

EL DELITO FISCAL COMO DELITO BASE DEL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALES

ISABEL ESPEJO POYATO

Inspectora de Hacienda del Estado

Extracto:

EL delito de blanqueo de capitales, tipificado en el artículo 301 del Código Penal, se refiere a los capitales procedentes de cualquier delito, no solo del tráfico de drogas.

Las relaciones del delito fiscal con el de blanqueo de capitales están en el centro de atención, tras la inclusión dentro de los estándares AML/CFT de FATF, de febrero de 2012, de la recomendación de considerar el delito fiscal como delito base del blanqueo de capitales. La amplitud e indeterminación del blanqueo de capitales lo hace inseparable del delito fiscal, lo que plantea la cuestión del principio *ne bis in idem*. También cabe preguntarse por el sentido de la acumulación de ambos delitos, a cuyo favor se ha señalado el superior plazo de prescripción del blanqueo de capitales y su mayor facilidad de prueba. Pero al delito fiscal se le puede asignar un mayor plazo de prescripción y sobre la prueba del previo delito, cuando no exista una previa condena por delito fiscal, se ha de recordar que no es lo mismo probar por indicios el tráfico de estupefacientes que una defraudación superior a los 120.000 euros, por un concreto sujeto pasivo, impuesto y periodo.

La regularización voluntaria y la amnistía fiscal no extienden sus efectos al blanqueo de capitales. El Proyecto de Reforma del Código Penal publicado oficialmente el 7 de septiembre de 2012, que mantiene la previsión de que en caso de regularización voluntaria de la situación tributaria no se persigan los delitos contables o de falsedades en que se pudiera haber incurrido con ocasión del delito fiscal, no prevé lo mismo respecto del delito de blanqueo de capitales, lo que hace posible perseguir por blanqueo de capitales previos delitos fiscales voluntariamente descubiertos por el contribuyente en el marco de la normativa general de regularización voluntaria o de concretas amnistías fiscales.

Palabras clave: delito fiscal y blanqueo de capitales.

THE CRIME OF TAX EVASION AS PREDICATE OFFENCE IN THE CRIME OF MONEY LAUNDERING

ISABEL ESPEJO POYATO

Inspectora de Hacienda del Estado

Abstract:

THE crime of money laundering typified in article 301 of the Spanish criminal code includes the proceeds of all crimes, not only drug's traffic.

The relationship between the crime of tax evasion and money laundering is in the center of attention since FATF's AML/CFT standards of February, 2012, introduced the recommendation to consider tax crimes as predicate offence for money laundering. Due the broad scope and indetermination of the crime of money laundering it follows always the crime of tax evasion, what raises the question of the principle *ne bis in idem*. The question about the meaning of accumulating both crimes can also be raised. As reasons for such accumulation have been pointed that the time to prosecute the crime of money laundering is longer and its proof is easier. But the crime of tax evasion could have a longer time to prosecution and the proof of this crime when no previous indictment for tax evasion has taken place is technically more complicated than the proof of drug's traffic.

Self denunciation and tax amnesties do not extend their effects to the crime of money laundering. The reform project of the criminal code, September, 2012, maintains the prevision of no punishment for accounting or falsification crimes connected to a tax evasion when the taxpayer voluntarily discovers this crime and pays the tax owed, but does not foresees the same for the crime of money laundering. This makes possible the prosecution for money laundering in the case of a tax crime voluntarily discovered by the taxpayer following the general regulations on voluntary compliance or concrete laws providing for tax amnesties.

Keywords: tax evasion and money laundering.

Sumario

1. Relación del delito fiscal con otros delitos.
2. La secundariedad del Derecho penal con respecto al tributario y el concurso de normas.
3. El concurso de delitos en el delito fiscal.
4. Relación del delito fiscal con el delito de blanqueo de capitales.
 - 4.1. La introducción del delito de blanqueo de capitales en el Código Penal español.
 - 4.2. El blanqueo de capitales en la normativa administrativa.
 - 4.3. El delito de blanqueo de capitales.
 - 4.4. El concepto de blanqueo de capitales y el autoblanqueo.
 - 4.5. El delito fiscal como posible cuestión prejudicial en el blanqueo de capitales. La prueba del delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales.
5. Cuestiones abiertas en la consideración del delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales.

1. RELACIÓN DEL DELITO FISCAL CON OTROS DELITOS

Junto a las conductas constitutivas de ilícitos tributarios, a menudo el infractor realiza actos u omisiones que posibilitan, facilitan, e incluso a veces son imprescindibles para cometer este tipo de ilícito, pero que, a su vez, aparecen tipificadas como delitos diferentes a los cometidos contra la Hacienda Pública.

Así, por ejemplo, lo que sucede en la práctica no es que el contribuyente lleve una contabilidad perfecta y declare beneficios inferiores a los que se deducen de la misma, sino que, dado que a menudo ha de aportar sus libros a la Administración Tributaria, la comisión del delito de defraudación tributaria del artículo 305 del Código Penal supone normalmente una previa falsificación de las cuentas; es decir, la no práctica de anotaciones o la realización de anotaciones inexactas, conductas previstas en el artículo 310 del Código Penal, como delitos contables, así como en el artículo 200 de la Ley General Tributaria, como infracciones tributarias de las que no producen perjuicio económico a la Hacienda Pública.

Ahora bien, esta conducta, inseparablemente unida a los supuestos más frecuentes de delito fiscal, requiere a su vez la necesaria falsificación documental, dada la inescindible unidad entre documentación y contabilidad, de manera que lo que se anota en la contabilidad son documentos, precisamente conocidos como «soportes contables»¹.

Pero puede suceder también que estas otras conductas se realicen no ya como instrumentales para la comisión del delito de defraudación tributaria, sino para impedir o dificultar el descubrimiento y sanción de los ilícitos tributarios.

Por otra parte, el delincuente fiscal tendrá interés en incorporar al circuito económico las cantidades defraudadas, pudiendo incurrir también en el hecho típico del delito de blanqueo de capitales, lo que plantea la cuestión de las relaciones entre ambas figuras delictivas.

El número de supuestos en los que se puede plantear el problema de las relaciones del delito fiscal con otras figuras delictivas es extraordinariamente numeroso debido a la complejidad cada vez mayor del tráfico económico. En estos casos el problema fundamental que se plantea es el de diferenciar los supuestos en que se ha de considerar que se producen dos delitos diferentes, que requerirían sanciones diferentes, que se acumularían, de los supuestos en que se consideraría cometido un solo delito, de manera que se estaría ante una sola figura delictiva que, aunque sea, en principio,

¹ Inseparable unidad recogida en la normativa y tradición contable y en la fiscal, de la que fue un temprano ejemplo el artículo 37 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades surgido de la reforma de 1978 que, bajo la rúbrica «Principios Generales de Contabilización», en su número 4 dispuso que «toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente».

encuadrable en varios tipos penales diferenciables, sería susceptible de una única sanción que abarcara todo el contenido de injusto.

Se produce en estos casos el problema de los delitos conexos a los ilícitos tributarios, dentro de los cuales RODRÍGUEZ MOURULLO distingue entre los supuestos de conexión teleológica, en los que el otro delito es un medio para cometer el fraude tributario y los de conexión por subordinación, en los que aquel se comete para conseguir o asegurar la impunidad de este último².

El artículo 8 del vigente Código Penal regula el «Concurso aparente de normas penales», en los siguientes términos: «Los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas: 1.ª El precepto especial se aplicará con preferencia al general. 2.ª El precepto subsidiario se aplicará solo en defecto del principal, ya se declare expresamente dicha subsidiariedad, ya sea esta tácitamente deducible. 3.ª El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquel. 4.ª En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor».

En los casos previstos en este precepto se parte de la premisa de que se ha cometido un solo ilícito que abarca todo el contenido de injusto de la conducta, motivo por el cual se trata de articular la imposición de una sola sanción por la misma.

Este es el caso de la relación con el delito de defraudación tributaria del delito previsto en el artículo 310 del Código Penal que tipifica, bajo el nombre de delito contable, conductas que si no estuvieran recogidas en el citado precepto constituirían, per se, actos preparatorios o tentativas de delito fiscal. Por ello, la realización de las conductas descritas en el artículo 310 del Código Penal, no llevar contabilidad o llevar doble contabilidad, realizar anotaciones ficticias, omitir la contabilización de operaciones o contabilizarlas con cifras falsas, va a aparecer normalmente seguida de la comisión de un delito de defraudación tributaria, cuando las cuantías superen los mínimos correspondientes.

En definitiva, existe una estrecha relación instrumental entre las conductas tipificadas como delito contable con respecto al delito de defraudación tributaria, por lo que la jurisprudencia ha considerado decididamente que existe una clara relación de consunción o concurso de normas entre ambas figuras delictivas, de manera que el delito contable queda absorbido por el de defraudación tributaria en cuanto delito más grave, del que las conductas constitutivas del tipo del delito contable son actos meramente preparatorios que, sin embargo, pueden ser castigadas como delito contable cuando no se produzca la defraudación a la Hacienda Pública.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990 [RJ 1991, 5209], caso Lola Flores, ponente Ruiz Vadillo, declaró:

«Cuando una persona realiza el comportamiento que contempla el artículo 350 bis [...] y a continuación defrauda a la Hacienda Pública o comete un delito fiscal, así llamado precedentemente a esta

² Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: *Presente y futuro del delito fiscal*, Civitas, 1954, pág. 79.

figura penal, se da una clarísima relación de consunción, lo mismo sucede, salvando las distancias, con el artículo 509 del Código Penal. En definitiva, la razón del artículo 350 bis no es otra que la de tipificar conductas peligrosas para el bien jurídico tutelado y que sin este precepto constituirían actos meramente preparatorios o tentativas cuyo acreditamiento ofrecerá, sin duda, dificultades importantes. Pero en este caso esos actos preparatorios continuaron hasta alcanzar el delito contra la Hacienda Pública mismo, por lo que aun suponiendo, por vía de hipótesis, que existieran y se dieran los requisitos legales habría quedado consumido en el delito principal».

Algo parecido pasa con los diversos tipos de falsedades que, tipificadas independientemente en las normas penales³, se cometen para eludir la norma tributaria. En estos casos, el problema que se plantea es el de si la falsedad habrá de castigarse al igual que en aquellos otros casos en que la misma no aparezca conectada con un ilícito tributario o si, por el contrario, la sanción por este último ilícito abarca todo el contenido de injusto y, por tanto, no cabe ninguna otra sanción, operando el principio de especialidad, de manera que la normativa sobre ilícitos tributarios funcionaría como un conjunto normativo punitivo de carácter especial en el campo tributario.

La fundamentación para ello es clara, el núcleo de las conductas más características tipificadas como ilícitos tributarios es inseparable de la comisión de un delito de falsedad, hasta tal punto que se podrían considerar falsedades producidas en el campo de la Hacienda Pública, en las que el bien jurídico protegido no sería tanto la confianza necesaria para el tráfico jurídico como la correcta aplicación del sistema tributario, que requiere necesariamente la veracidad de los obligados tributarios frente a la Administración.

2. LA SECUNDARIEDAD DEL DERECHO PENAL CON RESPECTO AL TRIBUTARIO Y EL CONCURSO DE NORMAS

Se trata, por tanto, de un conflicto de normas en las que las relativas a falsedades en el campo tributario tienen el carácter de normas especiales frente al resto de las normas reguladoras de las falsedades, desplazándolas, según prevé el artículo 8 del Código Penal, de manera que cuando la falsedad concorra con uno de los delitos contra la Hacienda Pública son aplicables las normas correspondientes en caso de concurrencia, por lo que la aplicación de la pena prevista para los tipos de los artículos 305 o 310 del Código Penal supone, en principio, la no aplicación de la correspondiente al delito de falsedad.

Efectivamente, a menudo estas falsedades se habrán producido solo frente a la Hacienda Pública y, por lo tanto, esta será el único sujeto pasivo del delito, en cuanto representante del interés general en la correcta aplicación de las normas tributarias, por lo que solo se considerará lesionado un único bien jurídico protegido y solo existirá el delito contra la Hacienda Pública⁴.

³ Anteriormente en el título III del Código Penal bajo la rúbrica «De las falsedades» y en la actualidad en el título XVIII, del libro II del vigente Código Penal, con la misma rúbrica.

⁴ Un supuesto muy específico que se ha planteado es el de las facturas falsas, en la Sentencia del Tribunal Supremo en el caso Filesa, ponente De Vega Ruiz [Roj 6410/1997], de 28 de octubre de 1997 y la de 26 de febrero de 1998 [RJ 1998/1196], caso

Por ello, la Ley Orgánica 6/1995, que en el artículo 349.3 del Código Penal introdujo la exoneración de responsabilidad penal para el delito fiscal en los casos de declaración extemporánea, añadió que «[l]a exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria»⁵.

Problema diferente se plantea en los casos de concurrencia del delito de falsedades con las infracciones tributarias pues, en virtud del principio *ne bis in idem*, que supone que unos mismos hechos no puedan ser objeto de sanción penal y administrativa al mismo tiempo, otorgando primacía a la Jurisdicción Penal, tendría preferencia la vía penal y, por tanto, el delito de falsedad.

Ahora bien, si las conductas más graves de entre las infracciones tributarias requieren, prácticamente por definición, la comisión de una falsedad, no parece que tenga mucho sentido su tipificación como infracción tributaria. Si por otra parte se considera que las conductas tipificadas como delitos fiscales son, en definitiva, las mismas tipificadas como infracciones tributarias, pero con determinadas circunstancias agravantes, cabría concluir que estamos propiamente ante un orden punitivo especial para el campo de la Hacienda Pública, que, incluyendo también a las infracciones tributarias, excluiría a cualquier otro.

Esta sería la explicación de la exclusión de pena por delitos instrumentales en caso de regularización voluntaria, incluso cuando esta se refiera a ilícitos tributarios por debajo del nivel de punibilidad, en cuyo caso no nos encontramos con un campo vacío, sino con una infracción tributaria.

Efectivamente, en los ilícitos cometidos con carácter instrumental del ilícito tributario, cuando la cantidad defraudada no alcance los 120.000 euros, la disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 6/1995 amplió el ámbito de la exención de responsabilidad por regularización voluntaria a los mismos disponiendo expresamente: «La exención de responsabilidad penal, contemplada en los párrafos segundos de los artículos 349.3, 349 bis.3 y 350.4 de la presente ley, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos»⁶.

Argentia Trust, ponente Jiménez Villarejo. Sobre la relación entre los delitos de falsedades y el delito de defraudación tributaria, *vid.* VV. AA. (director QUINTERO OLIVARES, G.), *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*, Aranzadi, 2004, págs. 1.002 y ss.

⁵ Previsión que pasó, en los mismos términos, al artículo 305.4 del vigente Código Penal. La preocupación del legislador por dejar clara esta cuestión se observa también en el hecho de que la disposición adicional primera de la citada Ley Orgánica 6/1995 contuviera expresamente esta misma norma para las regularizaciones realizadas al amparo de las disposiciones adicionales 13.^a y 14.^a de la Ley 18/1991 del IRPF. El Proyecto de Reforma del Código Penal en esta materia, aprobado en Consejo de Ministros de 27 de julio de 2012, manifiesta la misma preocupación y prevé en el nuevo 305.4: «La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».

⁶ La disposición final quinta del vigente Código Penal adaptó esta disposición a su numeración en los siguientes términos: «La disposición adicional 2.^a de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, quedará modificada en los siguientes términos:

Esta previsión constituye una manifestación paradigmática de la secundariedad del Derecho penal respecto del tributario, en cuanto acepta como especial un orden punitivo constituido no solo por normas penales sino por disposiciones del Derecho tributario sancionador que excluirían al Derecho penal, suponiendo, en consecuencia, una excepción del principio de preferencia de la vía penal.

3. EL CONCURSO DE DELITOS EN EL DELITO FISCAL

Por el contrario, como señala SAINZ DE BUJANDA⁷ estaremos ante un concurso real de delitos y se aplicarán las penas correspondientes a ambos si para realizar el delito fiscal o para ocultarlo se cometen acciones delictivas no subsumibles en el tipo legal del ilícito tributario. En este caso, todo el contenido de injusto no sería abarcado por el delito fiscal, y esto supondría una llamada a la aplicación, conjuntamente con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal, de los otros tipos penales en concurso.

Efectivamente, se podría sostener la tesis de que los delitos cometidos como medio para lesionar los intereses del fisco o para encubrir ilícitos tributarios no por eso dejan de ser delitos, con su propio plus de antijuridicidad, y deben, por tanto, ser castigados como tales, independientemente de la sanción que corresponda a los correspondientes ilícitos tributarios.

Especialmente interesante, por lo didáctica, desde la perspectiva del concurso de delitos y su diferencia con el concurso de normas, de manera que vendría a resolver esta cuestión, es la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1999 [RJ 1999, 9436], en el caso Roldán, que plantea la cuestión en los siguientes términos:

«La diferencia esencial radica en que en el concurso de normas el hecho es único, en su doble vertiente natural (de la realidad) y jurídica (de la valoración), pues se entiende que el hecho lesiona del mismo modo el bien jurídico que es tutelado por las normas concurrentes, por lo que el contenido de injusto y de reproche de este hecho queda totalmente cubierto con la aplicación de solo una de dichas normas penales, haciendo innecesaria la aplicación de las demás. Sin embargo en el concurso de delitos el hecho lesiona más de un bien jurídico, cada uno de los cuales es tutelado por un precepto penal diferente, de modo que para responder al diverso contenido de injusto del hecho deben ser aplicadas las diversas normas que tutelan los diversos bienes jurídicos frente a acciones que también son diversas».

En consecuencia, en los supuestos en los que se considere que la conducta supone la lesión de bienes jurídicos diferentes se impondrían sanciones concurrentes con base en las normas penales correspondientes.

⁷ "La exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los artículos 305 apartado 4; 307 apartado 3, y 308 apartado 4, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos".

⁷ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción*, volumen Segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, pág. 633.

4. RELACIÓN DEL DELITO FISCAL CON EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALES

La cuestión de las relaciones del delito fiscal con el delito de blanqueo de capitales es relativamente reciente y quizá sea la más compleja de las que plantea la relación de esta figura delictiva con otros delitos. Está, además, en el centro de atención, tras la inclusión dentro de los estándares AML/CFT de FATF, de febrero de 2012, de la recomendación de considerar el delito fiscal como delito base del blanqueo de capitales, lo que supone la penalización por el delito de defraudación tributaria y, al mismo tiempo, de un modo prácticamente automático, como veremos, por el delito de blanqueo de capitales.

El GAFI, Grupo de Acción Financiera, en español, FATF, Financial Action Task Force, en inglés, es una organización intergubernamental independiente, estrechamente relacionada con la OCDE, que le presta el servicio de secretariado, establecida en la cumbre del G7, de París, de julio de 1989, que desarrolla y promueve medidas para proteger el sistema financiero global contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo y de la proliferación de armas de destrucción masiva.

Las recomendaciones de este grupo contra el blanqueo de capitales (AML, *anti money laundering*) y contra la financiación del terrorismo (CTF, *counter financing terrorism*) están reconocidas como los estándares internacionales en esta materia.

4.1. La introducción del delito de blanqueo de capitales en el Código Penal español

Mediante Ley Orgánica 1/1988, de 24 de marzo, se sancionaron por primera vez en nuestro Derecho las conductas de aprovechamiento de los efectos y ganancias del tráfico de drogas, es decir, las conductas de blanqueo de capitales procedentes del tráfico de drogas, en el artículo 546 bis f) del Código Penal.

La exposición de motivos de la citada ley orgánica manifestaba como propósito «abordar de forma monográfica la modificación de un precepto penal que, por circunstancias diversas, ha devenido insuficiente para afrontar la pluralidad y heterogeneidad de manifestaciones criminales que surgen en torno al complejo mundo de las drogas [...]. Sin lugar a duda alguna, se ha abierto paso ya en el contexto internacional la convicción de que tras las conductas delictivas relacionadas con el mundo de la droga, no existe sino la realización de un gran negocio económico. La reducción y eliminación de los beneficios económicos obtenidos a través de esta criminal actividad debe deparar los más positivos logros en la difícil lucha contra el tráfico de drogas.

Existe, igualmente, en el concierto de las naciones el pleno convencimiento de que sin una estrecha y fluida cooperación internacional no podrán alcanzarse resultados eficaces en esta materia. La estructura organizativa de este tipo de asociaciones criminales y el carácter transnacional de sus actividades impone, en verdad, esa necesaria cooperación.

No obstante, desde las propias leyes internas debe realizarse un esfuerzo para el hallazgo de instrumentos que permitan aproximar la lucha contra la droga a su indiscutible entidad económica.

Desde ese punto de vista, la presente ley orgánica establece tres mecanismos que tratan de atajar los beneficios económicos surgidos de ese criminal negocio. Por una parte, se dispone la imposición de penas de multa de muy elevada cuantía. Además, se establece una modificación parcial de lo dispuesto en el artículo 63 de la norma citada, significando que en la determinación de la multa se tendrá en cuenta por la autoridad judicial, de manera preferente, el provecho o ganancia obtenidos o que hubieran podido obtenerse a través de la conducta criminal.

En segundo lugar, se amplían los términos de la figura del comiso, disponiendo como susceptibles del mismo los bienes, de cualquier naturaleza, utilizados o que provengan de la conducta delictiva. Por otra parte, para garantizar la efectividad de esa medida, se faculta a la autoridad judicial para aprehender los citados bienes en cualquier momento en que el proceso se encontrare.

En tercer término, con el objetivo de hacer posible la intervención del Derecho Penal en todos los tramos del circuito económico del tráfico de drogas, se incorpora un nuevo precepto al capítulo VII del título XIII del libro II del Código que sanciona las conductas de aprovechamiento de los efectos y ganancias de aquel tráfico, o lo que es lo mismo, que pretende incriminar esas conductas que vienen denominándose de "blanqueo" del dinero de ilícita procedencia».

Con esta finalidad, el artículo cuarto de la citada ley orgánica dispuso:

«Se añade al Código Penal un nuevo artículo 546 bis f), con la siguiente redacción, pasando el actual artículo 546 bis f) a ser el artículo 546 bis g):

"El que con conocimiento de la comisión de alguno de los delitos regulados en los artículos 344 a 344 bis b) de este Código recibiere, adquiriere o de cualquier otro modo se aprovechare para sí o para un tercero de los efectos o ganancias del mismo, será castigado con prisión menor y multa de un millón a 100 millones de pesetas.

Se impondrán las penas superiores en grado a los reos habituales de este delito y a las personas que pertenecieren a una organización dedicada a los fines señalados en este artículo.

En los casos previstos en el párrafo anterior, así como cuando, a juicio del Tribunal, los hechos contemplados en este artículo fueren de especial gravedad, se impondrá, además de la pena correspondiente, la inhabilitación del reo para el ejercicio de su profesión o industria y el cierre del establecimiento por tiempo de seis meses a seis años o con carácter definitivo.

Serán aplicables a los supuestos contemplados en este precepto las disposiciones contenidas en el artículo 344 bis e) del presente Código⁸»).

⁸ El artículo 344 bis e), relativo al comiso de los efectos e instrumentos del delito, así como de las ganancias del mismo disponía: «1.º A no ser que pertenezca a un tercero de buena fe no responsable del delito, serán objeto de comiso las sustancias a que se refiere el artículo 344 bis g), los vehículos, buques, aeronaves y cuantos bienes y efectos de la naturaleza que fueren, hayan servido de instrumento para la comisión de cualquiera de los delitos regulados en los artículos 344 a 344 bis b), o provinieren de los mismos, así como las ganancias de ellos obtenidas, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieren podido experimentar.

En la sesión plenaria de las Naciones Unidas de 19 de diciembre de 1988 se aprobó la Convención contra el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas, hecha en Viena el 10 de diciembre de 1988, que ponía de manifiesto la relación entre el tráfico de estupefacientes y otras actividades delictivas organizadas, del cual se generaban «considerables rendimientos financieros y grandes fortunas que permiten a las organizaciones delictivas transnacionales invadir, contaminar y corromper las estructuras de la Administración Pública, las actividades comerciales y financieras lícitas y la sociedad en todos sus niveles», por lo que los firmantes de la convención se manifestaron «decididos a privar a las personas dedicadas al tráfico ilícito del producto de sus actividades delictivas y eliminar así su principal incentivo para tal actividad».

La reforma realizada mediante la Ley Orgánica 8/1992, de 23 de diciembre, incorporó al Código Penal de 1973, artículos 344 bis h) y 344 bis i)⁹, las previsiones de la citada Convención de las Naciones Unidas y de la Directiva 91/308/CEE, del Consejo, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales.

4.2. El blanqueo de capitales en la normativa administrativa

El texto penal fue completado por el régimen administrativo del blanqueo de capitales, es decir, por la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales¹⁰, que coexistía con la Ley 12/2003, de 21 de mayo, de Prevención y Bloqueo de la Financiación del Terrorismo.

Todos estos textos, nacionales e internacionales, tenían el mismo referente, es decir, el tráfico ilícito de drogas y los beneficios obtenidos por ese medio delictivo, sin extender sus efectos al producto de otras posibles actividades delictivas.

2.º A fin de garantizar la efectividad del comiso, los bienes, efectos e instrumentos a que se refiere el párrafo anterior podrán ser aprehendidos y puestos en depósito por la autoridad judicial desde el momento de las primeras diligencias. Dicha autoridad podrá acordar, asimismo, que mientras sustancia el procedimiento, los bienes, efectos o instrumentos puedan ser utilizados provisionalmente por la policía judicial encargada de la represión del tráfico ilegal de drogas.

3.º Los bienes, efectos e instrumentos definitivamente decomisados por sentencia se adjudicarán al Estado».

⁹ El artículo 344 bis h) del Código Penal de 1973 tras esta reforma disponía:

«1. El que convirtiese o transfiriese bienes a sabiendas de que los mismos proceden de alguno o algunos de los delitos expresados en los artículos anteriores, o realice un acto de participación en tales delitos, con el objeto de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a cualquier persona que participe en la comisión de tales delitos, a eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones, será castigado con las penas de prisión menor y multa de uno a cien millones de pesetas.

2. Con las mismas penas será castigado el que ocultare o encubriere la naturaleza, el origen, la ubicación, el destino, el movimiento o la propiedad reales de bienes o derechos relativos a los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en los artículos anteriores o de un acto de participación en los mismos.

3. Si los hechos se realizasen por negligencia o ignorancia inexcusables la pena será de arresto mayor en su grado máximo y multa de uno a cincuenta millones de pesetas».

Por su parte, el artículo 344 bis i) del Código Penal de 1973 disponía:

«El que adquiera, posea o utilice bienes, a sabiendas, en el momento de recibirlos, de que los mismos proceden de alguno de los delitos expresados en los artículos anteriores, será castigado con las penas de prisión menor y multa de uno a cien millones de pesetas».

¹⁰ Modificada por la disposición adicional primera de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

La Directiva 2001/97/CE del Parlamento y del Consejo, de 4 de diciembre de 2001, amplió la prohibición de la Directiva 91/308/CEE, de blanqueo de capitales procedentes de los delitos de tráfico de drogas, a otros delitos graves y extendió el cumplimiento de determinadas obligaciones a ciertas actividades y profesiones de carácter no financiero, entre las que se incluyen los abogados, asesores fiscales y auditores.

Ulteriormente, la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, o Tercera Directiva, incorporó al Derecho comunitario las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera (GAFI) tras su revisión en 2003. La citada directiva establece un marco general que ha de ser no solo transpuesto, sino completado por los Estados miembros, dando lugar a normas nacionales más detalladas.

La Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, incorpora a nuestro Derecho la citada Tercera Directiva, si bien contiene algunas disposiciones más rigurosas que las contenidas en la misma.

Según señala esta ley en su preámbulo: «La política de prevención del blanqueo de capitales surge a finales de la década de 1980 como reacción a la creciente preocupación que planteaba la criminalidad financiera derivada del tráfico de drogas.

Efectivamente, el riesgo de penetración de importantes sectores del sistema financiero por parte de las organizaciones criminales, al que no proporcionaban adecuada respuesta los instrumentos existentes, dio lugar a una política internacional coordinada, cuya más importante manifestación fue la creación en 1989 del GAFI. Las Recomendaciones del GAFI, aprobadas en 1990, pronto se convirtieron en el estándar internacional en la materia, constituyéndose en la inspiración directa de la Primera Directiva comunitaria (Directiva 91/308/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1991)».

Por último, también hay que citar la Directiva 2006/70/CE de la Comisión, de 1 de agosto de 2006, por la que se establecen disposiciones de aplicación de la Tercera Directiva.

En su artículo 1, relativo al «Objeto, definiciones y ámbito de aplicación», la Ley 10/2010 dispone:

«1. La presente Ley tiene por objeto la protección de la integridad del sistema financiero y de otros sectores de actividad económica mediante el establecimiento de obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2. A los efectos de la presente ley, se considerarán blanqueo de capitales las siguientes actividades:

- a) La conversión o la transferencia de bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva, con el propósito de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a personas que estén implicadas a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos.
- b) La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la localización, la disposición, el movimiento o la propiedad real de bienes o derechos sobre bienes, a sabiendas de que

dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.

- c) La adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de la recepción de los mismos, de que proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.
- d) La participación en alguna de las actividades mencionadas en las letras anteriores, la asociación para cometer este tipo de actos, las tentativas de perpetrarlas y el hecho de ayudar, instigar o aconsejar a alguien para realizarlas o facilitar su ejecución.

Existirá blanqueo de capitales aun cuando las conductas descritas en las letras precedentes sean realizadas por la persona o personas que cometieron la actividad delictiva que haya generado los bienes.

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.

Se considerará que hay blanqueo de capitales aun cuando las actividades que hayan generado los bienes se hubieran desarrollado en el territorio de otro Estado».

Esta ley derogó la Ley 19/1993 y mantuvo la Ley 12/2003, de 21 de mayo, que pasó a denominarse de Bloqueo de la Financiación del Terrorismo, regulando de forma unitaria los aspectos preventivos tanto del blanqueo de capitales como de la financiación del terrorismo.

4.3. El delito de blanqueo de capitales

En la actualidad el delito de blanqueo de capitales está tipificado en el artículo 301 del vigente Código Penal, bajo la rúbrica «blanqueo» con el siguiente texto:

«1. El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que estos 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 este 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.

La pena se impondrá en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos relacionados con el tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas descritos en los artículos 368 a 372 de este Código. En estos supuestos se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 374 de este Código.

También se impondrá la pena en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos comprendidos en los capítulos V, VI, VII, VIII, IX y X del título XIX o en alguno de los delitos del capítulo I del título XVI.

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.

3. 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.

4. El culpable será igualmente castigado aunque el delito del que provinieren los bienes, o los actos penados en los apartados anteriores hubiesen sido cometidos, total o parcialmente, en el extranjero.

5. Si el culpable hubiera obtenido ganancias, serán decomisadas conforme a las reglas del artículo 127 de este Código».

En relación con este precepto señala RECLUSA ETAYO: «La redacción de la conducta penalmente reprochable, a primera vista resulta tan indeterminada y abarca tantas posibilidades de comisión, que tras una rápida lectura de los preceptos, no es difícil imaginar situaciones en las que un justiciable se vea injustamente "contagiado" o arrastrado dentro de la conducta típica. Y por tanto, acabe imputado, con las consiguientes medidas limitativas de sus derechos con las que van aparejadas imputaciones de esta clase de delitos. Sin embargo, por la propia dinámica de estos procesos difícilmente podrá salir de él, hasta fases procesales muy avanzadas, normalmente en sentencia. En el mejor de los casos, la satisfacción por la absolución no resarcirá la dureza de la primera fase de instrucción que mayoritariamente va acompañada de medidas cautelares limitativas de sus derechos fundamentales»¹¹.

A la amplitud e indeterminación del tipo penal coadyuva el que el apartado tercero de este artículo tipifique como delito de blanqueo el realizado por imprudencia grave, lo que contrasta con la naturaleza dolosa del tipo, desbordando las previsiones contenidas en la Directiva Comunitaria n.º 2005/60/CE, o Tercera Directiva.

Por otra parte, la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, que modificó la Ley Orgánica 10/1995, del Código Penal, amplió el ámbito del blanqueo de capitales a cualquier delito, fuera o no grave.

¹¹ Vid. RECLUSA ETAYO, A.: «Aproximación a la inquietante regulación del delito de blanqueo de capitales del art. 301 CP y su incidencia en el ejercicio diario de distintos y numerosos operadores jurídicos», *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 22/2009, parte Opinión Profesional, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2009. También vid. HERREROS, J.: «Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Aplicación a los abogados L 10/2010, de 28 de abril», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 9/2012, parte Estudio, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2012.

La Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional, hecha en Nueva York el 15 de noviembre de 2000, señala en el artículo 6.2 b) que cada Estado Parte incluirá como delitos determinantes todos los delitos graves (penas de prisión superior a los cuatro años) y los delitos tipificados con arreglo a los artículos 5 (participación en un grupo delictivo organizado), 8 (corrupción de funcionarios públicos) y 23 (obstrucción de la justicia) de la citada Convención.

Aunque la propia Convención anima a los Estados a que apliquen el delito de blanqueo de capitales a la gama más amplia posible de delitos, quizás el legislador español se ha excedido al extenderlo a la totalidad de los delitos, pues la ampliación realizada por el legislador de 2003 conlleva múltiples problemas concursales¹². Especial complejidad plantean los problemas concursales que puede presentar esta figura en relación con el delito de defraudación tributaria.

4.4. El concepto de blanqueo de capitales y el autoblanqueo

La relación del delito de blanqueo de capitales con el delito fiscal plantea algunas cuestiones fundamentales, la primera relativa al propio concepto de blanqueo, dada la amplitud con la que, como ya se ha señalado, aparece descrito el tipo penal¹³.

ALIAGA describe el blanqueo de capitales como «el proceso o conjunto de operaciones que tratan de proporcionar una explicación creíble y fundada a un hipotético cuestionamiento por parte de las Autoridades respecto del origen de un determinado activo»¹⁴.

JUANES PECES señala que «bajo la denominación de blanqueo de capitales (también llamado "lavado" y "reciclaje") se comprenden determinadas conductas que tienden a la incorporación al tráfico económico legal de los bienes, dinero y beneficios en general procedentes de actividades delictivas, creando así una apariencia de normalidad».

Según este autor, en un sentido amplio se trataría de «todo ocultamiento de ganancias procedentes de delito (STS n.º 1293/2001) haciéndolas emerger en los circuitos financieros como operación normal de tráfico comercial o empresarial incluyendo toda colaboración con el fin de encubrir

¹² Vid. CAMPOS NAVAS, D.: «Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al blanqueo», *Diario La Ley*, n.º 6383, Sección Doctrina, 21 Dic. 2005, *La Ley* 5109/2005, pág. 3.

¹³ Vid. PRIETO DEL PINO, A.M.; GARCÍA MAGNA, D.I. y MARTÍN PARDO, A.: «La deconstrucción del concepto de blanqueo de capitales», *InDret*, Barcelona, julio de 2010. Sobre el concepto de blanqueo es de interés la Sentencia del Tribunal Supremo en el caso Mafia Rusa, «Ladrones en ley», núm. 156/2011, de 21 de marzo de 2011, RJ 2011\2894, ponente GIMÉNEZ GARCÍA, que en su fundamento jurídico segundo X señala: «Por lo demás debemos recordar, que el delito de blanqueo de capitales se vertebra en tres fases sucesivas y enlazadas. La Primera fase está constituida por la colocación de los capitales en el mercado. La Segunda consiste en una técnica de distracción para disimular su origen delictivo. La Tercera es la reintegración en virtud de la cual el dinero, ya blanqueado vuelve a su titular. Hilo conductor de las tres fases es la clandestinidad y diseño de una arquitectura aparentemente legal, normalmente a través de la creación de empresas o sociedades instrumentales».

¹⁴ ALIAGA, J.A.: *Normativa comentada de Prevención del Blanqueo de Capitales*, La Ley, 2010, pág. 8.

el origen ilícito del dinero que se ingresa con la cobertura de un negocio externamente lícito (STS 2026/2001, de 28 de noviembre)»¹⁵.

Si se analiza en detalle la jurisprudencia sobre el delito de blanqueo de capitales, así como los diversos intentos doctrinales de definirlo, se observa que el elemento definitorio de la conducta en cuestión hace referencia al manejo de bienes o resultados económicos procedentes de conductas delictivas¹⁶, lo que supone el comiso de los mismos que, *ex definitione*, supondría, en buena técnica, la exclusión de la figura del delito fiscal, pues, en definitiva, la capacidad económica gravada no existe respecto del producto del delito, que es decomisado. Por ello, en principio, solo cabe delito fiscal respecto de resultados económicos cuyo origen delictivo no ha podido probarse, de manera que permanecen en la propiedad de su tenedor, por lo que se pueden someter a imposición por los correspondientes conceptos que, en caso de bienes de dudoso origen, supondrán la utilización de la figura de las ganancias patrimoniales no justificadas.

Prescindiendo del encaje, no exento de dificultad, de las conductas de blanqueo de capitales con el delito de defraudación tributaria, un tema de especial interés es el que se plantea en relación con la penalización del autoblanqueo¹⁷.

La posición jurisprudencial en relación con esta cuestión no ha sido unívoca, pues en ocasiones el Tribunal Supremo ha afirmado la penalización autónoma del autoblanqueo, que ha negado en otras ocasiones, si bien ya antes de que la Ley Orgánica 5/2010 saldara la disputa afirmando expresamente el castigo del autoblanqueo, el propio Tribunal Supremo se había decantado por esta posición en el Acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de la Sala Segunda, de 18 de julio de 2006¹⁸.

Ahora bien, la afirmación de la punibilidad del autoblanqueo debe contrastarse en todo caso con las exigencias del principio *ne bis in idem*, en términos similares a los mencionados en relación con el delito de falsedades. El Tribunal Supremo, en Sentencia núm. 1080/2010, de 20 de octubre, RJ 2010\8157, ponente Varela Castro, en el fundamento jurídico decimocuarto plantea la cuestión de

¹⁵ JUANES PECES, A.: «Ámbito competencial de la Audiencia Nacional: Presente y futuro», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5/2010, parte Estudio, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona, 2010.

¹⁶ De especial interés es, en este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo, núm. 637/2010, de 28 de junio, RJ 2010\3733, ponente Martín Pallín que, en su fundamento jurídico tercero, en relación con el principio *ne bis in idem*, recuerda que la sentencia recurrida «declara que se trata de operaciones de aprovechamiento de los beneficios del tráfico de drogas por ellos mismos cometidos, que se lucran invirtiendo las ganancias ilícitas en bienes e ingresos realizados personalmente, que procedían de su patrimonio ilícito, lo que nos sitúa ante lo que pudiéramos denominar aprovechamiento de las ganancias provenientes de los delitos y faltas, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieren podido experimentar...».

¹⁷ Según señala JUANES PECES, respecto de este problema existen posiciones encontradas que van desde aquellas que entienden que el autoblanqueo carece de trascendencia penal (Alemania, Austria, Bélgica, Suecia e Italia) hasta los que, por el contrario, estiman que los autores del delito base serán también responsables de un eventual delito de blanqueo (Estados Unidos). En la Jurisprudencia se advierten las mismas dudas, así cita JUANES PECES las Sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo n.º 1071/2005, de 30 de septiembre (RJ 2005, 7065), n.º 1070/2003, de 22 de julio (RJ 2003, 5442), Pleno no jurisdiccional de fecha 18 de julio de 2006 (JUR 2006, 194934), sobre las que señala que, en algunos casos, la Sala Segunda del Tribunal Supremo se ha inclinado por la impunidad del autoblanqueo, mientras que en otros ha optado por la incriminación. *Ibidem*.

¹⁸ Del siguiente tenor literal: «El artículo 301 no excluye, en todo caso, el concurso real con el delito antecedente. Para el conocimiento de estos supuestos, la sala segunda se constituirá siempre con un mínimo de cinco magistrados».

hasta qué punto «habría de excluirse la doble tipificación del acto [de blanqueo] cuando [la misma conducta] ya es también valorada para declarar cometido otro delito, [...] y se erige en el comportamiento que se valora constitutivo [...] del delito base, de manera que] de pensarse además como blanqueo de capitales se estaría duplicando la sanción penal del mismo hecho».

4.5. El delito fiscal como posible cuestión prejudicial en el blanqueo de capitales. La prueba del delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales

Sin duda la cuestión de mayor interés de entre las que plantea el delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales es la de su carácter de cuestión prejudicial¹⁹ o, en otro caso, la de la prueba necesaria para considerarlo cometido. Efectivamente, si se trata de una cuestión prejudicial de carácter devolutivo es precisa una sentencia previa condenando por delito fiscal. En caso contrario, la cuestión que se plantea es la de qué elementos de prueba son necesarios para dar por cometido el citado delito a efectos de un ulterior blanqueo de capitales.

En este sentido hay que mencionar la Sentencia del Tribunal Supremo 796/2010, de 17 de septiembre, RJ 2010\7499²⁰, ponente Varela Castro, que en su fundamento jurídico segundo recuerda que «la jurisprudencia ha establecido que no es preciso acreditar una condena anterior por el delito del que proceden los bienes o dinero lavado, siendo bastante con establecer la relación con actividades delictivas y la inexistencia de otro posible origen del dinero, en función de los demás datos disponibles. Dicho de otra forma, que dados los indicios la conclusión razonable sea su origen delictivo».

En parecidos términos la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 628/2011, de 22 de julio, RJ 2011\6308, ponente Maza Martín, en su fundamento jurídico cuarto recuerda que el tribunal «ha proclamado, reiteradamente, que no es necesario que exista un pronunciamiento judicial precedente que declare como delito la actividad de la que proceden de los bienes [...], lo que en realidad, como podrá advertirse, equivale a la inconcreción del origen delictivo, puesto que si no existe condena firme sobre las actividades productoras de los bienes resultaría incongruente afirmar su carácter delictivo. [...]

Por ello, como decía al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2006 (RJ 2007, 29), "No es preciso identificar un concreto hecho delictivo, ni tampoco que ya exista una sentencia condenatoria que lo establezca. Pero será precisa, al menos, una mínima identificación, de manera que pueda afirmarse de forma contundente que el origen de los bienes no es una actividad solamente ilícita, sino delictiva."

Pues la prueba directa resultará siempre enormemente difícil dada la capacidad de camuflaje y hermetismo con que actúan las redes clandestinas de "lavado" de dinero [...].

¹⁹ JUANES PECES destaca que el delito previo no es cuestión prejudicial, no precisando ser declarado en sentencia, y que los bienes que constituyen objeto de la conducta pueden proceder de cualquier delito sin consideración a la gravedad de aquel. Cfr. *Ibidem*.

²⁰ En su fundamento jurídico noveno esta sentencia afirma la punibilidad del autoblanqueo pues «incluso coincidiendo autores y procediendo el dinero objeto del blanqueo del mismo acto de tráfico objeto de sanción, en tales hipótesis se debe estimar ocurrido un concurso real de delitos, sin vulneración del principio *ne bis in idem*».

Nos hallamos, por consiguiente, ante un delito "autónomo" cuya declaración no depende de la previa acreditación de ninguno otro anterior [...], por lo que ha de bastar para afirmar el presupuesto objetivo del origen delictivo de los bienes, contenido en el tipo descrito en el artículo 301, con la existencia de prueba indiciaria, bastante de acuerdo con los criterios genéricos aplicables a esta clase de pruebas, para concluir con la necesaria certeza la realidad del referido origen enervando el derecho a la presunción de inocencia de los acusados [*vid.* SSTC como las 174 (RTC 1985, 174) y 175/1985 y 229/1988 (RTC 1988, 229)].

Basta, en definitiva, "... con establecer la relación con actividades delictivas y la inexistencia de otro posible origen del dinero, en función de los demás datos disponibles. Dicho de otra forma, que dados los indicios la conclusión razonable sea su origen delictivo" [STS de 8 de abril de 2008 (RJ 2008, 2703)]».

En consecuencia, no es necesaria una previa condena por el delito base²¹, en nuestro caso el delito fiscal, lo que plantea la cuestión de la prueba necesaria para considerar cometido un delito fiscal, que no ha sido declarado y castigado previamente por la Jurisdicción Penal.

El Tribunal Supremo, en Sentencia núm. 1310/2011, de 12 de diciembre, RJ 2012\444, ponente Ramos Gancedo, fundamento jurídico segundo, plantea precisamente la cuestión de la prueba necesaria en conexión con la innecesidad de una previa condena por el delito base señalando que «precisamente para el enjuiciamiento de delitos de blanqueo de dinero como el presente, esta clase de prueba indiciaria, a partir de la afirmación previa de que no es precisa la condena previa del delito base del que proviene el capital objeto de blanqueo [SSTS de 27 de enero de 2006 (RJ 2006, 1795) y 4 de junio de 2007 (RJ 2007, 4743), entre otras], aparece como el medio más idóneo y, en la mayor parte de las ocasiones, únicamente posible para tener por acreditada su comisión [así las SSTS de 4 de julio de 2006 (RJ 2006, 4730) y 1 de febrero de 2007 (RJ 2007, 3246), por ejemplo], designándose como indicios más habituales en esta clase de infracciones: a) la importancia de la cantidad del dinero blanqueado; b) la vinculación de los autores con actividades ilícitas o grupos o personas relacionados con ellas; c) lo inusual o desproporcionado del incremento patrimonial del sujeto; d) la naturaleza y características de las operaciones económicas llevadas a cabo, por ejemplo, con el uso de abundante dinero en metálico; e) la inexistencia de justificación lícita de los ingresos que permiten la realización de esas operaciones; f) la debilidad de las explicaciones acerca del origen lícito de esos capitales; o g) la existencia de sociedades "pantalla" o entramados financieros que no se apoyen en actividades económicas acreditadamente lícitas».

Ahora bien, pese a la decidida aceptación de la prueba indiciaria en este delito, como ha señalado el Tribunal Supremo en Sentencia 1080/2010, de 20 de octubre, RJ 2010\8157, ponente Varela Castro, fundamento jurídico decimocuarto, el mismo «sugiere cuestiones de política criminal, y, otras procesales

²¹ En relación con la necesidad o no de previa condena por el delito base, en el caso de la mafia rusa, Sentencia 156/2011, el Tribunal Supremo, en el fundamento jurídico tercero XIII, considerando la alegación de que la sentencia recurrida en casación no señalaba los delitos de los que se derivarían los caudales blanqueados, ni los tribunales que hubiesen juzgado tales delitos precedentes ni las condenas impuestas, manifestó que el delito de blanqueo de capitales es «un delito autónomo e independiente de los delitos precedentes, no interesando conocer ni los concretos delitos anteriores, ni las condenas, antes bien, el único dolo que se requiere y alrededor del que se vertebra el delito está constituido por la existencia de datos o indicios bastantes que en una valoración integrada y no desvirtuada por pruebas o indicios de descargo, permita afirmar tal conocimiento y consentimiento del agente».

relacionadas muy particularmente, con la prueba de sus presupuestos fácticos, además de otras dogmáticas como la de la autonomía respecto del delito del que proviene el bien blanqueado y la compatible duplicidad de autoría del delito de blanqueo por quien cometió el delito del que procede el bien».

5. CUESTIONES ABIERTAS EN LA CONSIDERACIÓN DEL DELITO FISCAL COMO DELITO BASE DEL DE BLANQUEO DE CAPITALES

No existe todavía jurisprudencia sobre el delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales, pero parece que el núcleo de la conducta de defraudación tributaria va a ser difícilmente diferenciable de un hipotético delito de blanqueo de las cuotas presuntamente defraudadas. Ello plantea un primer problema en relación con el principio *ne bis in idem*.

Sin perjuicio de las especiales limitaciones que la visión especialmente rigurosa en nuestro Derecho del principio *ne bis in idem* impone en cuanto a la posibilidad de una doble sanción por un mismo hecho, que conceptualmente serían superables, pues nada impide que una única sanción no abarque todo el contenido de injusto de una conducta, de manera que esta podría ser sancionada nuevamente con base en otro tipo penal, lo cierto es que, si necesariamente siempre un tipo penal va a llevar aparejado otro, quizá sería más adecuado técnicamente, en cuanto más eficiente y más claro, y, por lo tanto, mejor incardinado en el principio de seguridad jurídica, el castigar la conducta en cuestión mediante un único tipo penal que abarcara todo el contenido de injusto.

En este sentido, cabría cuestionarse cuál es el sentido de considerar el delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales. En el análisis de esta cuestión se ha de partir de la consideración de que, *ex definitione*²², quien comete delito fiscal va a utilizar o aprovechar las cuotas defraudadas, así como que va a tratar de hacerlo discretamente, de manera que el fisco no descubra la posible comisión del ilícito. Ello supone que siempre quien cometa delito fiscal va a cometer al mismo tiempo un delito de blanqueo de capitales, por lo que hay que plantearse qué es lo que añade el delito de blanqueo de capitales al delito fiscal en cuanto este sea considerado como delito base de aquel.

La única posible respuesta lógica es que la diferencia ha de estar en un plazo de prescripción superior, en unos órganos diferentes para su investigación o en unos diferentes requisitos de prueba.

²² Señala CHICO DE LA CÁMARA, P., que la gran novedad de la reforma realizada por la Ley Orgánica 5/2010 en el delito de blanqueo de capitales ha sido la tipificación expresa de las conductas de mera posesión o utilización del bien o bienes procedentes del delito, lo que ha supuesto una significativa ampliación de los supuestos típicos. En consecuencia, destaca que si la mera posesión constituye una conducta típica y prohibida, la cuota defraudada se poseerá en el mismo instante en el que se consume el delito fiscal por lo que habría que concluir forzosamente que delito fiscal y delito de blanqueo aparecen siempre indisolublemente unidos. *Vid.* CHICO DE LA CÁMARA, P.: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2012, págs. 119 y ss.

Recuerda este autor que el resultado del delito fiscal como delito base o subyacente puede estar «reutilizándose» y «transformándose» indefinidamente en el tiempo por lo que el delito de blanqueo podría por el juego de la «reutilización» y «transformación» en otros bienes llegar a no prescribir nunca. *Vid.* también FALCÓN Y TELLA, R.: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2011.

Porque, si ambos delitos aparecen indisolublemente unidos, en cuanto se acepte que las cuotas defraudadas son objeto de «blanqueo», para imponer una mayor pena bastaría con conectar esta, directamente, con el delito fiscal.

Una de las razones que se suele alegar como ventaja de la consideración del delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales está en la diferencia de los plazos de prescripción entre ambos delitos, normalmente más largos en el delito de blanqueo de capitales, lo que supone la posibilidad de persecución por delito de blanqueo de los capitales presuntamente procedentes de un delito fiscal que no se puede perseguir por estar ya prescrito.

Por supuesto los plazos de prescripción de los diversos delitos pueden ser diferentes y en caso de concurso real de delitos está claro que una vez prescrito el de plazo más corto cabe la persecución por el delito de prescripción más tardía. Ahora bien, esta debe ser una decisión de política criminal consciente.

La razón de la mayor amplitud de los plazos de prescripción del delito de blanqueo de capitales es su conexión con actividades delictivas que se consideran especialmente graves. También se considera especialmente grave la introducción en el circuito económico de los beneficios derivados de las citadas actividades, como se puede colegir de las diversas exposiciones de motivos o preámbulos de normas antes expuestas.

Pero en el delito fiscal la gravedad está, directamente, en no atender las obligaciones con el fisco. Por ello, si se quiere disponer de un tiempo mayor para la persecución del delito fiscal lo que hay que hacer es atribuirle directamente un plazo de prescripción más largo, y no recurrir a la aplicación de otra figura delictiva que, con base en razones que no son las propias de un estricto delito fiscal, dispone de dichos plazos.

En este sentido, se ha de recordar que en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 7 de septiembre de 2012 se ha publicado un Proyecto de Ley Orgánica de Reforma del Código Penal «en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social», aprobado en Consejo de Ministros de 27 de julio, que añade al Código Penal el artículo 305 bis²³, que supone la creación de un tipo agravado, para el que eleva la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que, por aplicación del artículo 131 del Cód-

²³ Del siguiente tenor:

«1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de cuatro a ocho años». Al tener penas graves estos tipos agravados abren la puerta a la casación ante el Tribunal Supremo.

go Penal, determina que el plazo de prescripción sea de diez años, frente a los cinco años de prescripción con carácter general del delito fiscal.

En consecuencia, las únicas cuestiones que quedan abiertas a una posible diferencia real añadida por la consideración del delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales son las relativas a los órganos de investigación y a las exigencias probatorias.

Respecto de esta última cuestión, y en relación con la prueba por indicios de la previa actividad delictiva, se ha de tener presente que no es lo mismo probar por indicios el tráfico de estupefacientes que probar por indicios que se ha defraudado una cuota superior a los 120.000 euros, por un concreto sujeto pasivo, impuesto y periodo. No parece fácil que sin una previa y específica intervención de la Administración Tributaria ni de la Jurisdicción Penal sea posible afirmar la comisión de un delito fiscal, que pudiera servir de base del de blanqueo de capitales.

Por lo que se refiere a la primera de las cuestiones aludidas, lo cierto es que, si se va a perseguir por blanqueo de capitales un delito fiscal, los órganos de investigación del mismo van a ser los previstos para la investigación del delito de blanqueo de capitales, lo que plantea la cuestión de hasta qué punto los mismos son los adecuados técnicamente para ello, así como la de hasta qué punto la investigación y persecución de un delito con un elevadísimo componente técnico, como es el delito fiscal, por órganos no especializados técnicamente garantiza el respeto de la seguridad jurídica siempre exigible y especialmente en el ámbito penal. Lo que abre interrogantes especialmente problemáticos en relación con un delito de perfiles especialmente borrosos, como es el de blanqueo de capitales.

Ello es especialmente grave en un contexto técnico como el tributario en el que la diferencia entre figuras como la economía de opción, que supone la no tributación, el fraude de ley, que supone la tributación sin sanción, y la simulación que supone la tributación y la sanción, no está suficientemente clara. En definitiva, la diferencia entre elusión fiscal y evasión tributaria supone la adopción de un juicio de valor de último momento²⁴. Juicio de valor que no debería hacerse en contextos muy alejados de aquellos en los que se suele hacer día a día, técnicamente, que son los que competen al Derecho tributario y a la Administración Tributaria en el marco del delito fiscal y no al margen de todo ello en el estricto marco del blanqueo de capitales.

La consideración del delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales presenta también un problema relevante respecto de la posible regularización voluntaria o del caso, muy reciente en España, de amnistía de previos delitos fiscales cometidos. Ni la regularización voluntaria ni la amnistía extienden sus efectos al posible delito de blanqueo de los capitales defraudados y regularizados, a diferencia de lo que ocurre con los delitos contables o de falsedades instrumentales del delito fiscal, respecto de los que el artículo 305.4 del Código Penal contiene la previsión expresa de exención de responsabilidad criminal por regularización tributaria, paralela a la que se concede para el delito fiscal.

Ello abre una puerta a la posible persecución por blanqueo de capitales sobre la base de previos delitos fiscales voluntariamente descubiertos en el marco de la normativa general de regularización

²⁴ Vid. ESPEJO POYATO, I.: «Nuevas tendencias en la aplicación de cláusulas antielusión», en VV.AA. *Estudios Jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. I, págs. 453 y ss.

voluntaria o de específicas amnistías fiscales, lo que abre una indeseable puerta a la inseguridad jurídica. Junto a esto, la amenaza de posible persecución por delito de blanqueo de capitales en los casos voluntariamente descubiertos por el contribuyente es una grave incongruencia en la actuación de los poderes públicos que puede autosancionarse privando de toda virtualidad a las citadas medidas que, no hay que olvidar, si son establecidas por el legislador será porque se consideran deseables. Al menos desde la perspectiva de una posible racionalidad en su actuación.

Dado lo reciente de la posibilidad de considerar el delito fiscal como delito base del de blanqueo de capitales, todavía no se es consciente de los riesgos que el acogerse a una regularización voluntaria, ordinaria o mediante una amnistía, plantea respecto del mismo. Desde luego en cuanto se produzca alguna condena por delito de blanqueo de capitales de cuotas tributarias defraudadas pero voluntariamente regularizadas se acabaron las declaraciones extemporáneas en casos de delito fiscal y las amnistías fiscales, a no ser que se las acompañe de una previsión específica sobre exención en estos casos de la responsabilidad criminal por el delito de blanqueo de capitales, en términos similares a los que el artículo 305.4 del Código Penal contiene para las falsedades.

Esta falta de consideración del problema, fruto de la impremeditación del legislador, se manifiesta en el antes citado Proyecto de Reforma del Código Penal publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 7 de septiembre de 2012, que prevé la no persecución de los delitos contables o de falsedades en que se pudiera haber incurrido con ocasión del delito fiscal, en caso de regularización voluntaria de la situación tributaria, pero no prevé lo mismo respecto del delito de blanqueo de capitales.

Se trata de una omisión que es de desear se subsane a lo largo de la tramitación parlamentaria, si se pretende el éxito de las mediadas legislativas ordinarias o extraordinarias tendentes a favorecer la regularización voluntaria de la situación tributaria, que requiere, como mínimo, la garantía de la seguridad jurídica de que quien voluntariamente se ponga al descubierto frente al fisco, sobre la confianza de que no va a ser perseguido por delito fiscal, tampoco lo sea por el «blanqueo de los capitales» que han surgido de la defraudación tributaria voluntariamente descubierta y regularizada.