito de blanqueo de capitales al entrar en contacto con tales bien, o sea, al poseerlos. En estos casos, el blanqueo será un delito “obligado” e imposible de eludir.*

En tercer lugar, cabe analizar el argumento de la prescripción. El plazo de prescripción para el delito fiscal es de 5 años, que empiezan a computar a partir de la consumación. En cuanto al delito de blanqueo, el plazo de prescripción es de 10 años. La Agencia Tributaria y la Fiscalía, como ya he señalado anteriormente, son partidarias de considerar el delito fiscal como

---

<sup>44</sup> MARTINEZ-ARRIETA, I. *El autoblanqueo: el delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales*, op. cit., pág. 67

<sup>45</sup> MANJÓN CABEZA, A. (2015) *Las excusas absolutorias en derecho español*, op. cit. pág. 175

antecedente al delito de blanqueo. Se puede llegar a pensar que la razón es meramente práctica, ya que perseguir ambos delitos de manera conjunta da lugar a duplicar el plazo de prescripción del delito fiscal<sup>46</sup>, ya que como establece el Art. 131.4 CP 4 CP: *en los supuestos de concurso de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave.*

Por ello, ya que el delito de blanqueo de capitales es cometido de manera permanente - a causa de que la mera ocultación del dinero esté tipificada - y el hecho de que prescriba el delito precedente “no descontamina” los bienes, se podrá recurrir al delito de blanqueo para poder seguir persiguiendo al defraudador.

Además, cabe señalar que una investigación por blanqueo de capitales tiene más posibilidades de colaboración internacional que una por delito fiscal<sup>47</sup>, y así lo establece el Art. 2 del Convenio Europeo de Asistencia Judicial en Materia Penal, de 20 de abril de 1959 *podrá denegarse la asistencia judicial: a) si la solicitud se refiere a infracciones que la Parte requerida considere como infracciones de carácter político, o infracciones relacionadas con infracciones de carácter político, o como infracciones fiscales.*

El cuarto argumento gira en torno a la lógica político-criminal. Consideran los detractores al matrimonio objeto del estudio que el delito de blanqueo de capitales ha perdido su sentido original que iba dirigido, como hemos visto, a perseguir la legitimación de unos bienes obtenidos por una actividad delictiva previa. Continúan afirmando que se está utilizando dicho delito para controlar la recaudación fiscal.

---

<sup>46</sup> *Ibid*, pág. 150

<sup>47</sup> *Ibid*, pág. 198

En este sentido, expone QUINTERO OLIVARES<sup>48</sup> que *algunos intérpretes han querido extender el aparato penal de tutela de los deberes tributarios echando mano de preceptos penales que tienen otra función jurídica y político-criminal*. Añade que la jurisprudencia ha tenido, en otras ocasiones, que poner fin a esta extensión recordando que los delitos contra la Hacienda Pública son delitos especiales dentro del Código Penal y que *no es posible utilizar a la vez esa ley y, donde no llegue, utilizar la lex generalis*.

Además de estos cuatro argumentos, cabe tratar la regularización del Art. 305.4 CP. Recordemos que este tipo negativo del tipo consistía en efectuar el pago de la cuota tributaria de manera espontánea y completa, con tal de beneficiarse del efecto de la exención de la responsabilidad penal del delito fiscal y de otras irregularidades o falsedades documentales, que tengan relación con la cuota defraudada. Analizando lo expuesto, en caso de regularizar, el defraudador quedaría exento del delito fiscal, pero no del blanqueo. Ilógicamente, estaríamos persiguiendo un delito de blanqueo de capitales sin delito subyacente y sin bien, ya que la cuota defraudada se ha entregado a Hacienda.

*Absurdo, pero cierto* son las palabras que utiliza MANJÓN-CABEZA<sup>49</sup>, de nuevo de manera muy acertada, al concluir que, tras la reforma del 2010 y según algunos autores, se podrá perseguir el blanqueo de la cuota defraudada, habiendo regularizado, ya que el delito de blanqueo no queda cubierto por el Art. 305.4 CP.

---

<sup>48</sup> QUINTERO OLIVARES, G. *El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo*, op. cit. Pág. 1

<sup>49</sup> MANJÓN-CABEZA, A. *Las excusas absolutorias en derecho español*, op. cit., pág. 198

Por último, recordemos que uno de los argumentos de los partidarios del binomio era lo establecido en la Ley 10/2010 de prevención del blanqueo de capitales. Los detractores recuerdan que el artículo establece “*a los efectos de esta ley*” y que no es equivalente “prevenir” con “penar”, ni mucho menos “la actividad de blanqueo” y “el delito de blanqueo”. Es decir, el legislador mediante dicha ley ha querido prevenir -no penar- la actividad de blanqueo de capitales -no el delito de blanqueo-.<sup>50</sup>

En suma, los detractores del matrimonio de conveniencia consideran que la cuota defraudada no es susceptible de blanqueo, ya que no proviene de una actividad delictiva previa y no constituye un incremento patrimonial para el defraudador. Por lo tanto, carece de lógica político-criminal defender este binomio, además de que supone una vulneración del principio penal *non bis in idem*.

---

<sup>50</sup> *Ibid*, pág. 197

## **5. PRONUNCIAMIENTO DE LA JURISPRUDENCIA. EL CASO BALLENA BLANCA**

---

Tal y como venía anunciando, el Tribunal Supremo se pronunció el 5 de diciembre de 2012 a favor de considerar el delito fiscal como antecedente al delito de blanqueo de capitales. No obstante, no hubo unanimidad a la hora de dictar sentencia, ya que el Magistrado Del Moral emitió un voto particular en contra de ello. Veamos los argumentos esgrimidos por ambas partes.

Previo al análisis de la sentencia, es necesario explicar, brevemente, en qué consistió el caso. En el año 2005, se dio comienzo a unas actividades que acabarían constituyendo una de las operaciones de blanqueo más famosas e importantes en nuestro país. Varios grupos organizados por un despacho de abogados de Marbella, dirigido por Fernando del Valle, llevaron a cabo actividades delictivas con el objetivo de blanquear un total de 12 millones de euros.

El director de dicho despacho, Fernando del Valle, construyó una red empresarial de clientes, a los cuales les ofrecía una sociedad de responsabilidad limitada. De una de las sociedades del señor Del Valle se originaba el dinero y, por otro lado, se abría una cuenta bancaria en España de la cual era autorizado, siempre y únicamente, el señor Fernando del Valle. Mediante estas empresas, Del Valle blanqueaba el dinero de los clientes.

Tras haber expuesto cuatro notas del caso, procederemos analizar la sentencia dictada por la Sala 2a del Tribunal Supremo. El de 5 de diciembre de 2012 fue la primera vez en que la jurisprudencia Española consideró que la cuota tributaria podía subsumirse en la conducta típica del blanqueo de capitales. Los argumentos esgrimidos por el TS son, básicamente, en los que se fundamentan los citados autores del apartado anterior.

En primer lugar, hace referencia al Informe del Anteproyecto del CGPJ, así como al artículo 1 de la Ley 10/2010 de prevención de blanqueo de capitales donde, como recordamos, se establece expresamente que se entenderá como bien *la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública*.

El segundo argumento, decisivo para el fallo, fue lo que acogen las normativas de otros países, en concreto, Francia, Bélgica, Alemania, Italia y Portugal. El TS concluye, previo análisis de lo que establecen las normativas de dichos países, que *la situación jurídica en otros países permite constatar que algunos tribunales ya se han pronunciado a favor de admitir que el fraude fiscal constituye delito previo del blanqueo* (STS, 5 de diciembre de 2012).

En tercer lugar, considera el TS que la cuota tributaria tiene su origen delictivo en el delito fiscal y hace referencia a la teoría de la equivalencia, explicada en el apartado anterior. Recuerda la Sala 2a que si el autor no hubiera actuado de manera negligente, la cuota tributaria no se encontraría en su patrimonio. Asimismo, dispone que no resulta una controversia el hecho de que el patrimonio no aumente, ya que considera que existe un beneficio en el mismo.

Por todo ello, el TS rechaza los argumentos de los opositores al delito fiscal como antecedente, ya que los Magistrados sostienen que la cuota tributaria defraudada es un bien susceptible de ser blanqueado. Además, se muestra contrario a la supuesta vulneración del *non bis in idem*, ya que mediante el delito fiscal se castiga no haber cumplido con la obligación de declarar y liquidar la cuota tributaria y, mediante el delito de blanqueo, la ganancia que se obtiene mediante la defraudación anterior.

Fundamentándose en todo lo expuesto, el TS admite que el delito fiscal puede ser antecedente al blanqueo, en tanto en cuanto la cuota tributaria es susceptible del

posterior blanqueo de capitales y apoya, asimismo, la posibilidad de contemplar el concurso real de ambos delitos.

No obstante, no existió unanimidad en la analizada sentenciada, sino que el Magistrado Antonio del Moral Garcia emitió un voto particular que rechazaba la opinión mayoritaria de los demás magistrados basándose, como los demás críticos, en los siguientes argumentos.

En primer lugar, expone Del Moral que, según el Art. 301 CP, el término *origen en ese contexto significa gramaticalmente causa, procedencia, principio, fuente*. En este sentido, el delito fiscal no puede ser antecedente al de blanqueo, ya que solo podrán serlo *los delitos idóneos para "generar" bienes o ganancias en sentido material*. Continúa afirmando que *una "no pérdida" es diferente a una ganancia* y que, por lo tanto, no se produce un incremento en el patrimonio del defraudador, sino un *no empobrecimiento*.

En segundo lugar, atendiendo a la importancia que abocan los demás Magistrados al derecho comparado, advierte de la necesaria cautela que hay que adoptar cuando se interpreten y se tengan en cuenta las normativas de estos países, ya que en aquellos se legisla y se establecen los tipos de manera diferente.

En tercer lugar, como apuntábamos anteriormente cuando se exponían los argumentos de los detractores, un delito que se configura de manera omisiva no puede generar bienes. Con ello, refuta plenamente la teoría de la equivalencia de condiciones.

Posteriormente se pronuncia respecto a la Ley 10/2010, utilizada por los partidarios a que se dé el matrimonio entre el delito fiscal y el delito de blanqueo, argumentando que el citado artículo 1.2 establece *a los efectos de esta ley*, significando esto que no puede extenderse a la normativa penal.

Finalmente, hace referencia a la vulneración del *non bis in idem* y al inevitable blanqueamiento aparejado que supone para el defraudador el hecho de blanquear expresando que

*en todo caso si el delito de defraudación tributaria consiste en la ocultación de bases tributarias, ocultar los bienes que constituyen la "cuota tributaria" no añade nada. La extensión del delito del art. 301 a los delitos contra la Hacienda Pública supone multiplicar su castigo sin fundamento, añadir a las penas del art. 305, las del art. 301. Cualquier ejemplo que proporcione una rica imaginación en que se rompa el binomio delictivo será siempre pintoresco, extravagante o exótico.*

Teniendo en cuenta lo expuesto, concluyo afirmando que sería de vital importancia que el Tribunal Supremo tuviera la oportunidad de conocer otros casos semejantes con tal de asentar una jurisprudencia firme, en aras de cesar con el presente debate entre la doctrina (y la propia jurisprudencia) sobre si el delito fiscal puede constituir un antecedente al delito de blanqueo de capitales.

## **6. DERECHO COMPARADO**

---

Antes de finalizar con las conclusiones del presente estudio, conviene analizar la postura adoptada por los siguientes ordenamientos jurídicos, en tanto en cuanto han sido tenidos en cuenta por el Tribunal Supremo, como ya he señalado anteriormente.

Previo al análisis, cabe puntualizar que la cuestión se ha apreciado de manera diferente por parte de estos países, ya que, como señaló el Magistrado Del Moral, la tipificación también es algo dispar a la contemplada por el legislador español.

Veremos cómo Francia, Italia y Portugal consideran que el delito fiscal puede ser antecedente al blanqueo de capitales, mas Bélgica y Alemania, pese a no situarse totalmente contrarias a ello, añaden alguna particularidad a esta consideración.

### **6.1. FRANCIA**

---

Como he avanzado anteriormente, Francia considera que el delito fiscal constituye delito previo del blanqueo de capitales. El delito fiscal está regulado en el Art. 324.1 y, pese a no establecer expresamente la posibilidad de dicho binomio, admite como delito previo cualquier delito.

El Tribunal Supremo se pronunció al respecto en su sentencia de 20 de febrero de 2008 admitiendo el autoblanqueo y que el delito fiscal sea previo al de blanqueo, sin que se requiera para ello ninguna denuncia por parte de la Administración Tributaria.

### **6.2. ITALIA**

---

Así como sucede en España, no hay unanimidad doctrinal. No obstante, la Sección 6ª de la Sala de lo Penal del Tribunal de Casación se pronunció

estableciendo que todos los delitos dolosos pueden constituirse previos al delito de blanqueo, ya que en el Art. 647 del Código Penal Italiano no se aprecian los delitos que pueden ser previos al blanqueo.

En suma, el debate en Italia no ha cesado, ya que la doctrina se encuentra dividida, pero la jurisprudencia ha considerado que el delito fiscal puede ser antecedente al delito de blanqueo de capitales.

### **6.3. PORTUGAL**

---

En Portugal, la situación se plantea de manera mucho más sencilla, ya que su Artículo 368.1 prevé un listado de delitos que pueden ser considerados previos al delito de blanqueo de capitales y, uno de ellos, es el delito fiscal.

### **6.4. BÉLGICA**

---

La jurisprudencia belga, concretamente en su sentencia de 22 de octubre de 2003 dictada por el TS, se ha pronunciado también a favor de considerar el delito fiscal como antecedente al delito de blanqueo. Es necesario, en este sentido, tener en cuenta la Ley de 10 de mayo de 2007, ya que esta, además de establecer expresamente que el delito de blanqueo puede estar precedido por el fiscal, añade una prohibición legal o inmunidad cuando se trate de blanqueo de bienes obtenidos mediante un fraude fiscal ordinario.

### **6.5. ALEMANIA**

---

Como avanzaba, Alemania considera el delito fiscal como antecedente al delito de blanqueo de capitales, pero estableciendo alguna particularidad. En primer lugar, el autor del delito previo no podrá ser sujeto activo del delito de blanqueo de capitales. En segundo lugar, según el apartado 3o del

párrafo primero del 261 StGB, podrá considerarse los delitos fiscales previos al delito de blanqueo, así como los delitos de contrabando realizados de forma profesional y la receptación fiscal de mercancías.

## **6.6. CONCLUSIONES DEL DERECHO COMPARADO**

---

Tras haber establecido cómo regulan la cuestión objeto del presente estudio los países más cercanos a España, cabe establecer las siguientes conclusiones al respecto:

- Todos los países contemplan, de alguna manera, que el delito fiscal puede ser antecedente al delito de blanqueo de capitales. Dicho reconocimiento es utilizado por la doctrina española que defiende dicha consideración, así como para el TS.
- Pese a la primera conclusión, vemos cómo, por ejemplo, en Alemania, no se podrá castigar al autor del delito fiscal por el posterior delito de blanqueo de capitales. No obstante, en los demás países expuestos sí que se prevé tal castigo.
- Cabe tener en cuenta que, si bien en todos los países se contempla el binomio, en varios de ellos se establecen restricciones o limitaciones al respecto. Como consecuencia, será necesario tener en cuenta cada caso en particular para proceder a la correcta deliberación.
- Como opinión personal, resultaría más sencillo, en estos casos, que el legislador se pronunciara de manera expresa en el texto legislativo en aras de evitar cuestiones como la presente, tal y como ha previsto Portugal.

## **7. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIÓN PERSONAL**

Tras haber realizado el estudio de los argumentos esgrimidos a favor y en contra de considerar el delito fiscal como delito antecedente al de blanqueo de capitales, he podido extraer los siguientes argumentos.

Antes de prosperar, debo admitir que, a mi juicio, el delito fiscal no puede ser un delito antecedente al delito de blanqueo de capitales, ya que la cuota tributaria no es un bien susceptible de ser blanqueado. Con ello, me posicionó en el sector doctrinal más crítico de este matrimonio, ya que, tal y como apuntan los autores referidos anteriormente, el delito fiscal no es un delito que genere bienes y, por lo tanto, la cuota tributaria no puede tener su origen en una actividad delictiva previa.

Por otro lado, entendemos que el delito de blanqueo de capitales tiene que tener aparejado un incremento patrimonial sustancial. En este sentido, la cuota tributaria ya se encuentra dentro del patrimonio del defraudador y, por lo tanto, no se puede considerar que exista una ganancia patrimonial. Rechazo con ello la consideración de los más partidarios cuando señalan que existe un “ahorro”, ya que de ninguna manera puede compararse un ahorro con una ganancia.

Recordemos que el delito de blanqueo de capitales persigue “blanquear” un “dinero negro”, es decir, convertir en “lícito” un dinero “no lícito” con tal de introducirlo al tráfico legal de dinero. Pese a que la cuota tributaria no se declare y, por tanto, no se liquide, esto no lleva aparejado su transformación a la ilicitud, por lo tanto, reitero que su origen no se da en el delito fiscal.

Desde la reforma introducida por la LO 5/2010, se prevé el autoblanqueo y, por ello, la mera tenencia es castigada. Considero que es ilógico castigar al autor del delito antecedente, ya que, obviamente, quien obtiene bienes mediante un delito lo

normal es que lo utilice o lo posea y, por lo tanto, castigar ambas acciones constituye una clara vulneración del principio penal *non bis in idem*.

En suma, y según mi juicio, considero que el delito fiscal no puede ser delito antecedente del delito de blanqueo de capitales, ya que la cuota tributaria no procede del primero de ellos y, por lo tanto, no es susceptible de ser blanqueada, ya que, además, no supone un incremento patrimonial para el defraudador, sino que la misma ya se encontraba en el patrimonio del mismo. Si se procediera a considerar este matrimonio se vulneraría el principio *non bis in idem*.

En aras de prosperar en este debate y obtener una respuesta unánime, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, considero pertinente por parte del legislador reformar de cierta manera el tipo penal siendo más expreso o, directamente, y siguiendo los pasos de Portugal, realizando un listado con los delitos que constituyen antecedentes del delito de blanqueo, dejando de lado la redacción actual que da lugar a interpretaciones que consideran que cualquier delito puede ser antecedente, provocando esto inseguridades jurídicas y vulneraciones de principios penales, como el *bis in idem*.

## 8. BIBLIOGRAFÍA

---

ABEL SOUTO “*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.

BLANCO CORDERO “*El delito de blanqueo de capitales*”, Navarra, Aranzadi, 2015

DE LA MATA BARRANCO, N. J *et al.*, *Derecho penal económico y de la empresa*. Editorial Dykinson, S.L, 2018

DÍEZ RIPOLLEZ, J. L. *El blanqueo de capitales procedentes del tráfico de drogas: la recepción de la legislación internacional en el ordenamiento penal español*, 1904

LASCURAIN SÁNCHEZ, J. A. *Manual de Introducción al Derecho Penal*, Madrid, 2019

LOMBARDERO EXPÓSITO “*Blanqueo de capitales. Prevención y represión del fenómeno desde la perspectiva penal, mercantil, administrativa y tributaria*”, Editorial Bosch, Barcelona, 2009

MANJÓN CABEZA, A. *Las excusas absolutorias en derecho español*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2015

MARTINEZ-ARRIETA, I. *El autoblanqueo: el delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales*, Valencia, Editorial Tirant lo Blanch, 2014

MUÑOZ PÉREZ, M. “Autoría, coautoría y formas de participación”, en *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Aranzadi, Cizur Menor, 2008

QUINTERO OLIVARES, G. *Compendio De La Parte Especial Del Derecho Penal*, Pamplona, Aranzadi, 2016

REQUE MATA, S. *¿Puede considerarse el delito fiscal previo al blanqueo de capitales?*, Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009

RODRIGUEZ DEVESA, J. M; SERRANO GÓMEZ, A. *Derecho penal español, Parte General*, 18ª ed, Dykinson, Madrid, 1995

## **EN LÍNEA**

BLANCO CORDERO, I. El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, N°13-01, 2011, pág. 01:22 en <http://criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf>

CAMPOS NAVAS, D. Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que el delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo, *La ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, N°5, 2005 en <https://laleydigital-laleynext-es.are.uab.cat/Content/Documento.aspx>

CARRERAS MANERO, O.B. (2015). El sujeto activo del delito contra la Hacienda Pública: Análisis de la autoría y otras formas de participación en el mismo. *Revista española de Derecho Financiero*, n°. 167 en [https://zaguan.unizar.es/record/78986/files/texto\\_completo.pdf](https://zaguan.unizar.es/record/78986/files/texto_completo.pdf)

CHOCLÁN MONTALVO, J.A. ¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales?, *Revista Jurídica General, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, nº 37, setiembre 2007

GARCIA-SOTOCA, J. El blanqueo de capitales una visión jurisprudencial, *Revista Jurídica de Canarias*, nº39, 2015, en <https://www.tirantonline.com.are.uab.cat/tol/action/tol?tplt=newUsu&ini=0&login=Barcelona&password=Autonoma#>

MARTIN SAGRADO, O. (2018). La determinación del bien jurídico protegido por el delito de blanqueo de capitales y el autoblanqueo. Un debate que no cesa. *Boletín del Ministerio de Justicia*, en <https://www.mjusticia.gob.es/404-not-found?requestUrl=https://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/1292428713148>

QUINTERO OLIVARES, G. El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo, *Actualidad jurídica Aranzadi*, Nº 698, 2006, pág. 5, en <https://insignis-aranzadidigital-es.are.uab.cat/maf/app/document>

QUINTERO OLIVARES, G. Sobre la ampliación del comiso y el blanqueo, y la incidencia en la receptación civil, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2010, en <http://criminet.ugr.es/recpc/12/recpc12-r2.pdf>

SEOANE PEDREIRA, A. (2020). Historia del blanqueo de capitales. *Abogados en Ferrol- Blog se Seoane Pedreira* en <http://seoanepedreira.es/historia-del-blanqueo-de-capitales/>

## LEGISLACIÓN

Constitución Española, 1978

Consejo Fiscal *Informe sobre el Anteproyecto de Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo*, 28 de noviembre de 2009

Consejo General del Poder Judicial *Informe al anteproyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo*, 29 de setiembre 2009

Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

Cuarta Directiva 849/2015 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo, sobre prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo

Convenio Europeo de Asistencia Judicial en Materia Penal, de 20 de abril de 1959

## **JURISPRUDENCIA**

Circular 2/78 de la Fiscalía del Tribunal Supremo

STS 122/1987, de 14 de julio

STS 127/1990, de 5 de julio

STS de 25 de septiembre de 1990

STS 2410/2001, de 18 de diciembre

STC 120/2005, de 10 de mayo

STS de 25 de noviembre de 2005

STS 801/2008 de 26 de noviembre

STS, de 13 de mayo de 2010

STS 2216/2011, de 5 de diciembre

STS 279/2013, de 6 de marzo

STS 56/2014, de 6 de febrero

STS 266/2015, de 1 de marzo

STS 265/2015, de 29 de abril

STS 491/2015, de 23 de julio

STSS<sup>2a</sup> 749/2015 de 13 noviembre

STSS<sup>2a</sup> 238/2016 de 29 marzo

STS 374/2017, de 24 de mayo

STS<sup>2a</sup> 583/2017 de 19 julio

STS<sup>2a</sup> 754/2017 de 24 de noviembre

STS 811/2020 de 30 de octubre