



Universidad de Valladolid.

**F. de Ciencias Sociales, Jurídicas y de la
Comunicación.**

Campus de Segovia.

**“El delito fiscal como antecedente del
delito de blanqueo de capitales”**

Alumno: Javier Prego de Oliver López-Cortijo.

Tutora: Covadonga Mallada Fernández.

Grado: Derecho.

RESUMEN.

Actualmente, tanto en nuestra doctrina como en nuestra jurisprudencia, existe un debate acerca de la consideración del delito fiscal como antecedente de un delito de blanqueo de capitales. Las opiniones doctrinales al respecto son numerosas, tanto a favor como en contra y, si bien parecen ser mayoritarias las opiniones contrarias, nuestro Tribunal Supremo (en el "Caso Ballena Blanca"), Fiscalía General del Estado y Consejo General del Poder Judicial parecen posicionarse a favor de tal posibilidad, principalmente fundamentándose en el Derecho Comparado, donde la posición predominante es, igualmente, positiva. En el presente trabajo se va a tratar de analizar, pues, esta cuestión así como los principales problemas que suscita, sirviéndonos tanto de las diferentes posiciones doctrinales como de los argumentos arrojados por el Derecho Comparado en esta cuestión, con expresa referencia al único pronunciamiento del Tribunal Supremo a este respecto.

Currently, both in our legal doctrine and in our jurisprudence, there is a discussion on the consideration of the tax offence as a predicate to a money laundering offence. There are many doctrinal opinions on this subject, both for and against it, and although the majority of them seem to be against it, our Supreme Court (in the "White Whale Case"), the Attorney General's Office and the General Council of the Judiciary seem to be in favour of such a possibility, mainly on the basis of comparative law, where the predominant position is also positive. This paper will therefore attempt to analyse this issue and the main problems it raises, using both the different doctrinal positions and the arguments put forward by Comparative Law on this issue, with express reference to the sole ruling of the Supreme Court thereupon.

Palabras clave: delito fiscal, blanqueo de capitales, cuota tributaria, objeto material, Derecho Comparado, art. 301 Código Penal, art. 305 Código Penal, doctrina.

ÍNDICE.

I. INTRODUCCIÓN.	4
II. CONDUCTAS TÍPICAS.	7
II.I. Del delito fiscal.	7
II.II Del blanqueo de capitales.	8
III. EL DELITO FISCAL COMO DELITO ANTECEDENTE DEL BLANQUEO DE CAPITALS.	10
III.I La cuota tributaria defraudada como objeto material del delito de blanqueo de capitales: el debate doctrinal.	10
III.I.I. <i>Argumentos a favor. La Ley 10/2010 sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.</i>	11
III.I.II. <i>Argumentos en contra.</i>	13
III.II. Posiciones en el Derecho Comparado.	17
III.II.I <i>Alemania.</i>	17
III.II.II. <i>Italia.</i>	20
III.II.III <i>Francia.</i>	21
III.II.IV. <i>Bélgica.</i>	24
III.II.V <i>Portugal.</i>	25
III.II.VI. <i>Conclusiones del Derecho Comparado.</i>	25
III.III La cuota tributaria como bien.	26
III.IV. La procedencia ilícita de la cuota tributaria.	29
III.IV.I. <i>El problema temporal.</i>	32
III.IV.II. <i>La individualización de los bienes.</i>	35
III.IV.III. <i>Criterios para resolver la determinación de los bienes.</i>	43
III.V. La sentencia previa del delito previo.	46
III.VI. La regularización tributaria como causa de descontaminación de la cuota tributaria.	50
IV. EL PRIMER PRONUNCIAMIENTO EN ESPAÑA: EL “CASO BALLENA BLANCA”.	52
IV.I. La “Operación Ballena Blanca”.	53
IV.II. La Sentencia.	53
V. CONCLUSIÓN.	58
VI. BIBLIOGRAFÍA.	62

I. INTRODUCCIÓN.

En el presente trabajo se va a realizar un estudio del delito de fraude fiscal al tiempo que se va a tratar de analizar una de las cuestiones más discutidas por la doctrina y jurisprudencia en los últimos años, como es el problema existente entre el delito fiscal y el blanqueo de capitales, es decir, si el uno es antecedente necesario o presupone la preexistencia del otro o no.

Se trata de una cuestión sobre la cual, a día de hoy, apenas existe jurisprudencia (más allá del famoso “Caso Ballena Blanca, al que también nos referiremos en el presente trabajo) que permita dar una solución firme a dicho debate y que surge, principalmente, tras la Ley Orgánica 5/2010, de reforma del Código Penal, la cual da una nueva redacción al artículo 301.1 CP. Esta nueva redacción va a incluir como nueva conducta típica la posesión (junto con la utilización) de los bienes por quien conoce su origen ilícito. Ello supone un retroceso en la definición de blanqueo de capitales, en tanto en cuanto la Ley Orgánica 8/1992, de 23 de diciembre, incluyó en su redacción en el Código Penal de 1973, en el artículo 344 bis i), las conductas de posesión y utilización de los bienes procedentes de los delitos de tráfico de drogas, si bien el Código Penal de 1995 optó por eliminar tales conductas del ámbito de aplicación del blanqueo¹.

No obstante, la nueva redacción dada por la LO 5/2010 “recupera” entonces tales conductas, lo que para algunos autores² constituye una “ampliación excesiva” del delito, al incluir conductas que no terminan de encajar en la conducta típica del delito de blanqueo de capitales por no constituir actos propiamente de ocultación de los bienes o de su origen.

Así las cosas, lo que aquí se trata de analizar, pues, es si la cuota defraudada en el delito fiscal, puede tener cabida en las conductas típicas descritas en la redacción del artículo 301 del Código Penal tras la Ley Orgánica 5/2010.

Dado que, como antes se apuntaba, se trata de una cuestión sobre la cual, a día de hoy, apenas existen pronunciamientos al respecto, el Derecho Comparado va a convertirse en una fuente fundamental a este respecto, tal y como analizaremos más adelante.

¹ BLANCO CORDERO, Isidoro. “Acciones socialmente adecuadas y delito de blanqueo de capitales”. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1997, pg. 263-291.

² Así lo considera MANJÓN-CABEZA OLMEDA, Araceli, *Receptación y blanqueo de capitales (artículos 301 y 302)*, *Comentarios a la reforma penal de 2010*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2012 pg. 342.

Para ello, vamos a referirnos, en primer lugar, a los elementos propios del delito fiscal, que si bien luego nos detendremos en él más detalladamente, podemos adelantar, de manera sencilla, que el tipo de este delito lo constituye la defraudación a la Hacienda Pública estatal, autonómica (entiéndase incluida la foral) o local, eludiendo el pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresar a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de la misma forma de beneficios fiscales, siempre y cuando la cuota exceda de 120.000 euros³.

A nivel legislativo, se trata de una figura que ha sufrido importantes modificaciones desde su inclusión al Código Penal vía Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, principalmente por la exigencia que la Constitución impone a todos los poderes públicos y órganos de la Administración de luchar contra el fraude fiscal, que es inherente a un sistema tributario justo, como el que propugna la Constitución en el art. 31.1⁴.

En segundo lugar, para poder entender de qué manera ambas conductas (en el delito fiscal y en el blanqueo de capitales) pueden relacionarse, vamos a referirnos los elementos que, grosso modo, caracterizan al delito de blanqueo de capitales⁵. Es preciso puntualizar

³ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Valladolid: Lex Nova, 2016.

⁴ Ello se desprende de la STC 76/1990, de 26 de abril, cuando dispone que “[...] *la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. [...] no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a un sistema tributario justo como el que la Constitución propugna en el art. 31.1*”.

⁵ Si bien la regulación y lucha contra el delito fiscal es una cuestión más propia e interna de cada ordenamiento jurídico, en nuestro caso, la Ley 7/2012 sobre Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal es el elemento principal del régimen jurídico de estos delitos, la política criminal contra el blanqueo de capitales, considerado como una actividad delictiva que contribuye decisivamente al crecimiento y consolidación de la delincuencia organizada, caracterizada por un fuerte vínculo asociativo, nace, a finales de los años 80, de diversas iniciativas internacionales que han propiciado la aparición de un enorme catálogo de textos jurídicos de carácter supranacional, unos de alcance universal, otros limitados al ámbito regional europeo, en los cuales se definen las líneas maestras de actuación que deben inspirar el proceso de adaptación de los distintos ordenamientos jurídicos nacionales con el fin de homogeneizar la respuesta frente a esta criminalidad en aspectos tan importantes como la estrategia preventiva y represiva contra el

en este punto que los términos “blanqueo de dinero” o “blanqueo de capitales” son neologismos que sirven para designar aquellas conductas orientadas a la incorporación al tráfico económico legal bienes o dinero ilegalmente obtenidos o, dicho de otro modo, dar apariencia de licitud al producto o beneficio procedente del delito. No es extraño encontrarnos con otro tipo de expresiones empleadas igualmente para designar este tipo de actividades, como por ejemplo “lavado de dinero”, heredada del inglés (“money laundering”)⁶.

Una vez analizados ambos tipos, vamos a pasar al estudio de lo que compone el núcleo del presente trabajo, cual es la vinculación entre ambos delitos, es decir, vamos a centrarnos, de un modo más extenso y concreto, en si la cuota defraudada en el delito fiscal puede ser considerada el objeto material del delito de blanqueo de capitales, para lo que nos serviremos de la principal jurisprudencia y doctrina así como las posiciones existentes en el Derecho Comparado y los casos más relevantes a este respecto, concretamente, daremos especial atención al “Caso Ballena Blanca”.

Dicho lo cual, pasemos entonces al primer capítulo.

blanqueo. Podemos destacar, por ejemplo, la Declaración de Principios del Comité de Reglas y Prácticas de Control de las Operaciones Bancarias de 12 de diciembre de 1988 (más conocida como la Declaración de Basilea), la Convención de Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y sustancias psicotrópicas, aprobada en Viena el 20 de diciembre de 1988 o, en el ámbito europeo, el Convenio del Consejo de Europa relativo al blanqueo, seguimiento, embargo y comiso de los productos del delito y a la financiación del terrorismo de 26 de mayo de 2005, entre otros muchos.

⁶ZARAGOZA AGUADO, Javier. *“El blanqueo de capitales en el Código Penal”*, pg., 4. Sin publicar.

II. CONDUCTAS TÍPICAS.

II.I. Del delito fiscal.

A los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, se refiere actualmente nuestro Código Penal en el Título XIV, entre los artículos 305 a 310. De tal manera que si tomamos como índice el primero de dichos preceptos⁷, el delito fiscal al que nos vamos a referir a lo largo del presente trabajo para relacionarlo con el delito de blanqueo de capitales, podemos definirlo, desde un punto de vista objetivo, como aquella acción u omisión destinada a defraudar 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 de retribuciones especiales en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma, siempre y cuando 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, **exceda de 120.000 euros** (50.000 euros en caso de que tales acciones u omisiones se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea), condenado así, el Código Penal, dicha conducta, con una pena de prisión de hasta cinco años más una multa del tanto al séxtuplo de dicha cuantía.

De ello no debe inferirse que el fraude por debajo de tales cantidades esté entonces exento de consecuencia alguna, sino que la diferencia entre una y otra conducta va a ser que en la segunda la sanción sería, no penal, sino meramente administrativa⁸.

Se trata por lo tanto de un delito de resultado⁹, que puede cometerse tanto por acción como por omisión por cualquier obligado tributario, siempre y cuando se produzca el

⁷ Art. 305. 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.”

⁸ Chabaneix Abogados. *Información útil sobre los delitos contra la Hacienda Pública. Delitos por fraude fiscal* [en línea] <https://chabaneixabogadospenalistas.es/derecho-penal-economico/fraude-fiscal/>. [Fecha de consulta: 12 de marzo de 2018].

resultado dañoso y concurra un elemento intencional necesario para que dicha conducta sea antijurídica.

Lo que aquí más interesa es, pues, la cuota que efectivamente se defrauda y que puede constituir el objeto de la conducta que a continuación se analiza.

II.II Del blanqueo de capitales.

El delito de blanqueo de capitales es un delito, al igual que ocurría con el delito fiscal, de resultado, regulado en el Título XIII del Código Penal, en los artículos 298 y siguientes.

Desde un punto de vista objetivo, se caracteriza por la realización de alguna de las conductas descritas en el artículo 301 CP¹⁰, de acuerdo al cual se distinguen claramente las siguientes:

- En primer lugar, adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes procedentes de una actividad delictiva para ocultar o encubrir su origen ilícito.

⁹ Los delitos de resultado son aquellos tipos cuyo contenido consiste en la producción de un efecto separado espacio-temporalmente de la conducta, de manera que la producción de ese resultado constituye la consumación formal del tipo, lo cual los diferencia de los delitos de actividad, que son aquellos cuya descripción y contenido material se agota en la realización de una conducta, sin que se exija la producción de un resultado distinto del comportamiento mismo.

¹⁰ Art. 301 CP (modificado por la LO 5/2010) *“El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años.”*

2. *“Con las mismas penas se sancionará, según los casos, la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en el apartado anterior o de un acto de participación en ellos.”*

- En segundo lugar, ocultar o encubrir la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento, propiedad o derechos sobre los bienes procedentes de un delito o de un acto de participación en el mismo.
- En tercer lugar, realizar cualquiera acto con el fin de ocultar o encubrir el origen ilícito de tales bienes.
- Y en cuarto lugar, realizar cualquier acto con el fin de ayudar a eludir las consecuencias legales de sus actos a los partícipes en tales delitos.

Dentro de las acciones incluidas en los tres primeros apartados, es claro que se exige, para entender que estamos ante una conducta típica, un elemento tendencial o teleológico: la finalidad o el propósito de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes¹¹.

De este modo, puede afirmarse que la simple obtención o posesión de bienes procedentes de actividades ilícitas no constituye el tipo del artículo 301.1 en tanto en cuanto no vaya acompañada de la finalidad que efectivamente se exige¹².

En conclusión, para entender que nos encontramos ante un delito de blanqueo de capitales, no basta con adquirir, poseer o utilizar las ganancias que se hubiesen obtenido fuera de toda legalidad para cometer el delito de blanqueo, sino que, además, es necesario atender a la concurrencia de dos circunstancias más: 1º) la suficiencia de las conductas imputadas para incorporar bienes ilícitos al tráfico económico bajo apariencia de legalidad;

¹¹ “La finalidad de encubrir u ocultar la ilícita procedencia de los bienes o ayudar a los participantes del delito previo a eludir las consecuencias legales de sus actos, constituye, en consecuencia, un elemento esencial integrante de todas las conductas previstas en el art. 301.1 C.P. Esta conclusión se justifica porque el blanqueo pretende incorporar esos bienes al tráfico económico legal y la mera adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión constituye un acto neutro que no afecta por sí mismo al bien jurídico protegido”. STS de 27 de abril de 2015.

¹² En esta misma dirección se pronuncia también la STS de 8 de abril de 2010, entre otras igualmente destacadas, como la STS 884/2012, de 8 de noviembre, al señalar que “No puede olvidarse que la razón de política criminal de estos tipos delictivos es evitar que los autores de delitos logren la incorporación al tráfico económico legal, de los bienes, dinero, ganancias y beneficios procedentes de sus actividades delictivas. Política criminalmente disminuye el incentivo del comportamiento delictivo que sus autores no puedan disfrutar de lo ilícitamente obtenido logrando la apariencia de licitud que haga jurídicamente incuestionable dicho disfrute”.

y 2º), que tal idoneidad sea abarcada por el interés del sujeto activo del delito, mediante de su intención de rentabilizar las ganancias ilícitamente obtenidas¹³.

Una vez descritas las distintas conductas cuya relación tratamos de analizar, podemos entrar ya en el estudio de si, efectivamente, la cuota tributaria defraudada a la Hacienda Pública (nacional o comunitaria), puede tener cabida dentro de las conductas descritas por el artículo 301.1 del Código Penal.

III. EL DELITO FISCAL COMO DELITO ANTECEDENTE DEL BLANQUEO DE CAPITALS.

III.I La cuota tributaria defraudada como objeto material del delito de blanqueo de capitales: el debate doctrinal.

Si atendemos a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la aplicación de los tributos origina una relación jurídico tributaria que, tal y como se desprende de su tenor literal, se refiere al conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades de las que se derivan obligaciones materiales y formales para el obligado tributario¹⁴.

De acuerdo a la mencionada Ley, el objeto de la obligación tributaria principal es, precisamente, el pago de la cuota tributaria, es decir, la realización del supuesto de hecho

¹³ Esto se desprende de la ya mencionada STS 884/2012, de 8 de noviembre, cuando expresamente dispone que *“para colmar el juicio de tipicidad, no bastará, por tanto, con la constatación del tipo objetivo. Será indispensable acreditar la voluntad de activar un proceso de integración o reconversión de los bienes obtenidos mediante la previa comisión de un hecho delictivo, logrando así dar apariencia de licitud a las ganancias asociadas a dicho delito.*

¹⁴ La relación jurídico tributaria, descrita en el artículo 17 de la Ley General Tributaria, que supone la aplicación de los tributos, genera obligaciones tanto para el obligado tributario como para la Administración, como la de realizar las devoluciones por ingresos indebidos o reembolso de los costes de las garantías. No obstante, a efectos de este trabajo, interesan las obligaciones tributarias del obligado tributario, concretamente las obligaciones materiales, como la de realizar pagos a cuenta.

descrito por la norma tributaria hace surgir la obligación de pago de una cantidad de dinero determinada.

Así pues, el incumplimiento de dicha obligación, es decir, el impago de la cuota tributaria correspondiente, es lo que da lugar al delito fiscal, siempre y cuando se superen los umbrales establecidos en el tipo penal, esto es, 120.000 euros (50.000 en el caso de la Hacienda Pública Comunitaria).

En relación a si, entonces, podemos considerar que dicho incumplimiento da lugar a un delito de blanqueo de capitales, son diversas las posturas al respecto, si bien la más favorable se basa en que la expresa alusión que hace la Ley 10/2010, de 28 de abril, sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, la cual se analiza a continuación.

III.I.I. Argumentos a favor. La Ley 10/2010 sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.

La Ley 10/2010 sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, hace expresa alusión a la cuota tributaria defraudada como objeto material del delito de blanqueo de capitales, lo cual constituye el elemento nuclear de la corriente doctrinal más favorable a su consideración.

Basta con acudir a lo dispuesto en el artículo 1.2 de la Ley 10/2010, donde expresamente establece que 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 a lo antedicho, la cuota tributaria defraudada se consideraría un bien procedente de la actividad delictiva y, por ende, encajaría con la conducta descrita en el primer capítulo de este trabajo en relación a la conducta típica en el delito de blanqueo de capitales. En este sentido, parece que la Ley toma postura directa en el debate sobre si el delito fiscal puede ser considerado antecedente del delito de blanqueo de capitales, al admitir dicha posibilidad expresamente.

Por su parte, la Fiscalía General del Estado se ha manifestado a favor de dicha inclusión en la Ley 10/2010, pues ello permite excluir cualquier tipo de interpretación doctrinal que estime que los bienes procedentes del delito fiscal no pueden ser objeto de blanqueo de capitales¹⁵.

En un sentido similar se ha pronunciado el Consejo General del Poder Judicial, declarando expresamente que la cuota defraudada a la Hacienda Pública puede ser considerada objeto de un delito de blanqueo de capitales en tanto constituya el producto de un delito fiscal¹⁶. Igualmente puntualiza, el CGPJ, que cuando la cuota defraudada no superase los 120.000 euros establecidos por la norma penal, no habrá delito (sin perjuicio de las eventuales consecuencias administrativas que pudieran derivarse), por lo que no podría considerarse objeto material del delito de blanqueo de capitales.

Tampoco es distinta la opinión de un amplio sector de la doctrina, la cual argumenta que el delito fiscal puede ser considerado antecedente de la conducta descrita en el artículo 301 del Código Penal en tanto, al no limitar el propio Código expresamente que la defraudación tributaria pueda convertirse en antecedente, no podría excluirse¹⁷.

Defienden que la intención del legislador no era otra que optar por un sistema de incriminación que admite que cualquier actividad delictiva que genere bienes susceptibles de ser blanqueados pueda ser delito previo del blanqueo de capitales, de manera que indudablemente el delito fiscal puede, por ende, serlo también.

Consideran igualmente que el bien resultante de la comisión del delito fiscal es la propia cuota tributaria, la cual se compone de bienes que sí son susceptibles de blanqueo, como por ejemplo el dinero. Si bien tal cantidad de dinero no se incorpora al patrimonio del autor, pues ya se encuentra en él, sí supone un incremento del patrimonio del defraudador,

¹⁵ Informe del Consejo Fiscal sobre el Anteproyecto de Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo, 28 de noviembre de 2009. Pg. 4.

¹⁶ Consejo General del Poder Judicial, Informe al Anteproyecto de Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo, 29 de septiembre de 2009, pg. 62.

¹⁷ Dentro de esta postura, podemos destacar, entre otros autores, a BLANCO CORDERO “El delito de blanqueo de capitales”, Navarra, *Aranzadi*, 2015, 4ª edición, pg. 491; LOMBARDERO EXPÓSITO, *Blanqueo de capitales. Prevención y represión del fenómeno desde la perspectiva pena, mercantil, administrativa y tributaria*, Barcelona: Bosch, 2009, pgs. 161 y siguientes; ABEL SOUTO, *El delito de blanqueo en el Código Penal español: bien jurídico protegido, conductas típicas y objeto material tras la LO 15/2003, de 25 de noviembre*, Barcelona: Bosch, 2005, pgs. 205 y 206.

pues de no haber eludido el pago del correspondiente impuesto, habría bienes que no estarían en su patrimonio. De tal modo, a juicio de este sector doctrinal, nada obstaría para llegar a la conclusión de que la cuota tributaria defraudada es, efectivamente, el bien resultante de la comisión del delito fiscal.

No obstante, la dificultad se encuentra en demostrar la afectación de la cuota tributaria, como consecuencia del delito fiscal, así como la posibilidad de determinar la misma como bien y establecer el nexo causal necesario, de lo que nos ocuparemos más adelante.

En definitiva, siguiendo la línea expuesta por Blanco Cordero, podemos afirmar que la cuota tributaria puede constituir un bien ideal en relación con el delito de blanqueo de capitales, en cuanto pueden apreciarse en él las características propias a las que se refiere nuestro Código Penal en el ya mencionado artículo 301, así como, por otra parte, constituye un beneficio para el actor del delito fiscal derivado de tal ilícito.

Frente a esta corriente favorable¹⁸ a considerar la cuota tributaria defraudada como objeto material del delito de blanqueo de capitales, existen otra serie de argumentos en contra de tal consideración, los cuales se analizan a continuación.

III.I.II. Argumentos en contra.

Los argumentos contrarios a considerar el delito fiscal como antecedente del delito podemos clasificarlos de acuerdo cuatro criterios diferentes¹⁹: en relación al objeto material,

¹⁸ Además de las fuentes y autores mencionados, es de destacar, en relación a la corriente más favorable del delito fiscal como antecedente del delito de blanqueo de capitales, otros ejemplos como 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, donde se incluye expresamente el delito fiscal como una de las actividades delictivas antecedentes que dotan de ilicitud a los bienes que son blanqueados, al contemplar dentro su ámbito de aplicación *“todos los delitos, incluidos los delitos fiscales relacionados con los impuestos directos e indirectos definidos en la legislación nacional de los Estados miembros, que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad privativa de libertad de duración máxima superior a un año o, en los Estados miembros en cuyo sistema jurídico exista un umbral mínimo para los delitos, todos los delitos que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad privativa de libertad de duración mínima superior a seis meses”*.

Igualmente cabe mencionar aquí la STS 5/12/2012, dictada al respecto del “Caso Ballena Blanca”, a la cual nos referiremos más adelante con detalle.

en relación a la conducta típica, en relación con la prescripción y, en último lugar, un argumento político-criminal.

- En lo que se refiere al argumento relacionado con el objeto material, lo opositores consideran que la cuota defraudada no tiene su origen en el delito de fraude fiscal, de modo de acuerdo al tenor literal del artículo 301 CP, elemento troncal de la regulación del delito de blanqueo de capitales, se exige que, para que pueda sostenerse la existencia de dicho ilícito penal, los bienes que se blanquean procedan de un delito o tengan su origen en el mismo.

Dicha manifestación es la que sirve de base para algunos autores para justificar la falta de conexión entre un delito y otro, entendiendo entonces que el dinero negro o “en B” no declarado no tiene su origen en el delito fiscal, de manera tal que tampoco tendría su origen en un delito.

De tal forma, el objeto del delito de blanqueo de capitales estaría entonces formado por bienes obtenidos por el autor a través del delito previo, es decir, del delito fiscal. El origen de los bienes debe ser, por lo tanto, típico y antijurídico. No podría apreciarse, entonces, delito de blanqueo de capitales en aquellos casos en los que el origen de los fondos fuere naturalmente lícito, aunque se hubiesen tratado de ocultar sirviéndose de medios típicos para el blanqueo de capitales.

Otros autores²⁰ defienden que la defraudación tributaria tiene la estructura propia de un delito de omisión, de modo que no puede considerarse delito previo del

¹⁹ BLANCO CORDERO, Isidoro. “El delito fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo de capitales”. *Revista electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 13-01, 2008. Pg. 19-23.

²⁰ Podemos destacar autores como CHOCLÁN MONTALVO “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales?” pg. 164; GIL PECHARROMÁN “Delito fiscal y blanqueo: dos sanciones para una actuación” *El economista*, lunes, 9 de agosto de 2010. Pgs. 4-5; o QUINTERO OLIVARES “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo” pg.5., entre otros. Para estos autores una cosa es un incremento ilícito de patrimonio y otra cosa es que éste no disminuya a causa del incumplimiento de una obligación legal. Entienden que si la ganancia tiene por causa un hacer 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 plenamente lícita no deviene en ilícita por el hecho de que no se tribute por ello, ni siquiera porque

blanqueo de capitales aquel cuya configuración típica responda a los delitos de omisión, pues no puede apreciarse nexo causal alguno entre la acción que se omite (es decir, el pago de la cuota tributaria correspondiente) y los bienes que se incorporan al patrimonio del sujeto a través de un hecho anterior no constitutivo de delito.

- En segundo lugar nos referíamos antes al argumento relacionado con la conducta típica. Esta postura se basa fundamentalmente en la vulneración del principio *non bis in idem*, cuestión en la que nos detendremos con detalle más adelante. Los defensores de esta postura consideran que en caso de que se sancionase como blanqueo de capitales la conversión o transferencia del “dinero B”, se estaría en todo caso sancionando dos veces la misma conducta. Al defraudador se le estaría castigando, de forma adicional a la primera sanción, por un blanqueo de capitales, que necesariamente va a venir vinculado a un delito fiscal, pues lo lógico sería que quien defrauda a la Hacienda Pública transmita el dinero, lo convierta u oculte o encubra su origen..

A ello, estos autores añaden que tras la reforma del Código Penal mediante la LO 5/2010, constituye delito de blanqueo de capitales la mera posesión o utilización de bienes cuyo origen es ilícito. Así pues, en prácticamente todos los casos de delito fiscal resulta evidente que quien defrauda, posee automáticamente los bienes que constituyen la cuota tributaria, pues éstos ya se encuentran dentro del patrimonio del sujeto activo, lo cual conllevaría a considerar siempre la existencia de un delito de blanqueo de capitales en caso de cometerse un delito fiscal. No obstante, en este debate nos detendremos luego detalladamente.

En definitiva, la pena por blanqueo de capitales vendría a ser, en todo caso, una pena añadida a la establecida para el delito de fraude tributario.

se oculte con el fin de evitar el pago de un tributo. Ello podría dar lugar al delito fiscal o, en su caso, al de alzamiento de bienes, cuando las maniobras de ocultación tienen como finalidad evitar la responsabilidad que en caso pueda declararse por el delito fiscal.

- Por su parte, el argumento de la prescripción²¹ sostiene que, aunque el delito fiscal haya prescrito, sería posible perseguir al supuesto culpable de dicho delito por blanqueo de capitales, dado que la mera ocultación del dinero implica que el delito de blanqueo se está cometiendo de manera permanente y, por otro lado, dado que la prescripción del delito previo no descontamina los bienes, siguen constituyendo objeto material idóneo del blanqueo de capitales.

Tal y como sostiene el profesor Isidoro Blanco Cordero²², esta situación es objeto de crítica, en tanto en cuanto permite a las autoridades recurrir al delito de blanqueo para prolongar el plazo de prescripción del delito. Y es que aunque la prescripción del delito se hubiese producido, la posesión o transferencia del dinero defraudado se habría mantenido en el tiempo, de modo que sí sería perseguible el actor del delito por blanqueo de capitales.

- En último lugar, hacíamos antes referencia al argumento político-criminal. Sostienen los autores más críticos a considerar el delito fiscal como antecedente de un delito de blanqueo de capitales, que el delito de “blanqueo de dinero” ha perdido su sentido original dirigido a perseguir penalmente la legitimación de los bienes procedentes de actividades delictivas (tales como tráfico de drogas o crimen organizado), de manera tal que se habría convertido en un mero instrumento de control y recaudación fiscal. Ello supondría, entonces, un entendimiento político-criminal del delito, en palabras del arriba mencionado profesor, “incoherente y

²¹ La prescripción del delito fiscal ha sido una de las cuestiones más tratadas en la Ley 7/2012, en virtud de la cual se lleva a cabo una amplia reforma de los elementos de este tipo de delitos. Así pues, el propio preámbulo de dicha Ley reconoce que, efectivamente, se ha buscado con esta reforma un aumento del plazo de prescripción del delito fiscal, a fin de evitar, de tal manera, que el transcurso del tiempo pueda llegar a convertirse en una causa de impunidad. La mencionada Ley fija, para el nuevo subtipo agravado (esto es, para aquellos casos en que la cuantía defraudada supere los seiscientos mil euros, también modificado por la Ley 7/2012), el límite máximo de pena de prisión en seis años, de manera que si relacionamos dicho límite con el tenor literal del artículo 131.1 de nuestro Código Penal, *“los delitos prescriben [...] a los diez años cuando la pena máxima señalada por la ley sea de prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez”*. No obstante, en los delitos en los cuales no se hubiere superado el límite objetivo establecido en dicha Ley, el plazo de prescripción se mantendría en los cinco años.

²² Vid. Cit.19.

técnicamente insostenible” lo cual llevaría a una “pérdida de su orientación político criminal originaria, trivializando y paralizando su eficacia frente a las conductas que realmente justifican su aplicación.

III.II. Posiciones en el Derecho Comparado.

Una vez analizadas las distintas posiciones en nuestra doctrina, conviene que analicemos las posturas que existen en los principales ordenamientos jurídicos europeos a este respecto.

Estas posiciones resultan fundamentales en relación a nuestro de tema, dada la falta de pronunciamientos y regulación expresa dentro de nuestro ordenamiento jurídico, hasta el punto que, como veremos, el propio Tribunal Supremo se ha servido del Derecho Comparado a la hora de resolver en la Sentencia dictada a razón del “Caso Ballena Blanca”.

Dicho lo cual, comencemos.

III.III.1 Alemania.

La cuestión de si el delito fiscal puede ser o no antecedente del delito de blanqueo de capitales la encontramos algo más clara en el ordenamiento jurídico alemán.

En dicho país, la referencia al delito fiscal la encontramos en el artículo 216 StGB, donde se sanciona a aquella persona que “oculte o encubra la procedencia de un bien de uno de los hechos antijurídicos que se mencionan en el segundo párrafo” o “frustre o se oponga a la determinación del origen, localización, incautación o custodia de tal bien”.

Por su parte, el artículo 261 StGB²³, hace referencia expresa a la sanción del blanqueo de los bienes que tengan su origen en el delito fiscal. En este sentido, considera el legislador

²³ Concretamente, el legislador advierte que la norma penal 261 (número primero, último párrafo) que “*El primer párrafo se aplicará en los casos de defraudación fiscal cometidos profesionalmente o de forma organizada según el artículo 370 de Código Tributario, respecto a los gastos aborradados 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*”. Para Blanco Cordero, el

alemán que constituye delito previo al blanqueo de capitales toda infracción coincidente con las descritas en los artículos 373 y 374 del Código Tributario alemán, referidos al contrabando realizado de forma profesional y a la receptación fiscal de mercancías, respectivamente.

De tal modo, la corriente más aceptada por la doctrina alemana es la de reconocer la relación entre el delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales, de manera que el primero puede configurarse como antecedente del segundo.

Así pues, tal consideración deriva fundamentalmente de dos ideas²⁴: en primer lugar, no se sancionará por blanqueo al autor del delito subyacente y, en segundo lugar, la norma penal expresamente considera la eventualidad de que la defraudación tributaria sea delito previo.

La doctrina, por su parte, atiende fundamentalmente a tres puntos:

- En primer lugar, la doctrina alemana entiende que al reconocer que la defraudación tributaria puede ser delito antecedente del blanqueo de capitales, nace entonces la necesidad de concretar o identificar los bienes provenientes de la defraudación a Hacienda dentro del patrimonio total del defraudador, lo cual, como veremos más adelante, puede resultar, en determinadas ocasiones, una tarea casi imposible.
- En segundo lugar, la doctrina entiende que la norma penal 261 (a la que antes nos referíamos), hace referencia expresa al carácter delictivo de la base imponible. Defiende en este punto que la base imponible únicamente hace referencia a los bienes respecto de los cuales no se han pagado impuestos, por tanto, supone

fundamento de dicha norma se encuentra en que las ganancias obtenidas mediante actividades criminales o antijurídicas no tributan, de manera que al no tributar, el fraude fiscal aumenta el poder financiero de la delincuencia organizada e incrementa exponencialmente su peligro. De tal manera, el legislador trata de asegurar que resulten 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.

²⁴ Noticias Jurídicas. ADRADA DE LA TORRE, Jaime. *El delito fiscal como actividad delictiva antecedente al blanqueo de capitales* [en línea]. Fecha de publicación: 11 de noviembre de 2016, Madrid. http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/11427-el-delito-fiscal-como-actividad-delictiva-antecedente-al-delito-de-blanqueo-de-capitales/#_edn4 [Fecha de consulta: 26 de junio de 2018].

considerar objeto material del blanqueo de bienes ilícitos por el hecho de no haber tributado por ellos. Para facilitar la comprensión de este argumento de la doctrina alemana, Adrada de la Torre pone el siguiente ejemplo²⁵: obtengo unas ganancias por rendimiento de actividad profesional por dar una serie de conferencias. La base imponible será la cantidad que me hayan pagado en concepto de remuneración por la actividad realizada. Esa base imponible tiene un origen o un nacimiento totalmente lícito fruto de mis rendimientos económicos profesionales. Sobre esa base imponible que he ingresado en mi patrimonio, de manera totalmente lícita, tengo que pagarle a hacienda una cantidad o un porcentaje. Precisamente, es ese porcentaje lo que se denomina tipo de gravamen, que aplicado a la base imponible, me da la cuota tributaria, que es la cantidad que debo ingresar al fisco. Si decido no transferir por la vía del pago de mis impuestos al erario público la cantidad debida, y mi conducta se subsume en el tipo penal de defraudación tributaria, lo que dice la doctrina alemana es que, en todo caso, deberá ser la cuota tributaria lo que consideremos “dinero sucio” o capital delictivo. Éste “dinero sucio” no constituye, por tanto, la base imponible, sino la cantidad que se debería haber ingresado y no ha sido ingresada a Hacienda, calculada sobre la base imponible, como consecuencia de la relación jurídico-tributaria. En definitiva, una parte de la base imponible estaría dotada de total licitud, mientras que un porcentaje, es decir, la cuota tributaria, se consideraría contaminado.

- Por otro lado, la principal cuestión que plantea la doctrina alemana a este respecto surge en relación referencia a los gastos ahorrados por la defraudación fiscal contenida en la propia ley. Esta referencia a tales gastos constituye uno de los principales puntos en los que se centra la doctrina española a la hora de determinar si, efectivamente, el delito fiscal puede ser considerado o no como delito antecedente del delito de blanqueo de capitales, si bien esta cuestión será analizada más adelante, como veremos.

Volviendo a lo analizado en este punto por la doctrina alemana, para el legislador el fundamento de la referencia al ahorro mencionado no es otro que no se trata de bienes que puedan conectarse dentro del patrimonio del autor. Con ello, entiende la

²⁵ *Ibíd.*

doctrina alemana, que el legislador lo que pretende es englobar como objeto material del delito de blanqueo de capitales aquellos bienes que tienen una verdadera conexión con el delito fiscal. Frente a la postura del legislador, defienden los estudiosos alemanes que considerar esto supone que la no atención de los mencionados gastos (entiéndase, los correspondientes al pago de la deuda) se convierte en un bien, y ello pone entonces de manifiesto el hecho de que una distinción entre el ahorro fiscal y el patrimonio del defraudador fiscal muchas veces no es posible, de modo que el objeto material del no se puede concretar²⁶.

Así las cosas, podemos concluir, en atención a todo lo antedicho, que en Alemania sí que se reconoce el delito fiscal como antecedente del delito de blanqueo de capitales, aunque no de modo absoluto, es decir, no siempre que exista delito fiscal existe un delito de blanqueo de capitales, sino que para ello es necesaria la concurrencia de una serie de condiciones necesarias.

III.II.II. Italia.

La situación en Italia no es distinta a la que encontramos en España. La redacción del blanqueo de capitales²⁷ dada por el legislador en el ordenamiento italiano es muy similar a la seguida por el legislador español y, en torno a ella, la doctrina se encuentra dividida en dos:

- De un lado, los que niegan que el delito fiscal sea infracción previa del blanqueo de capitales²⁸. Argumentan, los defensores de esta postura, que el producto de la evasión fiscal constituye un enriquecimiento injusto del contribuyente obtenido con el ahorro (en cualquier caso, fraudulento) de los impuestos que debería haber pagado. No obstante, tal ahorro no debe identificarse con los bienes, dinero o utilidades procedentes de un delito, tal y como se argumenta en los artículos 648 bis y 648 ter del Código Penal italiano. De tal manera, defienden que el tipo del blanqueo de capitales, al referirse a que los bienes procedan de un delito previo, lo que estaría exigiendo es que éste procure un beneficio para sus responsables y un

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ Artículo 648 bis CP.

²⁸ En tal dirección se pronuncia el Tribunal de Milán (Ord. 19 de febrero de 1999) que excluyó la posibilidad de admitir el delito de blanqueo posterior al delito fiscal.

perjuicio para la parte lesionada. El fraude fiscal supone la ocultación de una deuda, y el beneficio del evasor consiste, pues, en la ausencia de pago de lo que debe. Se excluyen así del blanqueo de capitales los delitos que no constituyen un incremento, sino un empobrecimiento del patrimonio del autor, limitándose a impedir la pérdida de un bien legítimamente poseído²⁹.

- Por otro lado, encontramos frente a la anterior postura, aquellos que consideran que los delitos fiscales constituyen delitos previos del blanqueo de capitales³⁰, postura que es defendida, entre otros, por la Guardia di Finanza y el Banco de Italia. Si bien, ello no obsta para que en la práctica surjan ciertas dificultades en relación con la prueba, en tanto en cuanto resulta, en determinados casos, complicado identificar el dinero que, efectivamente, procede de aquellos delitos.

III.II.III Francia.

La regulación que hace el Código Penal francés, en relación con el delito de blanqueo de capitales, se contempla en el artículo 324.1, donde van a describirse dos posibles conductas típicas que pueden dar lugar a la comisión del delito.

²⁹ Así lo argumenta Blanco Cordero “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales” cit. 19, en referencia a RONCO, Mauro / ARDIZZONE, Salvatore, Codice penal ipertestuale. Commentario con banca dati di giurisprudenza e legislazione, Seconda edizione, UTET Giuridica, 2007, comentario al art. 648 bis, pg. 2989.

³⁰ En este sentido se ha pronunciado la Sección Sexta de la Sala de lo Penal del Tribunal de Casación italiano (Sentencia N° 455643/2009, de 26 de noviembre), según el cual el delito de blanqueo previsto en el artículo 648 bis CP (de conformidad con la reforma producida mediante el art. 4 de la Ley 09/08/1993 núm. 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. De la manera, delito previo del blanqueo pueden serlo no sólo delitos funcionalmente orientados a la creación de capitales ilícitos (esto es, corrupción, delitos societarios o quiebras), sino también delitos que, según la versión más rigurosa, le eran extraños, como lo delitos fiscales. Para autores como Blanco Cordero, tal pronunciamiento supone una expresa admisión de que cualquier delito fiscal puede ser considerado como infracción previa del delito de blanqueo de capitales.

En primer lugar, el párrafo primero considera que constituye blanqueo de capitales el mero hecho de pretender, por cualquier medio, la justificación ficticia del origen de los bienes o de los ingresos del autor de un delito, que le hubiere facilitado un beneficio, ora directo, ora indirecto.

Por su parte, el segundo de los párrafos mencionados establece que es igualmente blanqueo el mero hecho de colaborar en una operación de inversión, ocultación o conversión de producto directo o indirecto de un crimen o de un delito.

Dicho lo cual, debemos aclarar que el Código Penal francés nada dice, de forma expresa, acerca de si el delito fiscal puede constituir delito antecedente del delito de blanqueo de capitales, de modo que el Tribunal Supremo francés, en su Sentencia de 20 de febrero de 2008³¹, se ha inclinado positivamente por la posibilidad de que el delito fiscal sea antecedente del delito de blanqueo de capitales, al entender dicha omisión como una admisión por el propio Código de esta circunstancia, es decir, considera que puede ser considerado delito previo del blanqueo de capitales cualquier delito de los tipificados en el mencionado Código Penal.

La mencionada Sentencia realiza una interpretación del delito de blanqueo de capitales fundamentada principalmente en dos aspectos:

³¹ En dicha Sentencia se resuelve un caso que ilustra positivamente nuestro tema. Los hechos enjuiciados parten de las detenciones realizadas a un individuo que portaba en todos los casos importantes sumas de dinero. En un primer momento, fue detenido al volante de un coche alta gama, el cual estaba registrado a nombre de un amigo, quien le hacía de testaferro. En el momento de la detención, nuestro sujeto portaba consigo una gran suma de dinero, el cual procedía, según trató de justificar a los actores de la detención, de salas de juego. En esta primera ocasión el sujeto fue puesto en libertad, si bien, tiempo después volvió a ser detenido, otra vez mientras conducía otro vehículo de alta gama y, tal y como aconteció en la primera detención practicada, llevaba consigo importantes cantidades de dinero que, según trató de justificar nuevamente, procedían de las ganancias del el juego. Tales hechos dieron lugar a que se abriera una investigación contra este individuo, tras la cual se descubrió que este sujeto no había declarado ningún ingreso, y que, además, 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. Tras todo ello, el individuo fue procesado por haber blanqueado el producto del fraude fiscal.

- El autoblanqueo, es decir, la imputación del delito de blanqueo al autor del delito previo. En la Sentencia que se analiza, el Tribunal Supremo considera que el autor del delito previo puede ser, a su vez, sujeto activo de un posterior blanqueo en relación a los bienes obtenidos del primer delito, de acuerdo a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 324.1 del Código Penal francés, antes analizado. Admite, en definitiva, la condena en los casos de autoblanqueo, rechazando entonces una infracción del principio *ne bis in ídem*. De tal forma, la Sentencia permite de forma clara la posibilidad de acumular la persecución por un delito fiscal previo y por un delito posterior de blanqueo del producto derivado del delito previo cuando el sujeto activo de éste facilitare, de cualquier forma, la justificación ficticia o falsa del origen de los bienes o de los ingresos de un crimen o de un delito que él mismo hubiese cometido³².

- El segundo de los aspectos a los que nos referíamos, y el que más interesa al objeto del presente trabajo, es la cuestión relacionada con la posibilidad de que el delito fiscal sea considerado delito previo al blanqueo de capitales. En tal sentido, el Tribunal Supremo francés se ve ante la necesidad de batallar con un complejo rompecabezas, cual es la necesidad de acreditar el delito subyacente. Siguiendo la dirección propia del ordenamiento jurídico francés, para poder enjuiciar a un sujeto por delito fiscal es requisito fundamental denuncia previa de la Administración Tributaria con dictamen favorable de la Comisión de Infracciones Fiscales³³.
Así las cosas, lo que se plantea entonces es si, de acuerdo a lo antedicho, era necesario igualmente denuncia previa de la Administración Tributaria para enjuiciar al individuo por delito de blanqueo de capitales provenientes del delito fiscal. Así pues, el Tribunal Supremo consideró negativamente tal posibilidad en la Sentencia analizada, argumentando que el blanqueo de capitales es, en todo caso, un delito independiente, distinto y autónomo del delito fiscal, por lo que no está sujeto a las exigencias del artículo 228 CPF. No obstante, considera que es *condictio sine qua non* que se den los elementos constitutivos del delito previo, los cuales en el caso analizado, a juicio del Tribunal, quedaron holgadamente acreditados.

³² Vid. Cit.19, cit. 23 pg. 8. (TRACFIN, Memoria anual 2008, pgs. 60 y 61).

³³ Artículo L.228 Código de Procedimientos Fiscales (libre des procédures fiscales).

III.II.IV. Bélgica.

En Bélgica el blanqueo de capitales se regula en el artículo 505 del Código Penal belga, donde además de penalizarse dicho delito, admite que el delito fiscal es previo del blanqueo de capitales, y donde distingue, en relación con el mencionado delito, hasta tres conductas típicas:

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 aludir las consecuencias jurídicas de sus actos (segundo delito de blanqueo).
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).

Ahora bien, una de las características fundamentales de dicho precepto es la restricción legal de proceder penalmente en aquellos casos en los que el producto derivado del delito previo se constituyan como resultado de un delito de fraude fiscal ordinario. Tal prohibición exige, por lo tanto, una serie de requisitos:

- En primer lugar, la inmunidad sólo sería aplicable a los puntos primero y tercero del artículo 505 del Código Penal belga, antes mencionados, respecto de los cuales no se está persiguiendo el blanqueo de los bienes obtenidos del fraude fiscal ordinario. No obstante, no habrá inmunidad y se podrá procesar penalmente cuando los bienes objeto de blanqueo provengan de fraude fiscal grave y organizado. No obstante el principal problema que surge a este respecto es la dificultad a la hora de determinar cuándo nos encontramos ante un fraude fiscal ordinario o grave y organizado³⁴.
- En segundo lugar, desde un punto de vista subjetivo, para que pueda aplicarse la inmunidad, debe haberse cumplido con la obligación de comunicación de

³⁴ Vid. Cit.19, pgs. 8-10.

información, es decir, cuando los censores jurados-contables de cuentas y asesores fiscales externos sospechen que una de determinada operación está relacionada con el blanqueo del producto del fraude fiscal grave y organizado, deberán informar inmediatamente de ello a la Unidad de Inteligencia Financiera³⁵. Por otro lado, el autor del delito de blanqueo no puede ser autor, coautor o cómplice del delito fiscal del que provienen los bienes que se blanquean. Por ello, en caso de haber intervenido en el delito fiscal, aunque fuese ordinario, no será de aplicación la mencionada inmunidad.

III.II.V Portugal.

En Portugal la situación es mucho más simple a las vistas en los países analizados anteriormente. En este país el delito de blanqueo de capitales se regula en el artículo 368.1 del Código Penal, donde se emplea un sistema de listado en el cual se hace referencia, expresamente, a una serie de delitos los cuales pueden ser considerados como delitos previos al delito de blanqueo de capitales. Uno de los de los delitos a los que se hace referencia es, precisamente, el delito fiscal. Por lo tanto el ordenamiento jurídico portugués no plantea mayor dificultad al respecto, en tanto sí debe entenderse el delito fiscal como delito antecedente del delito de blanqueo de capitales, en cuanto así lo recoge de forma expresa su Código Penal.

III.II.VI. Conclusiones del Derecho Comparado.

Una vez analizadas las distintas posiciones en los principales ordenamientos jurídicos europeos, podemos extraer una serie de conclusiones, las cuales Blanco Cordero resume de la siguiente manera:

- En primer lugar, en todos los países analizados vemos cómo se admite, efectivamente, el delito fiscal como delito previo al delito de blanqueo de capitales. Dicho reconocimiento es clave para plantearnos si, entonces, debería reconocerse tal

³⁵ Previsto en el artículo 14 quinquies 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.

posibilidad igualmente en nuestro ordenamiento jurídico de un modo definitivo, es decir, incluyéndola directamente en el Código Penal.

- No obstante, se observan importantes diferencias, de modo que mientras en unos países se considera delito previo cualquier infracción pena fiscal, en otros se establecen determinadas restricciones al respecto. Ello hace que numerosos casos que pudieran plantearse surja la necesidad de interpretar cada caso para determinar de qué manera podría o no considerarse delito previo, lo cual puede resultar una tarea harto complicada en determinadas circunstancias.
- Por otro lado, nos encontramos con que el autor del delito fiscal puede ser castigado por el posterior blanqueo de los bienes en determinados países (como en el caso de Francia), mientras que en otros tal posibilidad quedaría, en principio, excluida (por ejemplo, en el caso de Alemania).
- Por último, queda claro entonces que la mera posesión no resultaría punible respecto al delito fiscal en algunos casos (como en Bélgica, en los casos de fraude fiscal ordinario), mientras que en otros sí lo serían (como en el caso de Alemania, a excepción de los casos de autoblanqueo).

En definitiva, más allá del caso de Portugal donde sí existe un total reconocimiento, puede concluirse que en el Derecho Comparado sí se admite la posibilidad de que el delito fiscal pueda ser considerado delito previo del delito de blanqueo de capitales. No obstante, tal reconocimiento va a estar sometido, como regla general, a la concurrencia de determinados elementos, de modo que ese reconocimiento no es, en cualquier caso, absoluto.

III.III La cuota tributaria como bien.

Una vez analizadas las diferentes posturas al respecto de si es posible considerar la cuota tributaria como objeto material del delito fiscal, debemos plantearnos si, efectivamente, la cuota tributaria puede ser considerada como un bien objeto de blanqueo. Ello porque si en algo hay unanimidad en la doctrina, es en considerar que aquello que es objeto de

blanqueo, siguiendo el tenor literal del artículo 301 del Código Penal, son “bienes”, por lo tanto debemos considerar que éste es el elemento principal de la estructura típica alrededor del cual giran los demás.

Así pues, la mayor parte de la doctrina se inclina por considerar que el término “bienes” debe interpretarse en un sentido amplio, comprendiendo tanto los bienes muebles como los bienes inmuebles, corporales e incorporeales, derechos o valores, así como los créditos³⁶. Igualmente, debemos entender que tales bienes objeto de blanqueo deben ser, en todo caso, susceptibles de valoración económica y, por ende, susceptibles de ser incorporados al tráfico mercantil o económico³⁷.

Por otro lado, tales bienes deben cumplir la característica de ser susceptibles de incorporación patrimonial, pues el blanqueo persigue la integración los bienes, bajo una apariencia de legitimidad, en el patrimonio del autor³⁸.

En atención a todo lo antedicho, no resulta sencillo entonces afirmar, a priori, que la cuota del delito fiscal constituye un bien en el sentido expresado, fundamentalmente dado que en el delito fiscal no ocurre lo mismo que en el delito de tráfico de drogas, donde los bienes procedentes de dicho delito son, generalmente, el precio de la venta de tales sustancias.

No obstante, en el delito fiscal lo que se está es incumpliendo con la obligación derivada de la relación jurídico tributaria a la que ya nos hemos referido en este trabajo. Concretamente, supone la falta de pago de la cuota tributaria, de manera que la cuantía económica correspondiente a la cuota tributaria cuyo pago se elude, es lo que va a constituir el bien procedente del delito³⁹, pues en cualquier caso es susceptible de valoración económica, a los efectos de la exigencia establecida para el delito de blanqueo de capitales.

Más problema plantea la exigencia de que el bien objeto de blanqueo de capitales sea susceptible de ingresar en el patrimonio del defraudador, pues en el delito fiscal el bien

³⁶ Vid. Cit. 24.

³⁷ Esto debe entenderse así dado que los bienes carentes de valor económico no pueden considerarse, en ningún caso, como bienes susceptibles de blanqueo

³⁸ MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ. “Derecho Penal Económico y de la Empresa, Parte Especial”. Valencia: Tirant lo Blanch, 2015, 5ª Edición. Pg.568 y siguientes.

³⁹ Vid. Cit. 19. pg. 21

procedente del delito no ingresa en dicho patrimonio, dado que dicho bien ya forma parte del mismo. No obstante, tal y como sostiene Blanco Cordero, postura también seguida por nuestro Tribunal Supremo en la Sentencia del “Caso Ballena Blanca”, ello no obstaría para poder considerar que la cuota tributaria procede, en cualquier caso, del delito fiscal, dado que, como se explica en el siguiente apartado, el bien procedente del delito fiscal no ingresa en el patrimonio del defraudador, pero existe o se mantiene en dicho patrimonio como consecuencia del ilícito.

En definitiva, debemos entender que la cuota tributaria defraudada es susceptible de ser considerada como “bien” a los efectos de un eventual delito posterior de blanqueo de capitales, en tanto constituye un beneficio para el autor derivado del delito previo (concretamente, de al menos 120.000 euros)⁴⁰. Tal beneficio deriva del “ahorro” de los gastos que supondrían la atención de las obligaciones tributarias, sin embargo, no debe entenderse entonces que siempre que exista un ahorro nos encontramos ante un posible delito de blanqueo de capitales, sino que, para ello, el mencionado ahorro debe ser relevante desde un punto de vista jurídicopenal, tal y como se argumenta en lo antes analizado en el Derecho Comparado. Esto se explica fácilmente acudiendo a un caso conocido el pasado día 22 de mayo de 2018 en la localidad de Tui, Pontevedra. En este caso, un individuo venía explotando de manera ilegal la actividad de la pirotecnia, sin atender a los necesarios permisos y, por supuesto, sin atender a las medidas de protección y seguridad exigidas para dicha actividad y sin tributar entonces por ella. Por lo tanto, dado que nuestro individuo no atendió los gastos necesarios para evitar cualquier riesgo, finalmente tuvo lugar una explosión en la vivienda donde acumulaba los materiales pirotécnicos, dando lugar a una auténtica catástrofe, pues la explosión afectó a un gran número de familias que vieron totalmente destrozadas sus casas por la explosión, llegando incluso a provocar al menos un fallecido y numerosos daños personales. En este caso, el ahorro obtenido por no haber atendido a los gastos (fiscales, de seguridad, permisos etc.) no tiene relevancia jurídico-penal, en tanto ese ahorro no es el producto del delito. Por lo tanto no se podría, siguiendo la línea argumentativa del Derecho Comparado, considerar en tal caso el ahorro como objeto material del delito de blanqueo de capitales (sí se podría

⁴⁰ 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*, N° 5, 2005, pgs. 1402-1410. En el mismo sentido, LOMBARDEO EXPÓSITO, vid.cit.17, para quien el incremento del patrimonio del defraudador por su actividad delictiva implica la disminución del patrimonio del erario público.

considerar como objeto del delito de blanqueo de capitales las ganancias obtenidas por la explotación ilícita de la actividad pirotécnica, pues tales ganancias sí derivan directamente del delito).

Sin embargo, en el delito fiscal el ahorro obtenido sí que tiene relevancia jurídico-penal, pues en tal caso dicho ahorro sí sería, por ende, susceptible de blanqueo de capitales en cuanto deriva directamente de la comisión del delito que le es precedente, cual es el delito fiscal.

III.IV. La procedencia ilícita de la cuota tributaria.

Tal y como se venía apuntando hasta ahora, nuestro Código Penal, en consonancia con los distintos instrumentos internacionales⁴¹ en esta materia, exige que el objeto material del delito de blanqueo de capitales tenga su origen o proceda de una actividad ilícita⁴². Al emplear el término “procedencia” el legislador se refiere a que los bienes han de tener su origen en una actividad delictiva⁴³, es decir, que tienen su causa en ella. No obstante, nuestro ordenamiento se limita a exigir tal procedencia ilícita sin terminar de aclarar la cuestión de cuándo un bien tiene su origen en dicha actividad delictiva, en nuestro caso, en el delito fiscal. Por ello, se hace imprescindible la necesidad de elaborar una serie de criterios que permitan concretar cuándo un determinado bien, en lo que aquí interesa, la cuota tributaria, tiene su causa, su origen, en una actividad delictiva previa, es decir, el delito fiscal. Se trata, en definitiva, de determinar la relación que debe existir entre la cuota tributaria y el delito fiscal.

Dicha conexión, entre la cuota tributaria y el delito fiscal, ha de ser, en todo caso, de tipo causal, lo cual resulta evidente en tanto en cuanto los bienes objeto de blanqueo deben

⁴¹ Convenio de Viena o Declaración de Basilea, entre otros. *Ibíd.* cit. 5 pg. 3.

⁴² Arts. 301.1 y 301.2 CP

⁴³ En este mismo sentido se pronuncian ARANGUEZ SÁNCHEZ, “El delito de blanqueo de capitales” o PALMA HERRERA, “Los delitos de blanqueo de capitales”. Si bien, otros autores como VIDALES RODRÍGUEZ, “Los delitos de receptación y legitimación de capitales en el Código Penal”, se pronuncian en contra de esta idea, al considerar el término “procedencia” responde a la intención de resolver el debate sobre la posibilidad de admitir la sustitución de los bienes.

tener su origen en un hecho delictivo previo, momento a partir del cual se considera que tales bienes están “contaminados”⁴⁴.

Para poder especificar dicha relación causal debemos acudir a las teorías desarrolladas por la ciencia jurídico-penal, concretamente a la teoría de la equivalencia de las condiciones⁴⁵, de modo que, atendiendo al sistema de la *conditio sine qua non*, es posible afirmar que un bien determinado tiene un origen ilícito derivado de una actividad delictiva previa cuando si eliminamos tal actividad, el bien desaparecería. Desde un punto de vista negativo, esto quiere decir que no existiría nexo causal en tanto la actividad previa no constituya una condición de la situación patrimonial actual o la existencia del bien. En tal sentido es posible afirmar que una actividad delictiva previa se constituye como origen de un bien cuando afecta o determina, directa o indirectamente, su existencia, composición material, valor, titularidad, posesión o custodia⁴⁶.

Así pues, sería posible igualmente acreditar la contaminación, es decir, la conexión causal, cuando eliminando, en un sentido especulativo, la actividad delictiva, el bien no se integraría dentro del patrimonio de un sujeto determinado. En tal caso, es posible afirmar que el bien tiene su origen, lejos de toda duda, en la actividad delictiva. Por su parte, los más críticos a esta posibilidad⁴⁷ consideran que la relación causal con la actividad delictiva

⁴⁴ BLANCO CORDERO, Isidoro. *El delito de blanqueo de capitales*, 2ª Edición, Aranzadi, Cizur Menor, 2002, pgs. 288 y siguientes.

⁴⁵ Esta teoría es la que mayor aceptación tiene dentro de la doctrina, y básicamente consiste en que todo resultado es consecuencia de una multitud de condiciones, siendo todas igualmente necesarias, y por tanto equivalentes. En definitiva, consideran causa toda condición de un resultado que, suprimida mentalmente, determinaría que dicho resultado no se produjese (*conditio sine qua non*). Se trata de comprobar empíricamente, de acuerdo con las normas científico-naturales, que una acción ha causado el resultado. Se trata además de un elemento fundamental para esta materia, hasta el punto de que el propio Tribunal Supremo acude a dicha teoría para resolver en el “Caso Ballena Blanca”.

⁴⁶ Vid. cit. 42.

⁴⁷ Podemos destacar, entre otros, a QUINTERO OLIVARES “El delito fiscal y el ámbito material de blanqueo”.

precisa que el autor obtenga algo que no tenía antes del delito y que éste origine, en definitiva, un incremento del patrimonio material de sus autores o partícipes⁴⁸.

Sin embargo, para la mayor parte de la doctrina resulta evidente que, si aplicamos las teorías causales, a las que antes nos referíamos, el delito fiscal supone, en todo caso, un aumento del patrimonio del defraudador, pues aunque cierto es que no supone un incremento mediante el ingreso de nuevos bienes en dicho patrimonio, supone que el mismo cuente con bienes que de otro modo, esto es, habiendo atendido el cumplimiento de obligaciones tributarias derivadas de la relación jurídico-tributaria, no se encontrarían dentro de él⁴⁹.

Este argumento vendría además amparado por el tenor literal del artículo 305 del Código Penal, relativo al delito de fraude fiscal, donde se cuantifica expresamente la cantidad de dinero que constituye la cuota defraudada derivada del delito en más de 120.000 euros, los cuales son los que, en tal caso, incrementarían (como consecuencia del ahorro antes analizado) el patrimonio del deudor, no por ingreso en el mismo, sino porque en caso de que el deudor hubiese actuado conforme a Derecho, tal cantidad no se encontraría en su patrimonio, o al menos no por esta causa, por lo que, entonces, resulta evidente que éste dinero tendría su origen en la defraudación a la Hacienda Pública, es decir, en el delito fiscal.

En definitiva, podemos concluir que las conductas típicas que se describen en el artículo 301 del Código Penal, ya estudiado, pueden recaer en todo caso sobre la cuota tributaria. El problema que se plantea, tal y como se analiza en el siguiente apartado, no es tanto la procedencia o el origen ilícito de los bienes, es decir, de la cuota tributaria defraudada (lo cual, como hemos visto, ha quedado acreditado a los efectos del mencionado precepto), cuanto la necesidad de concretar e individualizar tales bienes en el patrimonio del contribuyente. A este respecto, determinar qué bienes resultan contaminados con ocasión de del delito fiscal dentro del patrimonio del autor de dicho delito resulta una tarea casi

⁴⁸ Este es uno de los principales argumentos que sostienen los detractores de esta postura favorables a considerar el delito fiscal como antecedente al delito de blanqueo de capitales, dado que, como se ha visto anteriormente, la cuota tributaria no produce un aumento del patrimonio del defraudador en tanto en cuanto no supone la incorporación del bien a dicho patrimonio, sino que aquél ya existía en éste.

⁴⁹ Criterio seguido por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 5 de diciembre de 2012.

imposible en la mayoría de los casos, dado que la teoría del contagio total⁵⁰ no podría aplicarse en estos casos de ninguna manera.⁵¹

III.IV.I. El problema temporal.

Ya hemos dicho que una de las tareas fundamentales a la hora de tratar de vincular el delito fiscal con el delito de blanqueo de capitales es la de individualizar los bienes contaminados dentro del patrimonio del autor del delito fiscal. No obstante, antes de pasar a analizar esta cuestión, debemos hacer referencia a la problemática temporal que se suscita a este respecto. Esta cuestión surge en tanto, tal y como hemos explicado anteriormente, entre el delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales surge una relación de causalidad, lo cual exige, en definitiva, que la causa anteceda al resultado o, en nuestro caso, que el delito fiscal (causa) anteceda a la cuota tributaria defraudada (resultado), que a su vez constituye el objeto material del delito de blanqueo de capitales.

La cuestión de determinar el momento de realización del delito no plantea problemas en determinados casos, cual sería, ejemplo, en un delito de tráfico de drogas, donde se puede determinar fácilmente el momento atendiendo al tiempo de la venta de las sustancias y el beneficio que en cada caso se hubiere obtenido. Sin embargo, en el delito fiscal esto no es tan sencillo, pues el momento de la contaminación de los bienes que conforman la cuota tributaria tendrá lugar cuando venzan los plazos establecidos por la Ley para el

⁵⁰ Según esta teoría, al no poderse determinar los bienes contaminados por el delito fiscal dentro del patrimonio del autor de este delito, todos los bienes que conforman el patrimonio del autor resultarían igualmente contaminados. No obstante, dicha aplicación sería del todo desproporcionada y excesiva, en tanto supondría un perjuicio mayor en relación con el delito cometido, al extender los efectos del mismo a aquellas personas que contratasen con el defraudador. P.ej.: si yo vendo un coche al defraudador y éste me paga 5.000 euros, ese dinero estaría contaminado, tendría un origen ilícito, de modo que si yo posteriormente trato de incorporar al tráfico legal esa cantidad, mi conducta tendría cabida dentro de la descrita en el artículo 301 del Código Penal, y así sucesivamente con quien contratase conmigo, lo cual sería del todo absurdo. Esta misma postura es seguida por nuestro Tribunal Supremo en la STS 5 de diciembre de 2012, STS 24 de marzo de 2014; STS 26 de noviembre de 2014.

⁵¹ Vid. Cit. 19.

cumplimiento de las obligaciones tributarias que correspondan⁵². Por lo tanto, hasta que no hubieran vencido tales mencionados plazos, nos encontramos ante un lapso temporal en el cual no va a ser posible concluir si existe o no, efectivamente, delito fiscal y, por ende, contaminación de los bienes integrantes de la cuota tributaria defraudada. Así pues, cualquier acto que se realizase sobre tales bienes (dinero) no se podría considerar como un delito de blanqueo de capitales, puesto que no puede considerarse que los bienes sobre los cuales recaen los mencionados actos tengan, todavía, un origen (procedencia) delictiva⁵³.

Otra posibilidad, la cual plantea una situación todavía más compleja, sería aquella donde la liquidación definitiva de la cuota tributaria tiene lugar con posterioridad al vencimiento de los mencionados plazos.

En tales casos, puede ocurrir, lo cual en la práctica es incluso habitual, que la Agencia Tributaria precise realizar las pertinentes operaciones tendentes a la averiguación de la existencia o no de la cuota tributaria que pudiera haberse defraudado así como, en su caso, su cuantificación. De tal manera, la liquidación va a tener lugar una vez hayan vencido los plazos establecidos para la declaración del patrimonio a la Administración Tributaria⁵⁴.

Ante esta posibilidad nos encontraríamos en los casos en los cuales el obligado tributario opta por recurrir el acto de liquidación provisional solicitando, además, la suspensión de la ejecución, lo cual va a provocar un aplazamiento del vencimiento y, por ende, la determinación de la cuota tributaria. Toda vez que agota la vía económico

⁵² Así lo considera GIL PECHARROMÁN, cit. 20.

⁵³ Esto nos lo explica, de un modo más ilustrativo, Blanco Cordero acudiendo al siguiente ejemplo: consideremos que un sujeto “A” oculta sus bienes con el único interés de no declararlos a la Hacienda Pública en el ejercicio que corresponda. Para ello, lleva a cabo diferentes transferencias a distintas cuentas antes de que venzan los plazos establecidos por la ley para la declaración de los bienes que pretende ocultar. En tal caso, no podemos considerar que existe delito de blanqueo de capitales, en tanto no existe, todavía, cuota tributaria alguna que defraudar y, por ende, bienes idóneos para ser blanqueados (pues, recordemos, este sería la cuota tributaria efectivamente defraudada).

⁵⁴ Otro ejemplo: consideremos que nuestro sujeto “A” pretende interponer un recurso contra la liquidación tributaria realizada, ora provisional, ora definitiva, y dentro del lapso temporal entre el momento de la notificación del acto de liquidación y el de interposición del recurso transmite los bienes. En este caso habría que considerar que hasta que no exista una decisión firme sobre la existencia de la cuota tributaria que se hubiere defraudado no puede entender, entonces, que existen bienes susceptibles de ser objeto material de un posible delito de blanqueo de capitales.

administrativa, el contribuyente puede, además, recurrir nuevamente, esta vez ante los tribunales de justicia, la liquidación practicada por la Administración, solicitado, nuevamente la suspensión de la ejecución. Tal suspensión podría llegar a aceptarse judicialmente, posponiéndose en tal caso la liquidación. Esta situación podría alargarse durante años en tanto no exista todavía resolución judicial firme en relación a la liquidación de la deuda tributaria, tiempo en el cual el obligado tributario podría proceder a transferir sus bienes a fin de ocultarlos a la Administración.

En tal caso, Blanco Cordero y Adrada de la Torre consideran dos soluciones para resolver si, ciertamente, podemos encontrarnos ante un delito de blanqueo de capitales:

- La primera solución, la cual consideran más acertada, sería considerar que la cuota tributaria surge al tiempo de la resolución judicial definitiva, que procede del acto de liquidación de la deuda tributaria, de manera que cualquier acto previo se realiza sobre bienes no contaminados.
- La segunda opción que proponen, para el caso de no aceptarse lo anterior y se considerase contaminada la cuota tributaria, supone entender que el defraudador puede alegar un posible error de tipo por desconocimiento de un elemento típico, como es el origen delictivo de los bienes.

Así las cosas, al margen de este elemento temporal, es preciso tener en cuenta otro elemento fundamental, ya integrado en la descripción típica del artículo 305 del Código Penal, cual es el dolo, es decir, el elemento intencional o volitivo, si bien esta tarea puede resultar harto complicado en determinados casos.

No obstante, la ausencia de dolo no es óbice para considerar que, igualmente, podemos encontrarnos ante un posible delito de blanqueo de capitales⁵⁵, pues cabe recordar en este punto el artículo 301.3 del Código Penal, donde expresamente se castiga el delito de

⁵⁵ BLANCO CORDERO, Isidoro. *Responsabilidad penal de los empleados de banca por el blanqueo de capitales*. Granada: Comares, 1999 pgs. 179 y siguientes.

blanqueo de capitales por imprudencia grave⁵⁶, lo cual puede ser aplicable al actor del delito fiscal, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁵⁷.

III.IV.II. La individualización de los bienes.

Tal y como habíamos adelantado anteriormente, previo abordaje de la cuestión temporal, para poder determinar si, verdaderamente, nos encontramos ante un delito fiscal previo a un delito de blanqueo de capitales, es tarea fundamental concretar los bienes que, dentro del patrimonio del deudor, conforman la cuota tributaria defraudada que constituye, en su caso, el objeto material del posterior delito de blanqueo de capitales.

No obstante, tal y como adelantábamos antes, esta tarea puede resultar casi imposible en la mayoría de los casos, por lo que va a resultar imperioso establecer una serie de criterios que faciliten la determinación de los bienes, o, al menos, que sirva para realizar dicha tarea con la mayor aproximación posible, para evitar, así pues, tanto que una conducta delictiva fiscal, que pueda ser antecedente de un delito de blanqueo de capitales, pueda quedar impune ante la imposibilidad de determinar los bienes que conforman la cuota tributaria defraudada, así como para evitar, igualmente, una actuación excesiva por parte de los

⁵⁶ Así lo considera el mencionado precepto al disponer, en relación con el delito de blanqueo de capitales, 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 triple*”.

⁵⁷ No obstante, es de destacar que dentro de la jurisprudencia del Tribunal Supremo no existe unanimidad a este respecto. Así pues, podemos diferenciar dos posturas a la hora de determinar quiénes pueden ser considerados sujetos activos del delito de blanqueo de capitales imprudente: una primera postura considera que los posibles sujetos activos no están limitados a priori, de modo que cualquier persona, física o jurídica, puede ser considerado sujeto activo y condenado por un delito de blanqueo de capitales imprudente. En este sentido se pronuncia la STS de 23 de diciembre de 2003, la STS de 9 de septiembre de 2005 o la STS de 1 de febrero de 2007. Sin embargo, frente a esta postura encontramos una segunda línea jurisprudencial, la cual considera, sin embargo, que sólo pueden ser sujetos activos de un delito de blanqueo de capitales imprudente los obligados por la norma administrativa de prevención de blanqueo de capitales que incumplieren las obligaciones que en su virtud de establecen. En tal dirección se pronuncian la STS de 17 de junio de 2005 o la STS de 25 de abril de 2007.

Poderes Públicos contra todo el patrimonio del defraudador ajena a todo tipo de proporcionalidad, por la misma razón que lo anterior.

Ya hemos venido indicando hasta este punto que la cuota tributaria defraudada no se integra directamente en el patrimonio del deudor, sino que ya forma parte de este⁵⁸ o, dicho de otro modo, no sale del patrimonio como debería si el obligado tributario hubiese actuado diligentemente conforme a sus obligaciones. Por lo tanto, esta “no salida” del patrimonio del defraudador de la cuota tributaria supone, de cualquier manera, un aumento o beneficio dentro del patrimonio del sujeto que defrauda, pero de modo abstracto, es decir, no afecta a concretos bienes como sí podría ocurrir, por ejemplo, en la venta de armas o estupefacientes, donde las cantidades obtenidas por la venta ilícita de tales bienes resulta fácilmente determinable y, por ende, simplifica el cálculo del aumento del patrimonio como consecuencia de la actividad realizada.

Así las cosas, si no resulta posible diferenciar la cuota tributaria defraudada o, dicho de otro modo, los bienes contaminados, dentro del patrimonio del sujeto activo, resulta prácticamente imposible acreditar la realización de la conducta típica descrita en el artículo 301 del Código Penal, al no existir objeto material.

Para evitar, tal y como antes comenzábamos diciendo, que tal dificultad se convierta entonces en una causa de impunidad del posterior delito de blanqueo de capitales, la doctrina alemana ha considerado distintos criterios para tratar evitar dicho riesgo:

- En primer lugar, considera que si no resulta posible determinar el bien concreto que materializa la cuota tributaria, no sería posible considerar que se ha cometido un delito de blanqueo de capitales⁵⁹.

⁵⁸ GÓMEZ BENÍTEZ, “Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de capitales y su diferencia con la defraudación fiscal” *Cuadernos de política criminal*, N° 91, 2007, pags. 5-26, pg. 18, considera que los bienes procedentes del delito fiscal se funden en el patrimonio del defraudado junto el resto de bienes que lo integran como un “todo”, lo cual hace del todo imposible tratar de dividir los que están contaminados y los que no.

⁵⁹ Postura acogida en el mismo sentido por nuestro Tribunal Supremo, como veremos en el análisis del “Caso Ballena Blanca”.

- Una segunda solución pasa por considerar que la cuota tributaria materializa una deuda (cual es la deuda tributaria), de la que responde en todo caso el defraudador con todos sus bienes, presentes y futuros, por lo que todo su patrimonio resultaría contaminado⁶⁰.
- En último lugar, como posible solución a esta cuestión, la doctrina alemana limita la contaminación únicamente a la unidad patrimonial en la que se integra la cuota tributaria y los bienes respecto de los cuales no se pagan tributos.
- En lo que se refiere a la primera solución, Blanco Cordero la critica al considerar que ello supondría omitir u obviar que el delito fiscal produce, de cualquier modo, un aumento o beneficio patrimonial a favor del defraudador. En definitiva, esta solución supone eliminar de la ecuación una realidad absoluta y en todo caso evidente, como es el aumento o ventaja patrimonial obtenida con la defraudación.
- En cuanto a la segunda de las soluciones dadas por la doctrina, habría que descartarla absolutamente. Ya hemos visto que esta opción conduciría a un resultado totalmente absurdo y excesivo y, además, en términos jurídicos, se trataría de una solución contraria a Derecho⁶¹, pues supondría considerar bienes idóneos para el delito de blanqueo de capitales aquellos que, conforme a la conducta típica de dicho delito, no podrían serlo en ningún caso, pues no proceden de un delito previo. Precisamente por ello, la mayor parte de la doctrina se ha manifestado en contra de tal consideración, al entenderla, como resulta evidente de su propia descripción, arbitraria y desproporcionada.
- En cuanto a la tercera de las soluciones ofrecidas, tampoco podría considerarse del todo válida por una razón similar a la anterior, en tanto en cuanto supone entender como contaminados bienes que en realidad no tienen su origen en un delito previo.

Vemos cómo entonces la especificación de los bienes contaminados dentro del patrimonio de defraudador es una tarea tremendamente complicada y que, sin embargo, exige la posibilidad de que el fraude fiscal exista como antecedente del delito de blanqueo de capitales. Tal exigencia supone, entonces, que en la propia investigación sea posible

⁶⁰ No obstante ya hemos visto que esta posibilidad sería tanto absurda como excesiva, vid. Cit. 49.

⁶¹ Vid. GIL PECHARROMÁN, cit. 20.

determinar de un modo razonable, ajustado y lejos de toda arbitrariedad, la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que, efectivamente, constituyen la cuota tributaria defraudada. En algunos casos determinar de un modo ajustado los bienes que conforman la cuota tributaria, y que constituyen el objeto del delito de blanqueo de capitales, va a ser mucho más simple, si bien no va a ser en la mayoría de los casos.

Una posibilidad sería aquella donde la conducta típica descrita en el artículo 301 del Código Penal afectare a una parte del patrimonio del defraudador que necesariamente incluya todo o parte de la cuota tributaria. Tal posibilidad tendría lugar en los casos en los que el blanqueo de capitales se produce en relación al total del patrimonio del autor del delito previo, esto es, del fraude fiscal, o, al menos, sobre una parte de dicho patrimonio que supere la parte lícita y afecte a una porción del valor de la cuota tributaria efectivamente defraudada⁶². En tal caso, se podría afirmar con cierta evidencia que los bienes resultantes del delito fiscal se integran dentro del objeto sobre el cual recae el delito de blanqueo de capitales⁶³.

⁶² Vid.cit.19; en el mismo sentido LÖWE-KRAHL, “Geldwäsche”.

⁶³ Pongamos un ejemplo: consideremos que un sujeto “A” dispone de un patrimonio valorado en 100. Dicho sujeto defrauda a la Hacienda Pública una cuota tributaria de 30 y, posteriormente, el sujeto “A” decide adquirir un vehículo de alta gama por un valor de 60. En tal caso no sería posible afirmar, de un modo razonable, que la cantidad por la que adquiere el vehículo proceda, tenga su origen, en su totalidad, en el delito fiscal, dado que, conforme al principio *in dubio pro reo*, debe entenderse que los 60 pagados por el defraudador para la adquisición del vehículo no proceden del delito previo, sino que tienen un origen “limpio”, lícito (de los 70 que conforman el patrimonio de “A” y que, efectivamente, son limpios). Se plantea entonces la cuestión de si esos 60 destinados a la compra del bien, se han empleado fondos lícitos (70) o, por el contrario, se han empleado fondos contaminados (30). Para despejar esta incógnita, debe considerarse que si la conducta típica del delito de blanqueo de capitales se hubiese realizado empleando 80 del patrimonio, resulta evidente que para poder adquirir el vehículo debe destinar, al menos, una parte de la cuota tributaria defraudada (30). De modo que: si el patrimonio es de 100, empleo 80, y tan sólo 70 son limpios (recordemos que 30 corresponden a la cuota tributaria defraudada), al menos 10 de esos 30 proceden, necesariamente, del ilícito penal previo. Ejemplo basado en el propuesto por Löwe-Krahl “Geldwäsche”.

Otro caso posible sería aquel donde lo que se hace es tratar de determinar la cuantía que compone la base liquidable sobre la cual no se han pagado impuestos⁶⁴. Tengamos en cuenta que la cuota tributaria se expresa como un porcentaje propio de la base liquidable, por lo que debemos suponer que la masa patrimonial integrada por la base liquidable contiene, entonces, una parte contaminada⁶⁵. Partiendo de ello, no debemos entender que está contaminada toda la base liquidable, sino que únicamente lo estaría en aquella proporción que conforma la cuota tributaria., si bien nuevamente resulta tarea de enorme dificultad tratar de concretar con exactitud la parte de la base liquidable que conforma la cuota tributaria defraudada y que se constituye, por ello, como objeto material apto para el posterior delito de blanqueo de capitales⁶⁶. En tales casos podemos concluir que únicamente nos encontraríamos ante un posterior delito de blanqueo de capitales en aquellos casos en los que el sujeto activo del delito previo, esto es, del delito fiscal, transfiera en su conjunto la parte correspondiente a la base liquidable, de modo que, estaría así una parte contaminada (la correspondiente a la cuota tributaria defraudada)⁶⁷.

⁶⁴ Cabe recordar en este punto que a base imponible es el elemento del tributo al cual se aplica el tipo de gravamen para obtener la cuota tributaria, de acuerdo al artículo 56 de la Ley General Tributaria.

⁶⁵ Vid.cit.19.

⁶⁶ *Ibidem*.

⁶⁷ Pongamos un ejemplo: consideremos que el sujeto “A” ingresa en una entidad de crédito una cantidad de 100 euros los cuales no son declarados a la Administración como parte de su patrimonio en ningún momento. Si los 100 euros finalmente son transferidos por “A” con intención de ocultarlos a la Administración, eludiendo el pago de la cuota tributaria correspondiente a tales ingresos (pongamos, por ejemplo, 30 euros), nos encontraríamos ante un evidente delito posterior de blanqueo de capitales, dado que en tanto se transmite íntegramente los 100 euros, en ellos se incluyen la parte correspondiente a la cuota tributaria efectivamente defraudada (los 30 euros antedichos), que, como veíamos en los epígrafes III.III y III.IV, constituye el bien procedente del delito previo, es decir, del delito fiscal.

Ahora bien, supongamos que en vez de transmitir 100, se transfieren 70. En tal caso no podemos deducir, de acuerdo a un criterio racional y por aplicación del principio *in dubio pro reo*, que nos encontremos ante un posterior delito de blanqueo de capitales, dado que en esos 70 euros no tiene por qué integrarse necesariamente la parte correspondiente a la cuota tributaria que se hubiere defraudado, pues aún se mantendrían 30 euros (cantidad correspondiente a dicha cuota) sin transferir. Si se transmiten, en lugar de 70, 80 euros, en tal caso al menos 10 estarían, evidentemente, contaminados, por lo que se podría actuar contra dicha acción por un delito de

No obstante, esta posibilidad analizada se plantea más bien de un modo abstracto, pues en la realidad raramente van a llevarse a cabo operaciones propias del delito de blanqueo de capitales sobre el total del patrimonio del defraudador (o base imponible), o de, al menos, una parte del patrimonio del actor del delito fiscal que necesariamente afecte a la cuota tributaria defraudada⁶⁸.

Dicho lo cual, pareciera entonces que realmente es imposible, en la práctica, poder determinar si, efectivamente, se ha cometido un posterior delito de blanqueo de capitales derivado del delito fiscal, pues si depende de la posterior transferencia de los bienes objeto del delito de blanqueo de capitales que necesariamente deben incluir la cuota tributaria defraudada, determinar tal circunstancia, caso por caso, va a resultar realmente complicado, sobre todo porque, como se apuntaba en el párrafo anterior, en la práctica no va a ser, ni muchísimo menos, lo habitual. No obstante, este pesimismo práctico para tratar de vincular la cuota tributaria defraudada resultante del delito fiscal y el posterior delito de blanqueo de capitales, parece resolverlo, o al menos facilitararlo, la nueva redacción del artículo 301 del Código Penal, en virtud del cual la prueba de la comisión del delito de blanqueo de capitales exige, no ya la transferencia, sino que castiga en iguales términos la mera posesión de los bienes, incluso por el autor del delito previo, de manera que si queda racionalmente acreditado que el actor del delito previo posee o ha poseído los bienes en virtud de los cuales ha eludido sus obligaciones tributaria, y que al menos una parte de los mismos afecta a la cuota tributaria defraudada, entonces sí, podríamos concluir que el delito de blanqueo de capitales se habría consumado.

Ahora bien, si consideramos entonces una interpretación literal de lo establecido por el artículo 301 del Código Penal, sancionando la mera posesión de los bienes por los cuales no se ha tributado, se plantea el debate entonces de si tal consideración vulnera directamente o no el principio *non bis in ídem*⁶⁹, cuestión a la que nos hemos referido ya al comienzo del presente trabajo, y que pasamos a analizar con detalle a continuación.

blanqueo de capitales por, al menos, esa cantidad. Ejemplo basado en el de Adrada de la Torre, vid.cit.24.

⁶⁸ Vi.cit.65.

⁶⁹ Así lo considera Adrada de la Torre, vid.cit.24.

III.IV.II.I. El debate sobre la vulneración del principio de *non bis in idem*.

Tal y como finalizábamos apuntando en el apartado anterior, para un amplio sector de la doctrina, considerar que la mera posesión de los bienes por los cuales no se ha tributado constituye, en cualquier caso, un delito de blanqueo de capitales, por una interpretación literal del artículo 301 del Código Penal, supone una vulneración del principio *non bis in idem*, básico en un Estado de Derecho.

Este sector doctrinal considera que sancionar tal conducta (transferir o poseer los bienes) supone, en todo caso, sancionar doblemente una conducta que necesariamente se encuentra integrada dentro de la conducta típica del delito fiscal, es decir, entienden que si una persona comete un fraude fiscal, necesariamente va a poseer, con independencia de que, efectivamente, llegue a transferirlos o no, los bienes defraudados, pues no llegan a salir de su patrimonio. De tal manera, si se hace tal interpretación del mencionado artículo 301 del Código Penal, no existiría una distinción entre el delito fiscal y el de blanqueo de capitales, pues siempre el primero se constituiría como antecedente del segundo⁷⁰, dado que a raíz de la reforma realizada por la LO 5/2010, se añaden al artículo 301 del Código Penal verbos tales como “poseer” y “utilizar”, por lo que a falta de regularización tributaria por el defraudador, éste siempre podrá ser perseguido por un delito posterior de blanqueo de capitales⁷¹.

⁷⁰ Así lo consideran DOPICO-GÓMEZ ALLER, “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo”, *Legaltoday*; LUZÓN CAMPOS “Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja Mc Fly”, *La Ley* 2012, No. 2455/2012. También debemos destacar el voto particular del Magistrado del Tribunal Supremo Del Moral, en la STS 974/2012, donde dispone que “*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*”.

⁷¹ En este mismo sentido se pronuncia la STS 265/2015, de 29 de abril, donde se realiza una interpretación más restrictiva que literal del delito de blanqueo de capitales y el artículo 301 del Código Penal, siguiendo la línea argumentativa del voto particular del Magistrado Del Moral, *ibidem*.

Esta consideración del principio *non bis in ídem* ha sido, y sigue siendo, objeto de un extenso debate, si bien resulta evidente, a priori, que en los casos de autoblanqueo⁷² condenar la mera posesión de los bienes procedentes del delito previo vulnera, en todo caso, el principio *non bis in ídem*, en tanto en cuanto en tales casos es lógico que si una persona comete fraude fiscal, necesaria y automáticamente va a poseer los bienes derivados de ese delito en su propio beneficio, por lo que en tales casos si se condenase por ambos delitos se estaría condenado dos veces un mismo hecho. De hecho, esta es la postura seguida por la doctrina alemana.

Tras el conocido “Caso Ballena Blanca” el Tribunal Supremo ha tratado de superar cuestión a través de una serie de valoraciones en los casos de autoblanqueo para evitar excesos o desproporción en resoluciones judiciales en los casos que, a este respecto, se pudieran suscitar, evitando de cualquier modo una vulneración del principio de *non bis in ídem*⁷³.

Así pues, se deberá estar a la cuantía de la utilización del producto del delito previo, para tratar de este modo que las actuaciones de cantidades ínfimas o irrelevantes puedan superar la barrera de la tipicidad. Por otro lado, considera el Tribunal Supremo, es necesario comprobar la concurrencia de las conductas típicas del blanqueo de capitales en virtud de las cuales se pretenda ocultar el origen ilícito de los bienes, a fin de reintegrarlos nuevamente en el tráfico con apariencia legal, por lo que, en virtud de ello, se estarían excluyendo aquellas casos de autoblanqueo donde se tal conducta no tenga lugar⁷⁴.

⁷² Es decir, aquellos casos en los que el autor del delito previo (en nuestro caso, el delito fiscal), es el mismo sujeto activo que con posterioridad procede al blanqueo de los bienes obtenidos a causa del delito previo.

⁷³ ÁLVAREZ FEIJOO, Manuel. *Delito fiscal y blanqueo de capitales II: jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo*, [en línea], Legaltoday, 30 de septiembre de 2015. http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/blanqueo_capitales/delito-fiscal-y-blanqueo-de-capitales-ii-jurisprudencia-reciente-del-tribunal-supremo, [fecha de consulta: 3 de julio de 2018].

⁷⁴ En esta misma dirección se pronuncia la STS de 29 de abril de 2015, donde expresamente se establece que “*la mera tenencia de fondos que pueden derivar del tráfico (por ejemplo, 433 euros en una cuenta bancaria) o la simple utilización de esos fondos en gastos ordinarios de consumo (por ejemplo el pago del alquiler de la vivienda), o en gastos destinados a la continuidad de la propia actividad del tráfico, no constituye un acto de autoblanqueo pues no se trata de actos realizados con la finalidad u objeto de ocultar o encubrir bienes, para integrarlos en el sistema económico legal con apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita*”. En un sentido

III.IV.III. Criterios para resolver la determinación de los bienes.

Ya hemos visto anteriormente la necesidad de poder determinar los bienes que, dentro del patrimonio del defraudador, constituyen el objeto del delito de blanqueo de capitales. No obstante, tal y como ha quedado acreditado, en el caso de los delitos fiscales esto resulta una tarea de gran dificultad, pues en tales casos los bienes, la cuota tributaria, no se integran en el patrimonio de un modo concreto, sino que se funden como un todo junto el resto de bienes que lo integran, los cuales se consideran, salvo prueba en contrario, totalmente lícitos.

Por ello, vamos a analizar los diferentes criterios considerados por la doctrina que pueden servir para facilitar esta tarea así como los problemas que plantea la determinación de los bienes que integran la cuota defraudada.

Tal y como hemos analizado en los primeros puntos del presente trabajo, cuando nos referíamos a la conducta típica del delito de blanqueo de capitales, que una de las acciones típicas es el encubrimiento, es decir, tratar de ocultar el origen delictivo del dinero para que éste se funda con el de origen lícito⁷⁵, tratando de dificultar así la averiguación y determinación de dicho bien.

Lo habitual es que el dinero que tiene un origen ilícito se ingrese en una cuenta bancaria en una entidad de crédito, en cuyo caso lo primero que debemos tener en cuenta es si el saldo existente, compuesto por bienes limpios y bienes contaminados, debe entenderse como contaminado en su totalidad o en la proporción a la parte del saldo contaminado, en nuestro caso, la parte correspondiente a la cuota tributaria.

contrario se pronuncia la STS de 23 de julio de 2015, donde se confirma condena a los acusados por un delito de uso de información privilegiada en el mercado de valores y por un delito de autoblanqueo de los beneficios obtenidos por las inversiones realizadas en Bolsa gracias al aprovechamiento de dicha información, al entender el Tribunal Supremo que *“la conducta del recurrente, no se limita al mero aprovechamiento o disfrute de las ganancias obtenidas en su actividad delictiva, sino en un acto plural de ocultación tanto de la procedencia del dinero como de la titularidad efectiva, en entidad bancaria extranjera, varias cuentas numeradas utilizadas y con sociedades panameñas interpuestas”*.

⁷⁵ Vid. BLANCO CORDERO, cit. 17.

Tratándose de un delito fiscal, la primera operación a la se debe atender es la determinación de los bienes que, ciertamente, están contaminados a causa de dicho delito⁷⁶ y, a partir de ello, tratar de determinar si como consecuencia se encuentra contaminado el total de los bienes o no.

Así pues, las soluciones que nos da la doctrina a este respecto las explica Blanco Cordero con el siguiente ejemplo⁷⁷: un sujeto no declara la obtención de una renta por valor de 15.000 euros en efectivo. Dos años después, la Agencia Tributaria conoce del fraude, exigiendo en tal caso al contribuyente el pago de la cuota tributaria correspondiente, por valor de 7.000 euros. Basándonos en estos datos, se plantean las siguientes posibilidades:

- En primer lugar, que el contribuyente disponga de una única cuenta, en la que se encuentra todo su patrimonio, el cual tiene un valor, pongamos, de 70.000 euros, y de esa cantidad transfiere, supongamos, 30.000 euros a un tercero que tiene conocimiento de que en la cuenta del defraudador existen bienes contaminados. Se plantea en tal caso la cuestión de si se está cometiendo entonces un delito de blanqueo de capitales, a lo que encontramos las siguiente soluciones posibles:
- En primer lugar, un sector de la doctrina considera que lo propio sería considerar que los 7.000 euros referidos a la cuota tributaria defraudada se disuelven, efectivamente, en la totalidad del patrimonio, esto es, los 70.000 euros. De estos 70.000 euros, se consideraría que al menos un 10% tiene una procedencia ilícita, de modo que se deduce que el 10% de los 30.000 euros que se transfieren al tercero están contaminados, de modo que tanto el sujeto que recibe tal cantidad como el defraudador que la posee, cometen un delito de blanqueo de capitales sobre los bienes de origen delictivo.
- No obstante lo anterior, hacer esa consideración podría resultar excesiva, de modo que si seguimos la línea de lo expuesto en el apartado anterior, lo propio sería considerar que 63.000 euros del patrimonio del defraudador tienen un origen lícito, por aplicación del principio *in dubio pro reo*, de manera que únicamente se debería considerar que existe un delito de blanqueo de capitales cuando se superase, se

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ *Vid. cit. 19.*

transfiriéndose una cantidad superior a los 63.000 euros, existiendo blanqueo de capitales en proporción al exceso en relación con dicha cantidad, hasta un máximo de 7.000 euros, los cuales constituyen la cuota tributaria defraudada y, por ende, el objeto de un eventual delito de blanqueo de capitales.

- En segundo lugar, cabría la posibilidad de que el contribuyente no tenga depositados los 70.000 euros que componen su patrimonio en una única cuenta, sino en varias, pongamos, por ejemplo 10, entre las cuales distribuye los 70.000 euros a 7.000 euros por cuenta. Si un tercero recibe los 30.000 euros procedentes de cuatro cuentas, de cada una de las cuales se transfieren 7.000 euros, y una quinta de la cual se transfieren 2.000, las posibles soluciones serían similares a las anteriores. De un lado, cabría considerar que las 10 cuentas, entre las cuales se distribuyen los 70.000 euros, están contaminadas proporcionalmente, es decir, en 700 euros cada una y, de otro lado, suponer que tan sólo una de las 10 cuentas se encuentra contaminada por valor de los 7.000 euros que componen el valor de la cuota tributaria defraudada. Si consideramos este último caso, resultaría imposible determinar si la retirada de los fondos de la cuenta es delictiva o no, en tanto en cuanto no puede deducirse, conforme a un juicio racional y reglas de la sana crítica, cuál de las cuentas es la que contiene el dinero de procedencia ilícita o, en mi opinión, y siguiendo la propia de Blanco Cordero, debería aplicarse el principio *in dubio pro reo* y considerar que la parte contaminada se encuentra en alguna de las restantes cuentas de las cuales no se han retirado los fondos, por lo tanto pareciera entonces más apropiado, a mi juicio, considerar en este supuesto la primera de las posibles soluciones, a diferencia de lo que ocurriría en el primer supuesto, entendiendo entonces que todas las cuentas se encuentran contaminadas en la misma proporción, esto es, en 700 euros cada una, pues de lo contrario considero que estaría facilitando al defraudador eludir un posible delito de blanqueo de capitales sirviéndose del principio *in dubio pro reo*.

Todos estos criterios analizados son simples ejemplos que en ningún caso constituyen un *numerus clausus*, de modo que ante un caso donde se plantee esta cuestión podrá acudirse a cualquier otro criterio que, fehacientemente, permita determinar los bienes contaminados dentro del patrimonio del defraudador y que son objeto de un delito de blanqueo de capitales.

A modo de conclusión, en lo que al epígrafe de individualización de los bienes dentro del patrimonio del defraudador se refiere, queda claro que en cualquier caso tratar de determinar la parte de los bienes del patrimonio que se están contaminados con ocasión del delito fiscal, resulta una tarea harto complicada, siendo más sencilla cuando todo el patrimonio, o toda la base imponible, se encuentran en una única cuenta bancaria, si bien, por desgracia (entiéndase, a efectos de sencillez práctica) estos casos no van a ser ni mucho menos la regla general, siendo preciso analizar caso por caso, operación o por operación y cuenta por cuenta para tratar de determinar la parte del patrimonio efectivamente contaminado.

III.V. La sentencia previa del delito previo.

De todo lo que llevamos visto hasta ahora, podemos extraer, con carácter principal, cinco conclusiones:

- En primer lugar, que la cuota tributaria puede ser considerada como bien a los efectos del delito de blanqueo de capitales.
- En segundo lugar, que la cuota tributaria como bien objeto del delito de blanqueo de capitales tiene, tal y como exige el delito de blanqueo de capitales, una procedencia ilícita (deriva directamente del delito fiscal).
- En tercer lugar, que aunque no suponga un incremento del patrimonio del defraudador por incorporación del bien objeto de blanqueo, este aporta igualmente un beneficio o aumento de dicho patrimonio en tanto en cuanto la parte correspondiente al valor de la cuota tributaria se mantiene de forma ilícita dentro del patrimonio del sujeto activo del delito previo.
- En cuarto lugar, que una vez concurran las circunstancias anteriores, debe procederse necesariamente a la determinación de los bienes contaminados dentro del patrimonio del defraudador, lo cuales constituyen de manera real el objeto material del delito de blanqueo de capitales, y en virtud de los cuales podrá sancionarse al presunto blanqueador. Sabemos ya que esto es una tarea sumamente complicada que exige la individualización de los bienes contaminados dentro del

patrimonio, por lo que habrá que acudir a los criterios que acabamos de analizar en el apartado anterior.

- En definitiva, que la cuota tributaria defraudada que deriva del delito fiscal puede ser considerada, de acuerdo a todos los argumentos expuestos hasta ahora, como el objeto material de un posterior delito de blanqueo de capitales.

Dicho lo cual, conviene entonces que pasemos a analizar una última cuestión en relación a la posibilidad de que el delito fiscal se constituya como delito antecedente del delito de blanqueo de capitales, cual es la cuestión de si, entonces, es necesario que exista sentencia condenatoria por el delito fiscal con carácter previo.

Recordemos que en nuestro ordenamiento son escasos los pronunciamientos en esta materia, por lo que nuevamente debemos partir del Derecho Comparado para analizar esta cuestión.

Así las cosas, el Tribunal de Casación francés, al que ya nos hemos referido anteriormente, ha venido considerando negativamente esta exigencia, de modo que, en principio, no sería requisito previo la necesidad de que exista sentencia condenatoria por el delito fiscal antecedente, sino que bastaría con que concurren los elementos constitutivos propios del delito del que procede el dinero objeto de blanqueo⁷⁸.

Si volvemos al ámbito interno, nuestro Código Penal, en su artículo 301, tras la reforma de la LO 5/2010, lo único que exige es que se acredite que los bienes presuntamente blanqueados tengan su origen en un delito, si bien tal aclaración, propuesta por el Consejo Fiscal en el informe al Anteproyecto de reforma del Código Penal de 2008 y que el legislador parece asumir⁷⁹, no es en absoluto relevante, pues la doctrina jurisprudencial española ha venido pronunciándose desde antes a respecto, considerando en todo caso que

⁷⁸ Vid.cit.19.

⁷⁹ Vid. MANJÓN-CABEZA OLMEDA, cit. 2; En similar sentido se pronuncia ZARAGOZA AGUADO, vid.cit.6.

no es requisito la existencia de una condena por el delito previo del cual proceden los bienes, es decir, en lo que aquí interesa, del delito fiscal⁸⁰.

Esta postura seguida por la jurisprudencia parece del todo idónea si se compara con otro tipo de delitos, como, por ejemplo, el tráfico de drogas o el tráfico de armas. En estos casos resultaría absurdo y, sobre todo, poco eficaz, si se debiera esperar a que se declarase responsable al autor de tales delitos para poder, luego, perseguir y sancionar tales conductas⁸¹.

Así pues, nuestro Tribunal Supremo entiende que sería suficiente con que quedase acreditado fehacientemente la concurrencia de un delito previo, antecedente, que de forma racional permita presumir la procedencia de los bienes ocultado de dicho delito previo, sin que, tal y como argumenta Zaragoza Aguado, sea necesaria la demostración del acto delictivo productor de los bienes ni de los partícipes de mismo⁸².

Dicho esto, ya sabemos que el delito fiscal presenta una serie de características que lo hace especialmente particular en relación con otro tipo de delito, como es el delito de tráfico de drogas. Así pues, en el caso de los delitos de tráfico de drogas, la jurisprudencia no exige la identificación del ilícito concreto como delito previo productor de los bienes que se blanquean⁸³, mientras que en el delito fiscal sí se exige, sin embargo, que se acredite el ilícito penal del cual derivan los bienes objeto del delito de blanqueo de capitales.

Para Blanco Cordero, el fundamento de esta exigencia no es otro que, por la propia naturaleza del delito, en el delito fiscal es necesario probar varios elementos típicos de naturaleza temporal y personal. En primer lugar, si seguimos la línea expuesta por el artículo 305.2 del Código Penal, se distingue entre retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica y el resto. En relación a las retenciones, el mencionado artículo considera que habrá que estar a lo que en cada caso se hubiere

⁸⁰ Esta misma postura se refleja en la STS 1704/2001, de 29 de septiembre, donde ya se advierte que la definición propia del delito de blanqueo de capitales no exige la condena previa por el delito del cual tienen su causa los bienes que se pretenden ocultar.

⁸¹ *Ibidem*; también en este idéntica dirección se pronuncia el Tribunal Supremo en la STS 575/2003, de 14 de abril; STS 8288/2003, de 19 de diciembre; STS 1239/2004, de 25 de febrero; STS 8120/2004, de 15 de diciembre; 141/2006, de 27 de enero, entre otras.

⁸² Vid.cit.6; también en ZARAGOZA AGUADO “Comentarios al artículo 301 del Código Penal”.

⁸³ STS 1637/1999, de 10 de enero de 2000; 198/2003, de 10 de febrero; STS 1134/2005 de 23 de febrero, entre otras muchas.

defraudado en cada uno de los periodos impositivos o de declaración y, para el caso en el que tales fueren inferiores a doce meses, el importe defraudado se entenderá en relación al año natural, mientras en el resto de casos la cuantía se entiende referida a cada uno de los conceptos por los cuales el hecho imponible es susceptible de liquidación. Así, tal y como hacíamos antes referencia, se hace necesario determinar en cada caso los periodos temporales, para poder acreditar de tal manera la existencia del delito fiscal. Asimismo, en segundo lugar decíamos que es necesario probar el elemento personal. Esto se refiere como es evidente a la determinación del contribuyente, es decir, del obligado tributario que ha incumplido las obligaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria y que, por ende, ha defraudado a Hacienda.

Así las cosas, aunque no se exija una sentencia condenatoria por el delito previo, esto es, el delito fiscal, dado que sí que se exige que éste esté acreditado, en virtud de lo antedicho, el juez que conozca del delito de blanqueo de capitales tendrá la obligación de pronunciarse sobre el delito fiscal que es antecedente, siempre y cuando se hubiese superado el umbral establecido por el artículo 305.1 del Código Penal, es decir, 120.000 euros, pues en caso contrario, recordemos, no existiría delito sino infracción administrativa, considerando entonces si, efectivamente, existe delito previo o no y, por ende, delito posterior de blanqueo de capitales.

Cierto es que lo habitual sería que en el mismo proceso se acuse al presunto defraudador de un delito fiscal en concurso real de un delito de blanqueo de capitales⁸⁴, en cuyo caso el juez que estuviese conociendo de la causa sería quien deba pronunciarse sobre ambos delitos, si bien ello podría no ocurrir, y tramitarse entonces ambos delitos en procesos o tiempos distintos, en cuyo caso, tal y como se viene apuntando, el juez que estuviere conociendo del proceso por un posible delito de blanqueo de capitales, si considera que efectivamente está acreditado el delito fiscal antecedente, podría dictar sentencia condenatoria por un delito de blanqueo de capitales sin que sea preciso esperar a que concurra una sentencia condenatoria por el delito fiscal.

Dicha operación va a resultar siempre necesaria, con independencia de que estemos ante un caso de autoblanqueo, es decir, en aquellos casos en los que el imputado por el delito de

⁸⁴ Vid. BLANCO CORDERO, cit. 17.

blanqueo de capitales es el mismo autor del delito fiscal, o ante un delito de blanqueo de capitales en sentido estricto, es decir, cuando el imputado fuere un tercero⁸⁵.

III.VI. La regularización tributaria como causa de descontaminación de la cuota tributaria.

Llegando ya al final de nuestro análisis, debemos abordar una última cuestión sobre nuestro tema, que si bien no se refiere a la cuestión de si la cuota tributaria puede ser considerada como objeto material de un posterior delito de blanqueo de capitales, lo cual ha quedado acreditado positivamente, se refiere a si, una vez constatada la existencia y determinada la cuota tributaria defraudada así como su origen delictivo, puede ser descontaminada en caso de que el defraudador procediese a la regularización de su situación tributaria.

Esta cuestión se plantea por la siguiente razón: hemos visto que la cuota tributaria en el momento en que se tiene constancia de su origen delictivo, se considera que está contaminada y puede ser objeto de un posterior delito de blanqueo de capitales. Pero entonces debemos cuestionarnos si tal contaminación es indefinida, es decir, “para siempre”, o si, por el contrario, puede llegar a descontaminarse⁸⁶.

Para la doctrina resulta del todo evidente que si se despenalizase el delito previo, la descontaminación es clara y absoluta, no siendo entonces condenable el defraudador en tanto los bienes no tendrían ya una procedencia ilícita, tal y como exige el tipo descrito en el artículo 301 del Código Penal⁸⁷. No obstante, en relación con la regularización existe una mayor discrepancia a este respecto.

Por un lado, nuestra Ley Penal exime de toda responsabilidad penal a aquella persona que procediese a la regularización de su situación tributaria dentro de los plazos establecidos a tal efecto, dentro de la tipificación de los delitos fiscales.

Por otro lado, si atendemos al criterio establecido por nuestro Tribunal Supremo, son numerosos los pronunciamientos en los cuales considera que la regularización de la

⁸⁵ Vid.cit.19.

⁸⁶ FABIÁN CAPARRÓS, Eduardo, “El delito de blanqueo de capitales”, Madrid, 1998, pg. 296.

⁸⁷ Ibídem, pg. 297.

situación tributaria supone una causa de absolución⁸⁸. Ello no quiere decir entonces que la regularización de la situación tributaria convierta en lícita la actividad desplegada anteriormente por el defraudador que ha procedido a la regularización, pues ésta seguirá siendo, en todo caso, antijurídica, sino que lo que no va a ser, entonces, es punible⁸⁹.

El Tribunal Supremo ha venido fundamentando esta consecuencia de la regularización en razones “político-criminales basadas en el criterio de la utilidad”⁹⁰, en tanto en cuanto, desde un punto de vista pragmático, resulta más ventajoso mostrar mayor flexibilidad en este sentido que adoptar una postura más rigurosa procediendo a sancionar siempre y en todo caso este tipo de conducta subsumible en el artículo 305 del Código Penal con independencia de que se proceda posteriormente a la regularización.

En virtud de lo antedicho, se extrae entonces que si el actor del delito fiscal procediere a la regularización tributaria dentro los plazos considerados en el Código Penal, en el Título XIV, quedaría exento de toda responsabilidad penal por dicho ilícito y, por lo tanto, podríamos considerar que los bienes que conforman la cuota tributaria, defraudada en un primer momento, quedarían, entonces, descontaminados.

No obstante, si se regulariza la situación tributaria, ya hemos dicho que el defraudador queda liberado de toda responsabilidad criminal por del delito fiscal, sin embargo, no siempre va a quedar liberado de responsabilidad penal por el posterior delito de blanqueo de capitales, pues en determinados casos, aunque se proceda a la regularización de la situación tributaria, la conducta típica descrita en el artículo 301 del Código Penal podría haberse ya consumado y, por lo tanto, podría ser sancionado el defraudador por un delito de blanqueo de capitales. Tal sería el caso en el cual, aun procediéndose a la regularización tributaria, quedase fehacientemente acreditado que el defraudador hubiese ocultado los bienes, en lo que aquí interesa, la cuota tributaria⁹¹.

Una situación similar ocurriría cuando el defraudador hubiere poseído la cuota defraudada con carácter previo a la regularización, pues en tal caso, tal y como dispone la nueva redacción del artículo 301 del Código Penal, la mera posesión del bien constituye la

⁸⁸ Podemos destacar en este sentido la STS 1807/2001, de 30 de octubre; STS 1336/2002, de 15 de julio; STS 636/2003, de 30 de mayo; STS 192/2006, de 1 de febrero, entre otras.

⁸⁹ Vid. cit. 17; también en vid.cit.19; en similar sentido vid.cit.81.

⁹⁰ Así lo considera en STS 1807/2001, de 30 de octubre; STS 751/2003, de 31 de noviembre

⁹¹ Vid.cit.19.

realización de la conducta típica del artículo 305 del Código Penal, por lo que podría ser sancionado por blanqueo de capitales, lo cual, tal y como hemos analizado anteriormente, podría suponer una vulneración del principio *non bis in idem*.

En definitiva, considerar la posibilidad de sancionar a un sujeto por un delito de blanqueo de capitales a causa de un delito fiscal previo, pese a haber procedido a la regularización tributaria, resulta contraproducente en relación a la propia finalidad de eximir de toda responsabilidad criminal a quien procediere a la regularización tributaria dentro de los plazos establecidos, cual es incentivar al sujeto a cumplir con sus obligaciones tributarias, pues sin el sujeto “A” comete, en un primer momento, fraude fiscal, siendo entonces consciente de que aun procediendo a regularizar posteriormente su situación tributaria, va a poder ser igualmente condenado por un delito posterior de blanqueo de capitales, por la transferencia o posesión de los bienes defraudados, tratará de ocultar indefinidamente tales bienes, para evitar de tal manera ser condenado por un delito de blanqueo de capitales, dado que la regularización le ofrece una consecuencia más negativa que positiva (pues va a ser condenado por un delito de blanqueo de capitales) mientras que la ocultación puede aportarle una mayor ventaja (pues en tanto la Administración no sea consciente de tal ocultación, no será sancionado).

IV. EL PRIMER PRONUNCIAMIENTO EN ESPAÑA: EL “CASO BALLENA BLANCA”.

A lo largo del presente trabajo nos hemos estado refiriendo con cierta frecuencia al conocido “Caso Ballena Blanca”, único pronunciamiento por nuestros tribunales a la cuestión de si el delito fiscal puede constituirse como delito antecedente del delito de blanqueo de capitales.

Antes de pasar a analizar la Sentencia dictada a razón del mencionado caso, pongámonos en antecedentes.

IV.I. La “Operación Ballena Blanca”.

Bajo el apelativo “Ballena Blanca” se da nombre a una de las operaciones de blanqueo de capitales más famosas y complejas (lo cual pone de manifiesto los 257 tomos del caso), tanto por lo jurídico como por lo mediático, en nuestro país, la cual tiene comienzo en el año 2005. En dicha Operación se van a investigar las actuaciones llevadas a cabo en la trama organizada para blanquear la cantidad de 12 millones de euros cuyo origen deriva de la actividad criminal de determinados grupos organizados, coordinados, todos ellos, por un despacho de abogados de Marbella dirigido por Fernando del Valle⁹².

El mencionado bufete dirigía cerca de 1.000 sociedades, de las cuales al menos 500 estaban siendo investigadas desde hacía tiempo por la propia policía, la cual practicó más de 50 detenidos, de entre los cuales gran parte estaban repartidos entre otros países como Holanda.

Así pues, del escrito presentado por el entonces fiscal Juan Carlos López-Caballero en septiembre de 2007, se desprende que Fernando del Valle llegó a construir una importantísima red empresarial asegurando en todo caso el anonimato de sus clientes, a los cuales ofrecía una sociedad de responsabilidad limitada, de la cual el las acciones se repartían entre una persona física española y una jurídica extranjera (1% y 99%). El dinero y la propiedad tenían su origen en una las sociedades dirigidas por Del Valle en cualquiera de los paraísos fiscales en los cuales tenía sus bienes. De forma paralela, se abría una cuenta bancaria en España cuyo único autorizado, en todos los casos, era siempre el mismo: Fernando del Valle. De tal modo, a través de tales sociedades repartidas en diferentes paraísos fiscales, Fernando del Valle se dedicaba a blanquear dinero de sus clientes.

IV.II. La Sentencia.

⁹² El País. *Claves de la “Operación Ballena Blanca”* [en línea]. Madrid, 31 de marzo de 2011. https://elpais.com/elpais/2011/03/31/actualidad/1301559423_850215.html [fecha de consulta: 7 de mayo de 2018].

Una vez contextualizado el caso (si bien, de forma brevísima y general, pues un análisis del caso bien podría ser objeto de un trabajo paralelo), pasemos a analizar la Sentencia dictada al respecto.

La Sentencia de 5 de diciembre de 2012 (RJ 2013/2013), dictada por la Sala Segunda del Tribunal Supremo constituye la primera vez en nuestro país en la cual se resuelve sobre la idoneidad del delito fiscal para ser considerado como antecedente del delito de blanqueo de capitales. En la Sentencia, el Tribunal Supremo se pronuncia favorablemente acerca de considerar la cuota defraudada como bien procedente del delito fiscal y, por ende, susceptible de ser blanqueado. Con esta Sentencia, el Tribunal Supremo asienta por primera vez en España un punto de partida para considerar que, efectivamente, el delito fiscal puede ser considerado como delito antecedente del delito de blanqueo de capitales o, dicho de otro modo, que la conducta descrita por el artículo 305 del Código Penal, bien puede subsumirse en la conducta típica descrita por el artículo 301 del mismo Código.

En su decisión, el Tribunal Supremo parte de tres fundamentos⁹³ distintos:

- En primer lugar, la Sala Segunda del Tribunal Supremo se centra en el artículo primero de la Ley 10/2010 de prevención del blanqueo de capitales, donde, además de establecer las conducta típicas del delito de blanqueo de capitales, también reflejadas en el artículo 301 del Código Penal, dispone que *“A los efectos de esta Ley se entenderá 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”*.
- En segundo lugar, el Tribunal Supremo se acoge a las distintas posturas existentes a este respecto en el Derecho Comparado, concretamente en Francia, Bélgica, Alemania, Italia y Portugal, la cuales han sido ya analizadas en este trabajo. De todo ello, el Tribunal Supremo concluye que *“la situación jurídica en otros países permite constatar que algunos tribunales ya se han pronunciado a favor de admitir que el fraude fiscal*

⁹³ Vid.cit.71.

*constituya delito previo del blanqueo*⁹⁴. Este argumento resulta fundamental para el fallo.

- En último lugar, considera nuestro Tribunal Supremo en la analizada Sentencia, que la cuota defraudada procede directamente del delito previo, el delito fiscal, de modo que se daría el requisito exigido por el artículo primero de la Ley 10/2010, antes mencionada⁹⁵. Así pues, si volvemos a lo expuesto en relación a la contaminación de la cuota tributaria, considera el Tribunal que, si acudimos a la teoría de la equivalencia, a la que en el capítulo anterior nos referíamos, es claro que el bien procede del delito previo⁹⁶. En definitiva, el Tribunal Supremo viene con ello a confirmar lo que se ha venido exponiendo hasta este punto, y es que la cuota tributaria defraudada no se encontraría en el patrimonio del defraudador en el caso de que éste hubiere actuado diligentemente, dando cumplimiento a las obligaciones tributarias que le son propias, es decir, en caso de que no hubiese defraudado a la Hacienda Pública. Además, hace un apunte, a mi juicio fundamental, que permite superar la barrera sostenida por los más críticos a considerar la cuota tributaria defraudada como objeto material del delito de blanqueo de capitales, los cuales consideran que ello no tendría lugar en tanto no se produce un aumento ilícito del patrimonio del autor del delito previo, pues el bien ya forma parte de dicho patrimonio antes la comisión del delito fiscal. Frente a ello, argumentan los magistrados de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que el hecho de que el patrimonio no se vea aumentado a causa del ilícito penal previo no es óbice para considerar que, efectivamente, existe un beneficio ilícito en dicho patrimonio, tal y como ocurre en los delitos de alzamiento de bienes o apropiación indebida.

⁹⁴ Recordemos que en materia de delitos fiscales, los estados tienen mayor “privacidad”, por decirlo de alguna manera, para legislar y regular dicho delito, sin embargo, en relación con el delito de blanqueo de capitales, los estados están sometidos a una mayor internacionalización del delito, pues los tratados y convenios para una lucha conjunta contra este delito son numerosos, de modo que lo que se busca es que exista cierta unidad entre los distintos ordenamientos a la hora de enjuiciar este tipo de casos. Vid.cit.5.

⁹⁵ Requisito ahora también recogido en el artículo 301 del Código Penal tras la reforma del año 2010.

⁹⁶ Así lo establece el Tribunal Supremo en la STS de 5 de diciembre de 2012 al considerar que *“existe contaminación, cuando suprimiendo mentalmente la actividad delictiva -en este caso el delito grave (delito fiscal)- el bien no se encuentra en el patrimonio de un sujeto. En este caso, se puede afirmar que el bien tiene su origen en aquel delito”*.

Por otro lado, nuestra Sentencia incide igualmente en otra de las cuestiones que hemos venido analizando hasta ahora, cual es la necesidad de poder determinar los bienes que, dentro del patrimonio del deudor, se encuentran contaminados⁹⁷. Tal es la importancia de esta tarea de individualización de los bienes, que de ella llega a depender la posibilidad de que el fraude fiscal se constituya como delito previo del delito de blanqueo de capitales⁹⁸.

Precisamente por lo anterior, no sería extraño afirmar que la identificación de los bienes contaminados a causa del delito previo, el delito fiscal, puede suponer en la práctica una auténtica barrera insuperable para los tribunales a la hora de determinar si el delito fiscal previo puede ser considerado como antecedente del delito de blanqueo de capitales.

Con todos estos argumentos, el Tribunal Supremo finalmente falla, en el “Caso Ballena Blanca”, a favor de considerar el delito fiscal como delito antecedente del delito de blanqueo de capitales, de modo que en este caso sí se condenaría a los autores por delito fiscal en concurso real de delito de blanqueo de capitales. No obstante, lo cual es reflejo de este incansable debate, no existió unanimidad entre los magistrados de la Sala Segunda del Tribunal Supremo a la hora de dictar sentencia, sino que el Magistrado Del Moral emitió un

⁹⁷ Así lo establece a STS de 5 de diciembre de 2012 al considerar que *“el problema, no es tanto el origen o la procedencia delictiva de los bienes, cuanto la dificultad de concretarlos e individualizarlos en el patrimonio del contribuyente, por cuanto en principio no sería admisible la teoría de que todo el patrimonio del contribuyente queda contaminado”*.

⁹⁸ *Ibidem* “La posibilidad de que el fraude fiscal constituya delito previo del blanqueo requiere que durante la investigación se pueda identificar razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria”. En este mismo sentido debemos mencionar la STS de 11 de marzo de 2014, en la cual el propio Tribunal Supremo llega a absolver de un delito de blanqueo de capitales a los recurrentes, los cuales habían sido condenados por un delito de blanqueo de capitales a causa de un delito fiscal previo, precisamente, por esta falta de determinación de los bienes contaminados. Al igual que en el “Caso Ballena Blanca”, entiende el Tribunal Supremo que la necesidad de identificar los bienes contaminados, dentro del patrimonio de los defraudadores, por la cuota tributaria defraudada en el delito previo, resulta vital para poder considerar que, ciertamente, dicho delito es antecedente de un posterior delito de blanqueo de capitales. Expresamente, el Tribunal Supremo argumenta, en la mencionada Sentencia, que *“como indica el recurrente, no se precisa qué cuota tributaria concreta relativa a qué ejercicio fiscal ha sido objeto de blanqueo y de qué modo. No existe concreción factual alguna referida a qué se hizo con las cuotas defraudadas, y si se habla genéricamente de una reinversión en bienes inmuebles, no hay una sola referencia a los concretos inmuebles que fueran adquiridos con tales cuotas, ni en qué cuentas o fondos estaba depositado el dinero que se dice reinvertido. Por todo ello, el motivo ha de ser estimado”*.

Voto Particular en el cual exponía los impedimentos que, a su juicio, y siguiendo la línea argumentativa propia del sector doctrinal más crítico a considerar el delito fiscal como delito previo del delito de blanqueo de capitales, conllevan necesariamente a un respuesta negativa a tal cuestión. Tales argumentos son los siguientes:

- El delito fiscal (en cuanto a la omisión del pago de los tributos se refiere) no produce bienes ni genera un aumento del patrimonio del autor.
- El dinero derivado de la falta de pago de los tributos no se incorpora al patrimonio del autor del delito previo en ningún momento.
- Resulta casi imposible tratar de determinar los bienes contaminados dentro del patrimonio del autor, dado que el dinero, como bien fungible, se funde con el resto del patrimonio.
- La deuda tributaria es presupuesto del delito, pero no consecuencia.

En el mismo Voto Particular, el Magistrado Del Moral hace referencia a otra de las cuestiones que hemos analizado en este trabajo, y que se refiere a la cuestión del autoblanqueo y la dificultad de vincularlo con un delito fiscal previo, dada la posible vulneración del principio *non bis in ídem* que ello supondría, en relación a la mera posesión de los bienes derivados del delito fiscal.

De todo lo expuesto hasta ahora, queda visto que el delito fiscal puede constituirse perfectamente como delito previo del delito de blanqueo de capitales. Si bien, el debate dentro de nuestra doctrina y jurisprudencia está todavía lejos de adquirir una postura firme.

V. CONCLUSIÓN.

De todo lo expuesto queda claro que en España el delito fiscal está reconocido como posible antecedente de un posterior delito de blanqueo de capitales. Ciertamente es que tratar de subsumir la conducta típica del artículo 305 del Código Penal en la descrita por el artículo 301 ha sido una tarea de auténtica ingeniería jurídica, si bien, a mi juicio, totalmente lógica por las razones que a continuación se argumentan. Nuestra regulación acerca de esta cuestión se centra entonces, fundamentalmente, en los siguientes puntos: la cuota tributaria como bien, la necesidad de determinar los bienes contaminados dentro del patrimonio del defraudador, la acreditación del delito previo y la cuestión del autoblanqueo.

En primer lugar la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, la cual expresamente reconoce la aptitud de la cuota tributaria defraudada para ser objeto material de un posterior delito de blanqueo de capitales. Tal consideración es, a mi juicio, totalmente lógica, puesto que si la conducta típica del delito de blanqueo de capitales exige la adquisición, posesión, utilización, transmisión o conversión de determinados bienes a conciencia de su origen delictivo, así como aquellas conductas encaminadas a la ocultación de tales bienes a fin de reincorporarlos al tráfico bajo apariencia totalmente lícita, ninguna justificación tendría dejar fuera de dicha regulación al fruto del delito fiscal, que bien puede ser objeto de tales conductas, con el consiguiente beneficio que ello aportaría al actor del delito fiscal.

Así pues, considero que poca duda puede plantearse acerca de si, entonces, la cuota tributaria puede o debe considerarse como bien a los efectos de un posterior delito de blanqueo de capitales. Los opositores a considerar el delito fiscal como antecedente de un delito de blanqueo de capitales hacen una interpretación, a mi juicio, excesivamente estricta sobre la idoneidad exigida al bien, para poder ser considerado como tal a los efectos de un delito de blanqueo de capitales, para incorporarse al patrimonio del defraudador. Su teoría de que en virtud de tal exigencia la cuota tributaria no puede ser considerada como bien objeto de un delito de blanqueo de capitales, en tanto aquella ya existe en el patrimonio del defraudador antes del delito, no puede, en mi opinión, sostenerse, pues se desvanece en el momento en que queda acreditado que, tras la comisión del delito fiscal, la cuota tributaria, el bien contaminado, se mantiene dentro del patrimonio, pues si es idónea para mantenerse dentro del patrimonio, es perfectamente idónea para incorporarse en dicho patrimonio, o para salir del mismo para incorporarse en uno distinto. Por ende, la cuota tributaria es acertadamente considerada como bien lo cual, unido a su evidente origen delictivo (el delito

fiscal), la convierten perfectamente en un bien apto para ser considerado objeto material de un delito de blanqueo de capitales.

En relación a la segunda cuestión, se ha venido analizando a lo largo de este trabajo su vital determinación, algo que ha sido puesto de manifiesto en el Derecho Comparado y que, en el ámbito interno, ha sido subrayado por nuestro Tribunal Supremo en diferentes sentencias (STS de 5 de diciembre de 2012; STS de 11 de marzo de 2014). Toda vez que ha quedado acreditado que la cuota tributaria defraudada constituye, en tanto deriva del delito previo, el bien contaminado, es fundamental determinarlo dentro del patrimonio del actor del delito para que, efectivamente, pueda ser perseguido y sancionado por un posterior delito de blanqueo de capitales. Coincido en que esta tarea resulta harto complicada, principalmente porque en la práctica el bien contaminado (dinero) se funde con el resto del patrimonio, por lo que sería, en ciertos casos, como tratar de separar gotas de agua contaminadas dentro de una piscina. No obstante, siempre y cuando, acudiendo a los criterios ofrecidos por Blanco Cordero, entre otros, pueda llevarse a cabo esta determinación, sería indudable que actor del delito fiscal podrá ser sancionado, entonces, por un posterior delito de blanqueo de capitales. Ahora bien, en esta cuestión estoy especialmente de acuerdo con la doctrina alemana, seguida por nuestro Tribunal Supremo, al considerar que, en tanto no pueda llevarse a cabo esta determinación, aun siendo plenamente conscientes de que existe una cuota tributaria contaminada dentro del patrimonio del defraudador, deberá aplicarse en todo caso el principio *in dubio pro reo*, de modo que no podrá ser perseguido el defraudador por un posterior delito de blanqueo de capitales.

En un sentido similar ocurre con la tercer de las cuestiones antes mencionadas, y es que tal y como viene exigiendo la doctrina francesa, es necesario acreditar el delito previo. Esta exigencia es totalmente lógica, pues resultaría absurdo entrar a condenar por delito de blanqueo de capitales un bien del cual se desconoce si, efectivamente, ha podido ser blanqueado o no. Esta misma postura ha sido defendida por nuestro Tribunal Supremo quien, a mi juicio, muy convenientemente considera que ello no supone entonces que sea necesario esperar a que exista una sentencia condenatoria previa por el delito fiscal cometido con anterioridad, pues ello supondría ralentizar sin sentido alguno el proceso.

Por último, creo que debe prestarse especial atención a la cuestión del autoblanqueo. Tal y como he venido argumentando, me parece absolutamente ajustado a Derecho sancionar

el delito de blanqueo de capitales a causa de un delito fiscal previo, sin embargo, creo que esto no puede generalizarse, sino que incluso debe excluirse en determinados supuestos de autoblanqueo. En mi opinión, la introducción del verbo “poseer” en el artículo 301 del Código Penal no es un desacierto por parte del legislador, pues permite condenar igualmente por blanqueo aquellos casos cuando los bienes fueran transferidos a un tercero que los mantuviese en su patrimonio sin ánimo de ocultarlos, siempre y cuando, evidentemente, tuviese conocimiento de su procedencia ilícita. En cambio, entiendo que esta posesión no debe servir entonces para condenar por blanqueo al autor del delito previo, pues en tal caso sí que, considero, se estaría vulnerando de forma absoluta el principio fundamental del Derecho *non bis in ídem*, pues resulta lógico que quien comete fraude fiscal, automáticamente adquiere la posesión del bien contaminado, de la cuota tributaria defraudada, pues recordemos esta se encuentra con anterioridad al delito en el patrimonio del defraudador. De tal manera, éste no lleva a cabo dos conductas diferentes igualmente sancionables, sino únicamente una conducta, cual es el fraude fiscal, sancionable por un único delito: el delito fiscal. Ergo, la posesión del bien contaminado es fruto de esa conducta previa, no de una distinta y posterior, de manera que, de considerar lo contrario, se estaría infiriendo que siempre que existe fraude fiscal existe blanqueo de capitales, cuando ello no es, ni mucho menos, lo habitual, tal y como se ha estudiado.

Caso distinto sería aquel en el cual el defraudador inicial llevase a cabo cualquier otra conducta posterior subsumible en el artículo 301 del Código Penal, encaminada a lograr la ocultación de los bienes contaminados o su reincorporación al tráfico bajo apariencia lícita, en cuyo caso la condena por blanqueo de capitales no vulneraría el principio *non bis in ídem*, dado que no se estaría condenado dos veces la misma conducta, sino dos conductas distintas: por un lado, el fraude fiscal y, por otro lado, la ocultación de los bienes.

No obstante lo anterior, considero que esta regulación en España continúa siendo excesivamente amplia y dispersa, lo cual supone una dificultad añadida en la práctica a la hora de determinar si el delito fiscal se constituye como antecedente del delito de blanqueo de capitales. Nuestra regulación se basa únicamente en la escasa jurisprudencia existente en nuestro ordenamiento, fundamentada en el Derecho Comparado, y un sinnúmero de posturas doctrinales al respecto. Por ello, siguiendo la línea legislativa de países como Bélgica, Francia o Portugal, convendría llevar a cabo una unificación de esta cuestión en un único cuerpo legislativo, que permita regular de manera firme esta materia, incorporando los límites necesarios para evitar una vulneración del principio *non bis in ídem* (por ejemplo, en

el caso del autoblanqueo), como en el caso de Bélgica, así como una serie de criterios que, sin constituir un *numerus clausus*, permitan determinar o conocer los bienes contaminados dentro del patrimonio del defraudador, tal y como exige la doctrina alemana, lo cual facilitaría algo más en la práctica la sanción aplicable a cada caso.

Otra cuestión analizada en este trabajo y también interesante a la hora de tratar de vincular el delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales, es la regularización tributaria por parte del defraudador. En definitiva, a mi juicio la regularización tributaria debería suponer, dado que así lo establece nuestro Código Penal, una causa de exención de responsabilidad criminal por el delito previo, el delito fiscal, siempre y cuando ello tenga lugar dentro de los plazos establecidos a tal efecto. Ahora bien, dicha regularización debería descontaminar absolutamente la cuota tributaria defraudada inicialmente, pues lo contrario iría en contra del propio fundamento de la regularización tributaria.

Ya para concluir, si repasamos todo lo antedicho así como la jurisprudencia mencionada en este trabajo, creo que ésta va a ir evolucionando de un modo favorable a considerar el delito fiscal como antecedente del delito de blanqueo de capitales (siempre y cuando se acredite el delito previo, determinen los bienes contaminados y no se vulnere el principio *non bis in ídem*, claro está) no sólo ya por el punto de partida que supone la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre del 2012, en relación con el “Caso Ballena Blanca”, sino también teniendo en cuenta que el delito de blanqueo de capitales ha sufrido una enorme internacionalización a fin de lograr entre todos los ordenamientos jurídicos cierto grado de unidad a la hora de condenar este tipo de delitos y, si repasamos unas líneas atrás, en los principales ordenamientos jurídicos analizados en el presente trabajo, las distintas doctrinas y jurisprudencia (recordemos la Sentencia del Tribunal de Casación francés analizada anteriormente) ya se han posicionado a favor de esta cuestión, de modo que poco sentido tendría que nuestro ordenamiento lo hiciese de forma contraria.

En virtud de ello, no quiero decir entonces que ante un delito fiscal necesariamente vaya vinculado un delito de blanqueo de capitales, pues ya hemos visto que puede existir exclusivamente delito fiscal sin posterior delito de blanqueo (ora por autoblanqueo, ora por imposibilidad de determinar los bienes contaminados, etc.), así como puede existir delito de blanqueo de capitales sin delito fiscal previo, cual sería el caso en el que el sujeto activo de un delito de tráfico de armas declara a la Hacienda Pública, bajo apariencia de licitud, las ganancias obtenidas a través del mencionado delito.

VI. BIBLIOGRAFÍA.

- BLANCO CORDERO, Isidoro:
 - “Acciones socialmente adecuadas y delito de blanqueo de capitales”. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1997.
 - “El delito de blanqueo de capitales”, Navarra, *Aranzadi*, 2015, 4ª edición.
 - “El delito fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo de capitales”. *Revista electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 13-01, 2008.
 - *El delito de blanqueo de capitales*, 2ª Edición, Aranzadi, Cizu Menor, 2002.
 - *Responsabilidad penal de los empleados de banca por el blanqueo de capitales*. Granada: Comares, 1999.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Valladolid, 2017.
- MANJÓN-CABEZA OLMEDA, Araceli, *Receptación y blanqueo de capitales (artículos 301 y 302)*, *Comentarios a la reforma penal de 2010*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2012.
- ZARAGOZA AGUADO, Javier:
 - “*El blanqueo de capitales en el Código Penal*”.
 - “*El blanqueo de capitales en el Código Penal*”, pg., 4. Sin publicar.
 - “*Comentarios al artículo 301 del Código Penal*”.
- LOMBARDEO EXPÓSITO, Luis Manuel. *Blanqueo de capitales. Prevención y represión del fenómeno desde la perspectiva pena, mercantil, administrativa y tributaria*, Barcelona: Bosch, 2009.
- GIL PECHARROMÁN, Xavier. “Delito fiscal y blanqueo: dos sanciones para una actuación” *El economista*, lunes, 9 de agosto de 2010.
- ABEL SOUTO, Miguel. *El delito de blanqueo en el Código Penal español: bien jurídico protegido, conductas típicas y objeto material tras la LO 15/2003, de 25 de noviembre*, Barcelona: Bosch, 2005.
- CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio:
 - “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales?”.
 - “La interpretación razonable de la norma en la regularización voluntaria” *La Ley*, No.9166, 2018.
- QUINTERO OLIVARES, Gonzalo:
 - “El delito fiscal y el ámbito material del blanqueo”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, N° 698, 2006.

- “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho Penal Económico y de la Empresa, Parte Especial*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2015, 5ª Edición.
- 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.
- ARANGUEZ SÁNCHEZ, Carlos. *El delito de blanqueo de capitales*. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- PALMA HERRERA, José Manuel. *Los delitos de blanqueo de capitales*. Madrid: S.L. DYKINSON, 2014.
- GÓMEZ BENÍTEZ, “Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de capitales y su diferencia con la defraudación fiscal” *Cuadernos de política criminal*, Nº 91, 2007.
- DOPICO-GÓMEZ ALLER, “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo”, *Legaltoday*, 2015.
- LUZÓN CAMPOS “Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja Mc Fly”, *La Ley* 2012, No. 2455/2012.
- FABIÁN CAPARRÓS, Eduardo, “El delito de blanqueo de capitales”, Madrid: Colex, 1998, 1ª edición..

En línea:

- Chabaneix Abogados. *Información útil sobre los delitos contra la Hacienda Pública. Delitos por fraude fiscal*, <https://chabaneixabogadospenalistas.es/derecho-penal-economico/fraude-fiscal/>.
- Noticias Jurídicas. ADRADA DE LA TORRE, Jaime. *El delito fiscal como actividad delictiva antecedente al blanqueo de capitales*, 11 de noviembre de 2016, Madrid. http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/11427-el-delito-fiscal-como-actividad-delictiva-antecedente-al-delito-de-blanqueo-de-capitales/#_edn4.
- ÁLVAREZ FEIJOO, Manuel. *Delito fiscal y blanqueo de capitales II: jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo*, *Legaltoday*, 30/09/2015, http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/blanqueo_capitales/delito-fiscal-y-blanqueo-de-capitales-ii-jurisprudencia-reciente-del-tribunal-supremo.

- El País. *Claves de la “Operación Ballena Blanca”*,
https://elpais.com/elpais/2011/03/31/actualidad/1301559423_850215.html.