

# **TESIS DOCTORAL**

2017

## **EL BLANQUEO DE CAPITAL Y EL DELITO DE FRAUDE FISCAL**

**RICARDO DE MOSTEYRÍN SAMPALO**

**PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO Y  
CIENCIAS SOCIALES**

**DIRECTORA: Dra. D<sup>a</sup> ALICIA RODRÍGUEZ NÚÑEZ – Prof. Titular de  
Derecho Penal – UNED**

**CODIRECTORA: Dra. D<sup>a</sup> CARMEN BOLAÑOS MEJÍA – Prof.  
Contratada Doctora - UNED**

# ÍNDICE

ÍNDICE.....	2
ABREVIATURAS .....	6
INTRODUCCIÓN.....	8
Aproximación.....	8
Objeto.....	10
Relevancia.....	12
I. EL BLANQUEO DE CAPITALES EN LA NORMATIVA INTERNACIONAL .....	15
Recomendación del Comité de Ministros del Consejo de Europa número R (80) 10, relativa a las medidas contra la transferencia y el encubrimiento de capitales de origen criminal, de 27 de junio de 1980.....	15
Declaración de Basilea, de 12 de diciembre de 1988, sobre prevención de la utilización del sistema bancario para blanquear fondos de origen criminal.....	16
Convención de las Naciones Unidas contra el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas (Convención de Viena).....	18
Las 40 recomendaciones del GAFI.....	22
Convenio relativo al blanqueo, seguimiento, embargo y decomiso de los productos del delito de 1990 (Convenio de Estrasburgo).....	26
Convención de las Naciones Unidas contra la delincuencia organizada transnacional de 2000 (Convención de Palermo).....	27
Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción de 2003 (Convención de Mérida).....	29
Otros organismos internacionales.....	29
Conclusiones.....	30
II. EL BLANQUEO DE CAPITALES EN LA NORMATIVA COMUNITARIA EUROPEA Y SU TRASPOSICIÓN EN ESPAÑA.....	31
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.....	32
Directiva 2001/97/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 91/308/CEE.....	38

Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo. ....	41
Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de mayo de 2015 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) nº 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión.....	56
Conclusiones.....	57
III. EL BLANQUEO DE CAPITALES EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA.....	59
El blanqueo de capitales en el Código Penal. ....	59
Antecedentes históricos del delito de blanqueo de capitales. ....	59
Introducción del delito en el Código Penal y reformas posteriores. ....	68
Elementos que componen el delito de blanqueo, concepto y término utilizado. ....	76
Concepto del delito de blanqueo de capitales y términos utilizados.....	105
Figuras afines al blanqueo de capitales y distinción entre ellas. ....	112
La Receptación. ....	112
El encubrimiento. ....	114
Conclusiones.....	116
IV. REFERENCIA AL DELITO DE FRAUDE FISCAL.....	118
Aproximación teórica al delito de fraude fiscal.....	118
Antecedentes.....	118
Bien jurídico protegido.....	123
Actividad delictiva.....	126
Resultado. ....	127
Sujetos. ....	128
Objeto material.....	133
Aspecto subjetivo. ....	134

Excusa absolutoria.....	135
Compatibilidad con el procedimiento administrativo.....	136
Tipo privilegiado.....	138
Ejecución por la AEAT de la responsabilidad civil y la multa.....	138
Tipo agravado.....	142
Fraude a los presupuestos generales de la Unión Europea.....	145
Aspectos prácticos de los fraudes más habituales.....	145
Fraude de factureros.....	146
Fraude de plusvalías o de la sociedad pantalla.....	157
Otros fraudes al IS.....	159
Fraude IVA carrusel.....	162
Fraude al IRPF y al IRNR.....	167
Fraude fiscal en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias.....	169
Particularidades procedimentales.....	179
Fraude a la Seguridad Social.....	195
Fraude de subvenciones.....	201
El delito contable.....	204
Conclusiones.....	206
<b>V. RELACIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALS CON EL DELITO DE FRAUDE FISCAL</b>	
<b>I: DECLARACIÓN TRIBUTARIA DE LAS OPERACIONES DE BLANQUEO. LA</b>	
<b>TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS ILÍCITAS.....</b>	<b>208</b>
Planteamiento.....	208
Derecho comparado.....	210
Jurisprudencia.....	212
Caso Nécora.....	212
Caso Roldán.....	214

Caso Urralburu.....	217
Sentencias posteriores. ....	225
Doctrina. ....	229
Referencia expresa al blanqueo de capitales. ....	244
Conclusiones.....	247
VI. RELACIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALS CON EL DELITO DE FRAUDE FISCAL II: LA CUOTA DEFRAUDADA COMO OBJETO MATERIAL DEL BLANQUEO DE CAPITALES.....	249
Planteamiento. ....	249
Doctrina. ....	250
Argumentos en contra de que la cuota defraudada sea objeto del delito de blanqueo de capitales.....	250
Argumentos a favor de que la cuota defraudada sea objeto del delito de blanqueo de capitales. ....	255
Resumen de las posiciones doctrinales.....	259
Jurisprudencia.....	260
Conclusiones.....	270
Planteamiento.....	270
Delitos de lucro. ....	272
Delitos de ahorro.....	279
Delitos de perjuicio. ....	283
Instrumentos del delito. ....	284
Conclusiones. ....	285
CONCLUSIONES FINALES .....	290
BIBLIOGRAFÍA.....	299
ÍNDICE DE JURISPRUDENCIA CITADA .....	303

## ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AAN	Auto de la Audiencia Nacional
AP	Audiencia Provincial
ATS	Auto del Tribunal Supremo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil
CCom	Código de Comercio
CE	Constitución Española
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
CIF	Código de Identificación Fiscal, (actual NIF).
CNI	Centro Nacional de Inteligencia
CP	Código Penal
DRAE	Diccionario de la Real Academia Española
FGE	Fiscalía General del Estado
GAFI	Grupo de Acción Financiera Internacional
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
L	Ley
LEC	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil
LECrím	Real decreto de 14 de septiembre de 1882, aprobatorio de la Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LO	Ley Orgánica

LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial
LOREG	Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, de Régimen Electoral General
LSC	Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital
NIF	Número de Identificación Fiscal
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PIB	Producto Interior Bruto
RAE	Real Academia Española
RD	Real Decreto
REF	Régimen Económico y Fiscal de Canarias
RIC	Reserva de Inversiones Canaria
SA	Sociedad Anónima
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
SEPBLAC	Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias.
SL	Sociedad Limitada
SLU	Sociedad Limitada Unipersonal
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
UIF	Unidad de Inteligencia Financiera
ZEC	Zona Especial Canaria

# INTRODUCCIÓN

## Aproximación.

A mayor riesgo, mayor rentabilidad. No encuentro mejor manera de comenzar una exposición sobre el blanqueo de capitales que enunciando este postulado, pues es éste el motivo por el que los negocios más rentables son los negocios ilícitos. El temor a sufrir sanciones incluso privativas de libertad, además del decomiso de lo invertido y de lo ganado, disuade a los competidores y toda la ganancia se la reparten los pocos, o no tan pocos, que se arriesgan a realizar estas actividades.

Siempre ha habido algunas actividades ilícitas especialmente lucrativas, históricamente, aunque no siempre ilícitas, la piratería, la usura o el tráfico negrero han sido algunas de ellas. Pero en los últimos tiempos ha cobrado singular relevancia una en particular, una actividad que genera ingentes capitales difícilmente vistos en tiempos pretéritos, una actividad que permite a individuos de la más baja condición y extracción social “contaminar y corromper las estructuras de la administración pública, las actividades comerciales y financieras lícitas y la sociedad a todos sus niveles”<sup>1</sup>: el narcotráfico.

Sin duda existen hoy día otras actividades ilícitas también muy lucrativas, así BLANCO CORDERO<sup>2</sup> menciona el tráfico de armas, el de materiales nucleares, contrabando de vehículos robados, tráfico de personas, especialmente mujeres y niños o tráfico de órganos, pero ha sido el tráfico de drogas el detonante de la idea de una nueva forma de combatir este tipo de delincuencia particularmente

---

<sup>1</sup> Preámbulo de la Convención de las Naciones Unidas contra el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias sicotrópicas hecho en Viena el 20 de diciembre de 1988.

<sup>2</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito de blanqueo de capitales*, Aranzadi, Pamplona, 2012, p. 55. El mismo autor citando a Faria Costa señala la prostitución, el juego, la extorsión, y actividades relacionadas con la informática y la farmacología. En página siguiente cita a THIERRY JEAN PIERRE y PATRICE DE MERITENCE quienes consideran la actividad ilícita más lucrativa el tráfico de armas, seguido del tráfico de drogas y en tercer lugar el de especies protegidas.



lucrativa y que consiste, en palabras del Convenio de Viena de 1988, en “privar a las personas (...) del producto de sus actividades delictivas y eliminar así su principal incentivo para tal actividad”. El convenio va más allá y exhorta a los Estados que lo suscriban a crear un nuevo delito, delito al que no da nombre pero que describe de una manera muy semejante a como está recogido hoy día en nuestro Código Penal el delito de blanqueo de capitales.

Por tanto, el blanqueo de capitales es un nuevo delito, creado a raíz de la citada Convención, para combatir el tráfico de drogas si bien, rápidamente se ha ampliado según veremos, a todo tipo de delincuencia lucrativa. También se ha formado amplia normativa para la prevención del blanqueo que cabe incardinarla en el Derecho Administrativo.

Puede sorprender que para combatir un fenómeno que según se ha dicho, nada tiene de nuevo como lucrarse delinquiendo, se haya creado ahora este nuevo delito, pero esto no es exactamente cierto. Parte de las conductas que integran hoy el delito de blanqueo son perfectamente subsumibles en el delito de receptación que se remonta en España, al menos, al Fuero Juzgo<sup>3</sup> si bien otras de las acciones típicas de este delito sí son enteramente innovadoras según se expondrá. En mi opinión esto se debe a varias razones.

En primer lugar citaré la globalización de la economía, y es que el abandono de la economía de subsistencia a partir de la revolución industrial y la actividad comercial realizada en las últimas décadas a escala intercontinental, sin duda han contribuido a que los capitales que pueden hoy día acumularse con ciertas actividades, sean muy superiores a los de épocas pasadas. Pero también se debe a que hoy día existen controles, especialmente derivados de la creciente necesidad de los Estados de llevar a cabo una eficaz recaudación para sostener el gasto público, es decir de las Haciendas, que permiten detectar operaciones económicas, flujos de dinero y existencia y titularidad de patrimonios que en otras épocas eran más difíciles de detectar y valorar. Y de aquí deriva otro de los

---

<sup>3</sup> CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C.: *Encubrimiento y receptación*, Bosch, Barcelona, 1955, p. 30.

motivos de que el delito de blanqueo sea de creación reciente, y es que estos controles fiscales son hoy día mucho más eficaces en unos países que en otros, lo que puede dar lugar a que ganancias obtenidas en un país (rico) circulen a otro país (pobre) donde sea más sencillo ocultarlas a la Hacienda Pública. Este último entiendo que es el motivo por el que desde un principio ha existido un enorme empeño por parte de los países ricos en que estas actividades fueran perseguidas por todos los países y que en todos se creara el delito de blanqueo, empeño que no ha existido en relación a otros delitos, pues crearlo sólo en unos países podría ocasionar fuga de capitales a los demás. Por tanto considero que la reciente aparición del delito de blanqueo de capitales se debe a una combinación de tres factores: globalización de la economía, aumento del control fiscal y fuga de capitales de unos países a otros; pero es esto último lo que motiva que la persecución del blanqueo no haya aparecido sólo en los países donde surgió la idea, Italia y Estados Unidos, sino que se haya literalmente impuesto a muchos más.

## **Objeto.**

Este trabajo versará sobre el delito de blanqueo de capitales, pero no pretenderé abarcar todos los aspectos y problemas que puede plantear este delito, sino que tras una exposición para aclarar las cuestiones fundamentales me centraré en una cuestión que considero de capital importancia que es su polémica relación con el delito de fraude fiscal.

Esta cuestión presenta dos problemas doctrinales, el primero de ellos consistente en la posibilidad de que el fraude fiscal pueda ser delito fuente de blanqueo de capitales, es decir la controvertida polémica acerca de si la cuota defraudada a la Hacienda Pública puede ser o no, objeto material del delito de blanqueo de capitales. Esta polémica deriva del hecho de que en el fraude fiscal el dinero se ha obtenido de manera, en principio, lícita y el delito consiste en no haberlo ingresado a la Hacienda Pública. Pero partiendo de esta idea y siguiendo a MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO serían más los delitos en los que

sucedería algo semejante. Señala el citado autor<sup>4</sup> al menos el alzamiento de bienes, el impago de pensiones, y cualquier otro delito que suponga ahorro económico<sup>5</sup>. A esto evidentemente debe agregarse el fraude a la Seguridad Social, que responde a los mismos patrones que el fraude fiscal, aunque no he encontrado ningún autor que se refiera a él en particular, pese a que son muchos los que tratan el fraude fiscal, ya veremos más adelante el posible motivo.

El otro problema doctrinal orbita en torno a la cuestión de si el dinero que se ha obtenido mediante la comisión de un delito de blanqueo de capitales, existe obligación de declararlo a la Hacienda Pública, en cuyo caso puede incurrirse en delito de fraude fiscal en caso de no hacerlo, cuestión esta última que extenderé a la no menos polémica cuestión de la tributación de las ganancias ilícitas.

Por tanto en el primero de los problemas enunciados, figuraría cronológicamente primero el delito de fraude fiscal y después el de blanqueo de capitales, y en el segundo problema enunciado figurarían los dos delitos cronológicamente cometidos al revés.

Se hará especial referencia al concepto de blanqueo de capitales pues considero errónea la definición que de él suele hacerse. Para ilustrar esta cuestión baste señalar siguiendo a BAJO FERNÁNDEZ<sup>6</sup> que “es difícil encontrar una figura delictiva que proporcione mayor inseguridad jurídica, que esté redactada de manera más lejana a la certeza jurídica, ni con redacción más imprecisa” para que se comprenda la dificultad que entraña el concepto y la consiguiente importancia de intentar aclarar la cuestión.

---

<sup>4</sup> MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I.: *El autoblanqueo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, p. 81 s.

<sup>5</sup> idem, p. 71, cita como ejemplo el empresario que obligado a establecer un sistema de riesgos laborales no lo hace.

<sup>6</sup> BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Política criminal y blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 7.

También se hará una introducción sobre el delito de fraude a la Hacienda Pública, no tanto con intención de resolver problemas doctrinales relacionados con tal delito, sino simplemente para aclarar ciertos conceptos que son necesarios a efectos de comprender bien el objeto de esta Tesis.

En definitiva el objeto de la Tesis lo constituye el concepto del delito de blanqueo, y su relación con el fraude fiscal, haciéndolo extensivo a los delitos de ahorro como fuente de blanqueo y a la tributación de las ganancias ilícitas.

## **Relevancia.**

Entiendo importante cualquier estudio del delito de blanqueo de capitales no sólo por ser un tema todavía relativamente novedoso sino también porque se ha concebido en términos tan amplios que si aplicamos con rigor nuestro Código Penal, a todo delito que dé lugar a lucro, por insignificante que éste sea, le sigue otro de blanqueo, de modo que parece llamado a convertirse en el delito estrella o el delito comodín, cumpliendo quizá un papel semejante al que cumple el delito de coacciones en relación a los delitos contra las personas.

Centrándonos sólo en lo que constituye el objeto de esta Tesis, su relevancia se manifiesta en estas cuatro cuestiones: conductas punibles, penalidad, prescripción y tribunal sentenciador.

Conductas punibles, puesto que el hecho de que se le reconozca mayor o menor extensión al blanqueo dará lugar a que ciertos actos se consideren punibles o impunes. Lo mismo cabe predicar respecto de que pueda cierto delito considerarse fuente o no del blanqueo, ello supondrá que conductas derivadas de tal delito sean punibles o no.

La penalidad del delito de blanqueo es elevada, alcanza hasta los seis años de prisión en la modalidad dolosa, superior a la de la mayoría de los delitos. Esto no tiene sólo por consecuencia la imposición de pena más severa sino que influye también en las dos cuestiones ya mencionadas del plazo de prescripción y del tribunal sentenciador.

En relación con el plazo de prescripción, al tratarse de una pena cuyo límite máximo es de prisión superior a cinco años, el plazo de prescripción que le corresponde de acuerdo con el art. 131 CP es de diez años, por tanto superior al que le corresponde a los delitos menos graves, cinco años. Si consideramos que cualquier delito menos grave puede hoy día ser fuente del blanqueo de capitales y que además es mucho más frecuente la comisión de estos delitos que la de los delitos graves, comprenderemos el papel que puede jugar el blanqueo en cuanto a que puede castigar conductas derivadas de otras que han quedado impunes por prescripción. Lo dicho va referido al supuesto en que se incoa el procedimiento transcurrido el plazo de prescripción del delito fuente cuando éste era menos grave, ya no podrá incoarse por el delito fuente pero sí por blanqueo de capitales. También es relevante cuando el procedimiento se hubiese incoado pero haya quedado paralizado más de cinco años, puesto que en caso de delitos conexos tramitados en el mismo procedimiento rige el plazo de prescripción más duradero. Si un procedimiento se sigue por blanqueo y su correspondiente delito fuente u otros conexos, la paralización por cinco años no ocasionará la prescripción de ningún delito, ni aunque sean menos graves, pues se aplicará a todos ellos el plazo de prescripción del blanqueo de capitales.

Además siendo delito grave el blanqueo, no sólo éste sino cualquier otro que se haya instruido en el mismo procedimiento se enjuiciará ante la Audiencia Provincial y no ante el Juzgado de lo Penal como sucede con los delitos menos graves, la inmensa mayoría. Y esto supone la posibilidad de recurrir la sentencia en casación ante el Tribunal Supremo y no la mera apelación ante la Audiencia Provincial propia de cualquier delito menos grave. El Tribunal Supremo no suele pronunciarse sobre el delito de fraude fiscal, pues salvo en el subtipo agravado del art. 305 bis CP se trata de delito menos grave, sin embargo si la acusación se formula además por blanqueo de capitales, al sustanciarse la causa ante la Audiencia sí cabe la posterior casación y la intervención del Tribunal Supremo. No obstante la *Ley 41/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para la agilización de la justicia penal y el fortalecimiento de las garantías procesales*, ha dado nueva redacción al art. 792 LECrim, permitiendo interponer el recurso de casación, aunque sólo por infracción de Ley

y no por quebrantamiento de forma, también contra las sentencias dictadas por la Audiencia Provincial en segunda instancia. Esto supone que actualmente, sobre todo delito que se enjuicie en el Juzgado de lo Penal, incluido el fraude fiscal, podrá pronunciarse finalmente el Tribunal Supremo, cuando antes de la reforma tal cosa sólo sucedía si el enjuiciamiento del delito había correspondido en primera instancia a la Audiencia Provincial, lo que en el caso del fraude fiscal sólo cabía si se trataba del tipo agravado del art. 305 bis CP, o si se enjuiciaba junto a un delito grave conexo.

Para finalizar diré que, como sucede también en la receptación, cabe la condena por blanqueo de capitales incluso aunque no pueda probarse el delito fuente.

Todo lo dicho pone de relieve la trascendencia que puede llegar a tener el blanqueo de capitales, y si su importancia actual es inferior a la que estimo que tendrá en el futuro, esto obedece al desconocimiento de un instrumento tan eficaz como éste para combatir algunos tipos de delincuencia, lo que da lugar a que rara vez los Fiscales, quizá con la excepción del tráfico de drogas como delito fuente, formulen acusaciones por blanqueo, lo que consiguientemente da lugar a que existan aún pocas condenas por este delito.

# I. EL BLANQUEO DE CAPITALES EN LA NORMATIVA INTERNACIONAL

La normativa internacional relativa al fenómeno del blanqueo de capitales se ha desarrollado enormemente quizá debido a que en él se presenta a menudo el elemento de extranjería y transnacionalidad, requiriendo por tanto cierta coordinación entre Estados para su persecución y evitar la fuga de capitales de unos Estados a otros. Fue 1988 el año en que irrumpe en el Derecho internacional el delito de blanqueo de capitales, si bien la prevención administrativa se remonta más atrás en el tiempo. A continuación veremos por orden cronológico las principales convenciones y disposiciones internacionales sobre la materia, resaltando principalmente las novedades que aporta cada una respecto de las anteriores.

## **Recomendación del Comité de Ministros del Consejo de Europa número R (80) 10, relativa a las medidas contra la transferencia y el encubrimiento de capitales de origen criminal, de 27 de junio de 1980.**

Examinando el título se observa que se utiliza un circunloquio para evitar el término “blanqueo” que la Recomendación no logró definir. De acuerdo con LOMBARDEO EXPÓSITO<sup>7</sup> es la primera norma internacional referente a la prevención del blanqueo de capitales. Está dictada en el marco del Consejo de Europa<sup>8</sup>, que en la XXVI sesión plenaria celebrada en 1977 nombró un Comité

---

<sup>7</sup> LOMBARDEO EXPÓSITO, L.M.: *Blanqueo de capitales*, Bosch, Barcelona, 2009, p. 66.

<sup>8</sup> Organismo a la sazón integrado por Francia, Italia, Reino Unido, Irlanda, Países Bajos, Bélgica, Luxemburgo, Dinamarca, Noruega, Suecia, Grecia, Islandia, Turquía, Alemania, Austria, Chipre, Suiza, Malta, Portugal, España (adherida el 24 de noviembre de 1977) y Liechtenstein, y actualmente integrado por todos los Estados del continente excepto Bielorrusia y Ciudad del Vaticano.

restringido de expertos con el objetivo de investigar las prácticas nacionales e internacionales del blanqueo de capitales, especialmente el que se comete por medio de operaciones bancarias<sup>9</sup>, y las recomendaciones de este Comité se plasmaron en la Recomendación (80) 10 que propone tres principios para combatir el blanqueo de capitales:

- a) la identificación por parte de la entidad bancaria de quiénes son sus clientes.
- b) la formación del personal de la entidad para valorar las operaciones que realizan los clientes.
- c) y la colaboración de las entidades con las autoridades y con la Administración de Justicia.

Si bien la Recomendación no llegó a más, sí sirvió de avanzadilla en la materia y en los años siguientes se elaboraron las principales disposiciones que han configurado el blanqueo de capitales y su persecución.

### **Declaración de Basilea, de 12 de diciembre de 1988, sobre prevención de la utilización del sistema bancario para blanquear fondos de origen criminal.**

En 1975 los Bancos Centrales del “Grupo de los Diez”<sup>10</sup> y Luxemburgo crearon el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea al que dieron sede en el Banco de Pagos Internacionales de Basilea. En la fecha reseñada y sin ningún poder

---

<sup>9</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 117.

<sup>10</sup> Formado por Alemania, Francia, Italia, Países Bajos, Reino Unido, Suecia, Suiza, Estados Unidos, Canadá y Japón. Esta declaración no está formulada en español por lo que la versión española puede diferir dependiendo de la fuente, aquí he utilizado la que figura en la página, [http://www.cicad.oas.org/lavado\\_activos/esp/Documentos/basilea.htm](http://www.cicad.oas.org/lavado_activos/esp/Documentos/basilea.htm), de la Comisión Interamericana para el control del abuso de drogas pues la que figura en la española página del Plan Nacional Sobre Drogas me parece de redacción defectuosa. Se utiliza el término blanqueo en la traducción española y legitimación en la americana, sobre esto trataremos más adelante.



coercitivo por tratarse de una institución puramente particular<sup>11</sup> emitieron la citada Declaración que como su nombre indica es de carácter preventivo y emplea el término “blanqueo”, lo que no se hizo en la Recomendación (80) 10. Es breve, consta de un Preámbulo formado por siete apartados numerados y una Declaración de (cinco) Principios.

El Preámbulo menciona como “una de las primeras iniciativas en este sentido” la Recomendación del Consejo de Europa ya citada. Considera que a las entidades financieras se las puede utilizar “sin saberlo” como intermediarias en operaciones con “fondos originados en actividades criminales”, cita especialmente el tráfico de drogas, y añade que actualmente el control se ejerce por organismos judiciales y administrativos nacionales que no tienen las mismas funciones en los distintos Estados, se considera que a la autoridad de vigilancia bancaria le corresponde establecer unos principios éticos sobre el funcionamiento de la Banca, que de lo contrario podría quebrar la confianza del público en ella, y que debe existir consenso internacional sobre tales principios. A continuación se recogen en el punto 6 del Preámbulo los tres principios ya enunciados en la Recomendación (80) 10 del Consejo de Europa que posteriormente se desarrollan en la Declaración de Principios.

La Declaración de Principios desarrolla los mencionados tres principios en sus apartados 2, 3 y 4. El 2 lleva por rúbrica “Identificación de la clientela” y se refiere a quienes sean titulares de cuentas o utilicen cajas de seguridad. El 3, bajo el título “Observancia de las Leyes”, desarrolla lo que podríamos considerar control sobre las operaciones de los clientes. El contenido del apartado 4 se sintetiza bien en su rúbrica “Colaboración con las autoridades judiciales y de policía”. Antes de estos tres apartados hay otro, el número 1, que se refiere a los objetivos “delinear algunas políticas y procedimientos fundamentales” y menciona también el riesgo de quebrar la confianza del público. Finalmente en el último punto, el 5, se prescribe que “todos los bancos deberán adoptar políticas coherentes con los principios enunciados”.

---

<sup>11</sup> GÁLVEZ BRAVO, R.: *Los modus operandi en las operaciones de blanqueo de capitales*, Bosch, Barcelona, 2014, p. 51.

Las referencias a quebrar la confianza del público estimo que pretenden justificar con la ética lo que responde sólo a criterios jurídicos y económicos pues no creo que los clientes dejen de confiar en un banco porque sepan que opera con dinero ilícito ni que esto preocupe en absoluto a la Banca, de hecho la ubicada en paraísos fiscales no parece suscitar el rechazo de la clientela.

### **Convención de las Naciones Unidas contra el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas (Convención de Viena)<sup>12</sup>.**

Elaborada en el seno de las Naciones Unidas con la intervención de 106 países<sup>13</sup>, existe una versión oficial, entre otras lenguas, en español (art. 33). La sola lectura del encabezamiento del Preámbulo ya nos ilustra perfectamente de los motivos que dieron lugar a esta Convención: “Las Partes en la presente Convención, profundamente preocupadas por la magnitud y la tendencia creciente de la producción, la demanda y el tráfico ilícitos de estupefacientes y sustancias psicotrópicas, que representan una grave amenaza para la salud y el bienestar de los seres humanos y menoscaban las bases económicas, culturales y políticas de la sociedad”. Continúa con la exposición del daño que genera esta actividad para a continuación indicar la finalidad que se pretende “decididas (las partes) a privar a las personas dedicadas al tráfico ilícito del producto de sus actividades delictivas y eliminar así su principal incentivo para tal actividad”; tras esto se desarrollan los beneficios que para la persecución del tráfico de drogas supone este privar “del producto de sus actividades”. Lo dicho es de crucial importancia porque éste es el motivo por el que la Convención crea, junto con otras medidas tendentes al mismo fin, el delito de blanqueo, y lo hace concretamente en el art. 3, por tanto si anteriormente ya se había elaborado algún documento internacional sobre esta materia donde se intentaba atajar el problema por la vía de la

---

<sup>12</sup> Hecha en Viena el 20 de diciembre de 1988 y ratificada por España el 30 de julio de 1990.

<sup>13</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 109.

prevención administrativa, es en la Convención de Viena cuando se da el paso, y esto transluce la preocupación por el tema, de querer resolver el problema acudiendo incluso a la vía penal, en los siguientes términos:

### Artículo 3

#### “Delitos y sanciones

1. Cada una de la Partes adoptará las medidas que sean necesarias para tipificar como delitos penales en su derecho interno, cuando se cometan intencionalmente:

a) (...) (actividades de tráfico de drogas)

b) i) La conversión o la transferencia de bienes a sabiendas de que tales bienes proceden de alguno o algunos de los delitos tipificados de conformidad con el inciso a) del presente párrafo o de un acto de participación en tal delito o delitos, con objeto de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a cualquier persona que participe en la comisión de tal delito o delitos a eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones;

ii) La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la ubicación, el destino, el movimiento o la propiedad reales de bienes o de derechos relativos a tales bienes, a sabiendas de que proceden de alguno o algunos de los delitos tipificados de conformidad con el inciso a) del presente párrafo o de un acto de participación en tal delito o delitos;

c) A reserva de sus principios constitucionales y de los conceptos fundamentales de su ordenamiento jurídico:

i) La adquisición, la posesión o la utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de recibirlos, de que tales bienes proceden de alguno o algunos de los delitos tipificados de conformidad con el inciso a) del presente párrafo o de un acto de participación en tal delito o delitos;

ii) La posesión de equipos o materiales o sustancias enumeradas en el Cuadro I y el Cuadro II, a sabiendas de que

se utilizan o se habrán de utilizar en el cultivo, la producción o la fabricación ilícita de estupefacientes o sustancias sicotrópicas o para tales fines;

iii) Instigar o inducir públicamente a otros, por cualquier medio, a cometer alguno de los delitos tipificados de conformidad con el presente artículo o utilizar ilícitamente estupefacientes o sustancias sicotrópicas;

iv) La participación en la comisión de alguno de los delitos tipificados de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo, la asociación y la confabulación para cometerlos, la tentativa de cometerlos, y la asistencia, la incitación, la facilitación o el asesoramiento en relación con su comisión.

(...)"

Queda claro, por un lado, que la Convención deja este delito innominado, pese a que la Declaración de Basilea aprobada sólo unos días antes sí le daba nombre, que se ha traducido al español como "blanqueo" o como "legitimación", y que también se utilizó el término "blanqueo" en los trabajos preparatorios de la Convención que nos ocupa<sup>14</sup>; y por otro, que se configura el blanqueo como un delito cuya única fuente puede ser el tráfico de drogas. Se describen con precisión las acciones alternativas que constituyen el núcleo del delito y que se introdujeron en el Código Penal español, en el que se han mantenido casi sin cambios. Estas acciones pueden sintetizarse en tres palabras: mutación, ocultación y auxilio. Mutación incluiría tanto la objetiva, conversión, como la subjetiva, transferencia. Ocultación comprende tanto la del origen ilícito a que se refiere el apartado 1.b.i. como la de la naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o propiedad de bienes o derechos, a que se refiere el apartado 1.b.ii. Estas acciones en relación a bienes que provengan de los delitos del apartado 1.a), es decir del tráfico de drogas, deberán tipificarse como delictivas en todos los Estados parte de la

---

<sup>14</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 109.

Convención, pues eso es literalmente lo que dice el encabezamiento del artículo transcrito.

A continuación el apartado 1.c) menciona otras acciones que deberán tipificarse también como delictivas pero “a reserva de principios constitucionales y conceptos fundamentales” pues el Ordenamiento de algunas Partes no permite tipificar tales acciones. Son la adquisición, posesión, utilización, así como lo que tras pasado al Derecho español podríamos sintetizar como provocación, conspiración y proposición, inducción, complicidad y tentativa. En principio nada de ello se opone a los principios constitucionales españoles excepto la posesión y utilización cuando se realiza por las mismas personas que han cometido el delito, que en opinión de parte de la doctrina conculcaría el principio *ne bis in idem*<sup>15</sup>. Pese a ello todas estas acciones y modalidades delictivas se han tipificado también en nuestro Código, aunque se puede señalar que en realidad sólo se incluyen así tres acciones nuevas, adquisición (que podría entenderse como un supuesto de mutación subjetiva pero no exactamente mencionado en el apartado anterior que se refiere a la transferencia), posesión y uso; y lo demás no son acciones sino formas imperfectas de ejecución (provocación, conspiración y proposición), grados de ejecución (tentativa) o grados de participación (complicidad) y el caso particular de la inducción que se confunde con la autoría (art. 28 a) CP).

El apartado 3 establece que cuando un delito requiera intención o finalidad concreta, podrá ésta inferirse de las circunstancias objetivas del caso, es decir de la prueba indiciaria, fundamental para probar todo elemento subjetivo en cualquier tipo delictivo.

El apartado 4 de este mismo artículo insta a las Partes a que sancionen estos delitos con “sanciones proporcionadas a la gravedad” como prisión u otras formas de privación de libertad, sanciones pecuniarias y decomiso. En el caso de España todo ello se ha aplicado pues se prevé pena de prisión y multa

---

<sup>15</sup> BACIGALUPO ZAPATER, E.: *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Civitas, Pamplona, 2012, p. 20 ss y p. 51.

proporcional en el art. 301.1 CP y también se prevé el decomiso en el art. 127 CP con carácter general para los efectos, instrumentos y ganancias del delito, y en el art. 301.5 CP, que en realidad remite al 127, con carácter especial para las ganancias derivadas del blanqueo. Otras sanciones previstas en este apartado como el tratamiento o la rehabilitación no parecen enfocadas al blanqueo sino al tráfico de drogas.

El apartado 7 establece que para conceder la libertad anticipada o condicional debe valorarse la gravedad del delito y el siguiente apartado prescribe que debe establecerse un plazo de prescripción prolongado, estos apartados ponen de relieve el interés internacional en que la persecución de estos delitos sea efectiva y no quede en papel mojado.

La Convención fue ratificada por España el 30 de julio de 1990 y publicada en el BOE el 10 de noviembre de ese año, entrando en vigor al día siguiente, lo que de acuerdo con el art. 96 CE supone que forma parte de nuestro Ordenamiento Jurídico.

## **Las 40 recomendaciones del GAFI.**

El Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI)<sup>16</sup> fue creado en la Cumbre del G-7<sup>17</sup> celebrada en París en 1989, aunque creado por un periodo de 10 años actualmente tiene vigencia prorrogada *sine die*<sup>18</sup>. Un año después de su creación estaban elaboradas 40 recomendaciones que, sin fuerza vinculante, han marcado

---

<sup>16</sup> Su nombre completo es Grupo de Acción Financiera Internacional contra el Blanqueo de Capitales, tiene sede en París y está integrado actualmente por 33 miembros de los que 31 son Estados de los cinco continentes y 2 son organizaciones internacionales: la Comisión Europea y el Consejo de Cooperación para los Estados Árabes del Golfo Pérsico.

<sup>17</sup> Grupo de los 7, integrado a la sazón por EEUU (país que propuso su creación en 1973), Francia, Reino Unido, Alemania Occidental, Japón, Italia y Canadá; y actualmente, tras la inclusión de Rusia durante el periodo 1998-2014 (G-8), vuelve a estar integrado por los mismos países, si bien con la inclusión de la antigua República Democrática Alemana.

<sup>18</sup> GÁLVEZ BRAVO, R.: Ob. cit. p. 49 s.

las directrices generales en la persecución penal del blanqueo en multitud de países. Fueron revisadas en 1996, 2003 y 2012 y se añadieron ocho Recomendaciones contra la financiación del terrorismo en 2001 y una más en 2004, si bien la versión de 2012 refunde todas las Recomendaciones en 40.

El GAFI también estudia nuevos métodos de blanqueo de capitales y elabora informes anuales en los que analiza el cumplimiento de sus Recomendaciones, clasificando a los países según su grado de observancia, como pertenecientes al GAFI (lista blanca), colaboradores con el GAFI (lista gris), y al margen del GAFI (lista negra)<sup>19</sup>. Ser país no cooperante con el GAFI supone graves trabas para sus relaciones comerciales con otros países<sup>20</sup>. También se han creado organismos de escala regional o continental a imagen del GAFI y reconocidos por éste aunque no integrados en él como el GAFISUD en América del sur, GAFICARIBE en el Caribe, APG en Asia-Pacífico, ESAAMLG en África oriental y del sur, EAG en Euroasia, GAFIMOAN en África del norte y GIABA en África occidental<sup>21</sup>.

Las 40 Recomendaciones en su versión original de 1990 ya utilizaban el término blanqueo de capitales y cabe destacar la 1, que insta a los Estados a ratificar la Convención de Viena, la 3 que insta a cooperar entre ellos en relación al blanqueo de capitales, la 4 que insta a tipificar el delito de blanqueo de capitales siempre que éstos provengan del tráfico de drogas y la 5 que extiende eso mismo a los capitales que provengan de cualquier delito grave; esto último fue novedad frente a la Convención de Viena que consideraba delito fuente sólo el tráfico de drogas. Cabe destacar también las últimas recomendaciones (33 a 40) donde se trata la cooperación internacional instándose a los Estados a cooperar entre ellos y concretamente en la recomendación 40 se establece que deberá establecerse la posibilidad de extraditar por delito de blanqueo.

---

<sup>19</sup> GÁLVEZ BRAVO, R.: Ob. cit. p. 50.

<sup>20</sup> LOMBARDEO EXPÓSITO, L.M.: Ob. cit. p. 72.

<sup>21</sup> GÁLVEZ BRAVO, R.: Ob. cit. p. 50.

Aunque suponga alterar el orden cronológico de la normativa internacional, por motivos sistemáticos, veremos a continuación las modificaciones que se han llevado a cabo en las Recomendaciones en los años 1996, 2003 y 2012, con carácter general cabe decir que han ido ganando extensión, desde las sucintas 40 Recomendaciones de la versión original, a las extensas que están hoy día vigentes, debido a que con los años se han ido haciendo más precisas y detalladas. Nos detendremos únicamente en las innovaciones más importantes.

La versión de 1996 tan sólo se adapta a las nuevas formas típicas de blanqueo sin aportar novedades significativas.

Las 9 Recomendaciones, (ocho de 2001 y una más de 2004) referentes al terrorismo son ajenas a la materia que nos ocupa y se incorporaron a este texto únicamente porque, de acuerdo con el GAFI<sup>22</sup>, para financiar el terrorismo se utilizan métodos parecidos a los utilizados para blanquear, con intención, no de ocultar el origen sino el destino ilícito. Como destaca PENA BEIROA, en el blanqueo el origen de los capitales es ilegal, el destino legal y la motivación económica; y en la financiación del terrorismo el origen de los capitales puede ser legal, el destino ilegal y la motivación ideológica<sup>23</sup>. Según el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, las 40 y las 9 Recomendaciones, pretenden luchar contra el lavado de activos<sup>24</sup>. Considero que sólo merece nuestra atención la Recomendación 2 de las 9 cuando en su inciso final se refiere a que los países deberán asegurarse que tales delitos (financiación del terrorismo) se establezcan como delitos previos del blanqueo de capitales, si bien en la versión refundida del año 2012 esto figura en el inciso final de la Recomendación 5.

En la versión de 2003, la Recomendación 1, tras instar a tipificar el delito de blanqueo ofrece tres posibilidades en cuanto al delito subyacente: a) que se

---

<sup>22</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo de capitales y evasión fiscal*, Thomson Reuters, Valladolid, 2012, p. 76.

<sup>23</sup> PENA BEIROA, J.A.: *Manual de prevención del blanqueo de capitales para profesionales. Abogados, auditores y economistas*, Andavira Editora, Santiago de Compostela, 2012, p. 31.

<sup>24</sup> LOMBARDEO EXPÓSITO, L.M.: Ob. cit. p. 71.



incluyan todos; b) que se establezca una lista de posibles delitos subyacentes; o c) que se establezca un umbral de gravedad a partir del cual quepa hablar de posterior blanqueo y en este último caso deberían incluirse al menos los delitos graves o los castigados con pena superior a 1 año de prisión. Añade la primera Recomendación que debe considerarse delito subyacente también el cometido en el extranjero, sujeto sólo al requisito de la doble punición, y a que puede establecerse que el delito de lavado de activos no sea aplicable a las personas que hayan cometido el delito subyacente, es decir el autoblanqueo, cuando así lo requieran los principios fundamentales de sus legislaciones nacionales.

También es destacable la Recomendación 2 en cuanto a que los países garanticen que la intención y el conocimiento, como elementos subjetivos del tipo, puedan inferirse a partir de circunstancias de hecho objetivas, es decir, de prueba indiciaria y que pueda exigirse responsabilidad penal a las personas jurídicas y si no es posible, civil o administrativa. En 2006, el GAFI, evaluando la legislación española en materia de blanqueo concluyó que aunque ningún principio fundamental de nuestro Ordenamiento lo impide, sino que parece tan sólo ser por tradición jurídica, lo cierto es que no cabe exigir responsabilidad penal a las personas jurídicas en España y la insta a poner fin a esta situación en relación al delito de blanqueo<sup>25</sup>. Esto se ha hecho finalmente en España mediante la reforma operada en el Código Penal por la LO 5/2010, de 22 de junio, que entró en vigor el 23 de diciembre de ese año y que reduce los supuestos en que cabe exigir responsabilidad penal a la persona jurídica a un elenco cerrado de delitos en el que figura, entre otros, el blanqueo.

La Recomendación 26 crea las Unidades de Inteligencia Financiera, aunque la Recomendación 27 de la versión original ya se refería a “autoridades” que asumieran estas competencias pero sin darles nombre.

Hay novedades importantes en las Recomendaciones sobre cooperación internacional puesto que se establece que no debe negarse la asistencia legal

---

<sup>25</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 852 s.

mutua fundándose en que las leyes exigen que las instituciones financieras mantengan el secreto o la confidencialidad (Recomendación 36), idea sobre la que también insiste la Recomendación 40. Se destaca esto como importante ya que es frecuente que los países o territorios considerados paraísos fiscales se nieguen a cooperar, de manera más o menos descarada, por delitos tales como el fraude fiscal o el blanqueo de capitales.

La versión del año 2012, actualmente vigente, aparte de refundir las 9 recomendaciones sobre terrorismo con las 40 genuinas, aporta como principales innovaciones: a) en la Recomendación 1, que la prevención del blanqueo debe enfocarse en torno a la cuestión del riesgo así como que deben exigirse medidas eficaces para mitigar el riesgo tanto a instituciones financieras como no financieras y b) en la Recomendación 3 que la tipificación del blanqueo debe basarse en las Convenciones de Viena y Palermo. Es importante destacar aquí dado el objeto de esta Tesis, que aunque fuera de las Recomendaciones pero en un glosario anejo a ellas, se considera que la expresión “categorías establecidas de delitos” (que utiliza el GAFI para referirse al delito fuente) comprende, entre otros, el delito de fraude fiscal, tanto de impuestos directos como indirectos.

### **Convenio relativo al blanqueo, seguimiento, embargo y decomiso de los productos del delito de 1990 (Convenio de Estrasburgo)<sup>26</sup>.**

En general al definir el blanqueo reproduce la Convención de Viena pero con dos novedades importantes, una es la extensión del delito fuente a cualquier delito y no sólo el tráfico de drogas de Viena o el delito grave del GAFI (si bien en el momento de la firma o ratificación cada Estado puede indicar qué delitos considera previos<sup>27</sup>, por lo que no es obligatorio extenderlo a todos los delitos) y

---

<sup>26</sup> Hecho en Estrasburgo el 8 de noviembre de 1990 y ratificado por España el 22 de julio de 1998.

<sup>27</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 121.

otra es la punición del blanqueo también cuando se comete por imprudencia y no sólo por dolo. Este Convenio fue modificado por el Convenio relativo al blanqueo, seguimiento, embargo y decomiso de los productos del delito y a la financiación del terrorismo<sup>28</sup> y que únicamente añade un capítulo referente a la financiación del terrorismo.

## **Convención de las Naciones Unidas contra la delincuencia organizada transnacional de 2000 (Convención de Palermo)<sup>29</sup>.**

Nuevamente estamos ante una convención de la ONU por lo que contamos con versión oficial en español y nuevamente se aborda el blanqueo al tratar una actividad que genera ingentes capitales cual es la delincuencia organizada transnacional. Sólo dos artículos de la Convención de Palermo se dedican al blanqueo, el 6 y el 7, el primero a la punición y el segundo a la prevención. El título de cada uno de estos artículos utiliza la palabra “blanqueo” lo que supone una diferencia frente a la Convención de Viena y está en la línea de las 40 Recomendaciones del GAFI y en general de toda la normativa internacional sobre la materia, pues la rareza de no usar ese término no volvió a darse nunca más. Sorprende que la expresión utilizada en la versión oficial española haya sido ésta, “blanqueo”, puesto que como expone MALLADA FERNÁNDEZ sólo se utiliza en España, Panamá y Uruguay<sup>30</sup>, pero en ningún otro de los países hispanoparlantes, cuestión que se tratará más adelante.

El art. 6.1.a.i parafrasea el antes comentado art. 3.1 b) y c) de la Convención de Viena aunque habla de “delito determinante” sin mencionar el tráfico de drogas.

---

<sup>28</sup> Hecho en Varsovia el 16 de mayo de 2005 y ratificado por España el 28 de diciembre de 2009.

<sup>29</sup> Hecha en Palermo del 12 al 15 de diciembre de 2000 y ratificada por España el 1 de marzo de 2002.

<sup>30</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo...*, ob. cit. p. 43.

En el apartado 2.a insta a los Estados a aplicar el apartado 1 “a la gama más amplia posible de delitos determinantes” en la línea de las 40 Recomendaciones del GAFI, para a renglón seguido especificar que serán determinantes los delitos graves, entendiendo por tales aquéllos cuya pena sea privativa de libertad de al menos 4 años así como los delitos descritos en los arts. 5, 8 y 23 que se aproximan a lo que nuestro Código Penal considera asociación ilícita, cohecho y obstrucción a la justicia. En relación a este último es preciso que se cometa con intención de obstruir la acción judicial en relación concretamente a los delitos a que se refiere la Convención, y no otros. También se insta a los Estados parte a considerar delito determinante el cometido en el extranjero siempre que se dé el requisito de la doble punición, como dijo el GAFI tres años después.

El párrafo siguiente establece una forma de control del cumplimiento de la Convención por los Estados puesto que deben remitir al Secretario General de la ONU una copia de las leyes promulgadas en cumplimiento de este artículo y sus modificaciones. El párrafo siguiente recoge la salvedad del autoblanqueo cuando lo requieran los principios fundamentales del Derecho interno, de lo que nada se dijo en la Convención de Viena, y el siguiente párrafo, que pone fin al artículo, se refiere a la posibilidad de que los elementos subjetivos del delito como el conocimiento, la intención y la finalidad, puedan inferirse de circunstancias fácticas objetivas, es decir, de la prueba indiciaria, sin que esto suponga ninguna novedad en relación a la Convención de 1988.

Del art. 7 debe destacarse como principal innovación que insta a los Estados parte a establecer un régimen interno de reglamentación y supervisión de bancos y otras instituciones a fin de prevenir el blanqueo así como menciona expresamente, en la línea de la Recomendación (80) 10 la identificación de la clientela, las operaciones sospechosas, e insta a cooperar e intercambiar información a nivel internacional pudiéndose, y ésta es una de las grandes novedades de la Convención de Palermo, crear Unidades de Inteligencia Financiera con ese fin, lo que también hizo el GAFI en 2003; asimismo se menciona especialmente el control de los movimientos transfronterizos. Es decir, con este artículo da comienzo en el marco de las Naciones Unidas la prevención

en materia de blanqueo, si bien en el ámbito europeo esto había comenzado antes según se vio al tratar la Recomendación (80) 10 y según se expondrá al tratar las directivas comunitarias. Aunque no expresamente referido al blanqueo, debe mencionarse también el art. 10 en cuanto a que consagra la responsabilidad penal de las personas jurídicas por delito, entre otros, de blanqueo.

## **Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción de 2003 (Convención de Mérida)<sup>31</sup>.**

Nuevamente una Convención de la ONU dedicada a una actividad que genera grandes capitales aborda el blanqueo y lo hace en dos artículos, el 14 y el 23 dedicándose, al contrario que en la Convención de Palermo, el primero a la prevención y el segundo a la punición. El 23 reproduce el art. 6 de Palermo sin aportar novedades y el 14 reproduce a grandes rasgos el art. 7 y la única novedad digna de mención consiste en dar a los Estados la posibilidad de exigir a las instituciones financieras y de envío de dinero que en los formularios quede constancia del remitente, conserven esta información todo el ciclo de pago y examinen con más rigor las operaciones en que no consten datos suficientes del remitente. De las tres convenciones celebradas en el seno de la ONU sobre el blanqueo de capitales, fue ésta la que obtuvo unos resultados más modestos.

### **Otros organismos internacionales.**

Hasta aquí hemos visto la principal normativa internacional sobre la materia, que como ha quedado dicho se ha desarrollado en el seno del Consejo de Europa, de la ONU, del G-7 y del G-10, aunque son muchos más los organismos internacionales que han tratado en alguna ocasión este tema, así siguiendo a

---

<sup>31</sup> Hecha en Mérida de Méjico del 9 al 11 de diciembre de 2003 y ratificada por España el 19 de junio de 2006.

GÁLVEZ BRAVO<sup>32</sup> cabe mencionar la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Secretaría de la Commonwealth, el Grupo de Egmont de las Unidades de Inteligencia Financiera, el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización de Estados Americanos (OEA), INTERPOL, EUROPOL, el Grupo Wolfsberg de Instituciones Financieras Internacionales, la Federación Americana de Bancos (FELABAN), la Asociación Internacional de Supervisores de Seguros (AISS), la Organización Internacional de Comisiones de Valores (OICV), la Federación Internacional de Contables y la Cámara Internacional de Comercio (CIC).

## **Conclusiones.**

Como conclusión cabe decir que la normativa que por su importancia se ha analizado en particular, ha ido perfilando la lucha contra el blanqueo. Puede sintetizarse en que la prevención administrativa comienza con la Recomendación (80) 10 del Consejo de Europa (de 1980), la persecución penal con la Convención de Viena de 1988, limitada al tráfico de drogas como delito fuente, la extensión a todo delito grave comienza con las 40 Recomendaciones del GAFI, enunciadas en 1990, y la extensión a cualquier delito con el Convenio de Estrasburgo de 1990 (si bien no con carácter obligatorio), comenzando también en este Convenio el castigo del blanqueo imprudente. La extensión a todo delito fuente fue asumida por la ONU el año 2000, en el Convenio de Palermo. Por tanto cabe concluir que la lucha internacional contra el blanqueo de capitales fue configurada en sus líneas maestras entre 1980 y 1990.

---

<sup>32</sup> GÁLVEZ BRAVO, R.: Ob. cit. p. 47-60.

## II. EL BLANQUEO DE CAPITALES EN LA NORMATIVA COMUNITARIA EUROPEA Y SU TRASPOSICIÓN EN ESPAÑA

Si bien el Consejo de Europa fue precursor en la lucha contra el blanqueo de capitales, no cabe decir lo mismo de la Unión Europea pues la primera directiva comunitaria sobre este tema fue 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*. En esta fecha en otros organismos internacionales ya se habían hecho grandes avances en la materia. Dicha Directiva fue modificada por la *Directiva 2001/97/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 91/308/CEE*, y derogada por la *Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo*. Esta última Directiva se encuentra actualmente en vigor si bien está prevista su derogación para el próximo 26 de junio de 2017<sup>33</sup> por la hoy día también vigente *Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de mayo de 2015 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) nº 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión*. En un principio se discutió acerca de si la Directiva 91/308/CEE debía entrar también en el terreno penal pero, de acuerdo con BLANCO CORDERO, fue España el país que se opuso a ello argumentando que el Derecho Comunitario originario no permitía tal cosa, cuando el motivo real no parece ser otro que impedir que se estableciese un delito contra el medio ambiente que a la sazón también se discutía y que hubiera provocado dificultades

---

<sup>33</sup> Art. 66 Directiva (UE) 2015/849.

en nuestro país que era el más contaminante en la Europa de los Doce<sup>34</sup>. La consecuencia es que el alcance de las Directivas se restringe al terreno administrativo.

### **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.**

La primera Directiva comunitaria contra el blanqueo de capitales se publicó en el entonces Diario Oficial de las Comunidades Europeas el 28 de junio de 1991 y en su encabezamiento se justificaba así: “si no se adoptan determinadas medidas de coordinación a escala comunitaria los que llevan a cabo el blanqueo de capitales podrían, para facilitar sus actividades delictivas, tratar de sacar provecho de la liberalización del movimiento de capitales y de la libre prestación de servicios financieros que implica el espacio financiero integrado”. Más adelante considera que la “lucha contra el blanqueo de capitales no debe limitarse al enfoque penal”. Como se ha dicho, nada aportó la Directiva en este sentido.

El art. 1 definía qué debía entenderse por blanqueo de capitales y lo hacía en los mismos términos que la entonces todavía reciente Convención de Viena si bien para referirse al delito fuente utilizaba la expresión “actividad delictiva” que parecería querer dar mayor amplitud al delito fuente que la que se le dio en dicha Convención si no fuera porque a continuación puntualizaba que por actividad delictiva debía entenderse una infracción definida en la letra a) del apartado 1 del art. 3 de la Convención de Viena es decir, tráfico de drogas, por lo que el delito

---

<sup>34</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 129. BLANCO CORDERO, I.: “El derecho penal y el primer pilar de la Unión Europea”, *revista electrónica de ciencia penal y criminológica*, 2004, p. 4, <http://criminet.ugr.es/recpc/06/recpc06-05.pdf>: sobre la competencia de la Unión Europea para obligar a los Estados miembros en materia penal dice “un problema similar se planteó en la misma época con la Directiva del Consejo de 13 de noviembre de 1989 sobre coordinación de las normativas relativas a las operaciones con información privilegiada (*insider trading*), en la que finalmente también se optó por no hacer referencia a la obligación de castigar penalmente el abuso de información privilegiada por parte de los Estados miembros de la Comunidad”.



fuente quedaba igual de restringido en esta Directiva que en aquella Convención, y muy por detrás de las 40 Recomendaciones del GAFI, si bien a continuación se admitía “cualquier otra actividad delictiva definida como tal a los efectos de la presente Directiva por cada Estado miembro”.

El art. 2 obligaba a los Estados miembros a velar para que el blanqueo de capitales quedase prohibido. Obsérvese que no obligaba a tipificarlo como delictivo, de ahí que pudiese quedar circunscrito exclusivamente al terreno administrativo, como sucedió en España.

El art. 3 se refería al deber de las instituciones financieras y entidades de crédito de identificar a los clientes al entablar las relaciones de negocio pero también al realizar transacciones de cuantía superior a 15.000 ecus, incluso aunque se fraccionase la operación en otras que no alcanzasen esta cuantía, el llamado *pitufeo*. En caso de sospecha de que se actuase por cuenta de otra persona se debía averiguar la identidad de esa otra persona.

El art. 4 se refería a la obligación de conservar la documentación durante cinco años desde que acabasen las relaciones con el cliente o desde que se realizase la operación.

También conminaba la Directiva a los Estados miembros a que velasen por que las instituciones financieras y entidades de crédito prestasen especial atención a operaciones que pudiesen estar vinculadas al blanqueo de capitales (art. 5), colaborasen con las autoridades responsables de su persecución (art. 6), se abstuvieran de realizar operaciones sospechosas antes de informar a las autoridades y si no fuese posible informasen inmediatamente después de realizarlas (art. 7), no revelasen al cliente que se había informado a las autoridades (art. 8), no se generase responsabilidad por estas comunicaciones a la autoridad (art. 9), y se estableciesen instrumentos de control interno y formación a los empleados sobre esta materia (art.11).

Asimismo preveía que todo ello pudiese ampliarse a otras profesiones que pudieran utilizarse para el blanqueo de capitales (art. 12) y que los Estados pudiesen adoptar medidas más estrictas aún que las previstas en la Directiva (art. 15). El art. 13 creó un Comité de contacto y el art. 17 mandó a la Comisión elaborar un informe trienal sobre la aplicación de la Directiva.

Por tanto la Directiva no aportó novedades importantes en relación a la Recomendación (80) 10 y las 40 Recomendaciones del GAFI, por lo que su mérito quedó reducido a ser de carácter obligatorio para todos los Estados de la Unión, que no es poco.

La trasposición de la Directiva a España se llevó a cabo por *Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales*, que en su Exposición de Motivos declara la intención de trasponer dicha Directiva.

El art. 1 reducía el delito fuente del blanqueo de capitales al tráfico de drogas, terrorismo y crimen organizado. Con esto cumplía holgadamente con la Directiva pero podría haber ido más allá pues ya para entonces las 40 Recomendaciones preveían la posibilidad de extenderlo a todo delito grave. En la Exposición de Motivos se justificaba esta restricción por ser delitos que “producen gran alarma social y son más fácilmente identificables por las propias entidades financieras”. El apartado siguiente describía el blanqueo de capitales en términos no tan idénticos a la Convención de Viena como los utilizados por la Directiva pero sin ninguna alteración importante.

Antes de referirse la L 19/1993 a las obligaciones que imponía, detallaba en el art. 2 los destinatarios de tales obligaciones a los que llamaba sujetos obligados, y aunque hubiera cumplido con la Directiva con que fueran las entidades de crédito e instituciones financieras, lo cierto es que decidió extenderlo a aseguradoras de seguros de vida, sociedades y agencias de valores, instituciones de inversión colectiva, sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva y de fondos de pensiones, sociedades gestoras de cartera, sociedades emisoras de tarjetas

de crédito y personas físicas y jurídicas que ejerzan actividad de cambio de moneda. También añadía, pero con las especialidades que puedan establecerse reglamentariamente, los casinos de juego, actividades de promoción inmobiliaria y de compraventa de inmuebles y otras actividades que se determinen en reglamento sea por el uso de billetes o valores al portador, por el alto valor de los objetos o servicios ofrecidos o por el emplazamiento de sus establecimientos. Esta diferenciación entre el primer grupo, que no preveía especialidades, y el segundo que sí las admitía, dio lugar a la tradicional distinción, vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 10/2010, entre sujetos obligados del régimen general y del régimen especial.

El art. 3 recogía todas las obligaciones de la Directiva 91/308/CEE: identificación de la clientela, examen con especial atención de cualquier operación que “pueda estar particularmente vinculada al blanqueo de capitales”, conservación de la documentación durante cinco años (que podía ampliarse reglamentariamente y así fue, seis años), las obligaciones negativas de abstenerse de ejecutar ciertas operaciones y de revelar al cliente la comunicación efectuada, el establecimiento de un control interno y la formación a los empleados. La única cuestión digna de mención es que el deber de colaboración lo concretaba la Ley en:

- a) comunicar al SEPBLAC las operaciones sospechosas y otras que se determinen reglamentariamente.
- b) facilitar al SEPBLAC la información que requiera.

A la vista de los deberes que se imponían, algunos autores consideraron que se pretendía convertir a los sujetos obligados en delatores o policías al servicio del Estado<sup>35</sup>.

Se establecían sanciones para el caso de incumplimiento de estas obligaciones que el art. 5 clasificaba en graves y muy graves<sup>36</sup> y se creó la Comisión de

---

<sup>35</sup> LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M.: Ob. cit. p. 110.

<sup>36</sup> idem, p. 109, llama la atención sobre el hecho de que la Ley no utilizase la tradicional distinción de las sanciones en sistema tripartito de leves, graves y muy graves, o bien en sistema

Prevención del Blanqueo de Capitales (art. 13) que actuaba con apoyo de la Secretaría de la Comisión y del Servicio Ejecutivo para la Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC) (art. 15), que en realidad son órganos herederos de la Comisión de vigilancia de las Infracciones de Control de Cambios y de su Servicio Ejecutivo<sup>37</sup>.

Año y medio después se aprobó el *Real Decreto 925/1995, de 9 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales*. Es un Reglamento ejecutivo por tanto. El Reglamento extendió la consideración de sujetos obligados del régimen especial a quienes realizasen las actividades de comercio de joyas, arte, antigüedades, filatelia y numismática (art. 2). Concretó los documentos que debían utilizarse para identificar correctamente a la persona (DNI, pasaporte, etc.) (art. 3); excluyó de la obligación de identificación las operaciones cuyo importe no superase 2.500.000 de pesetas, salvo que se fraccionasen con el fin de eludir esta norma (art. 4); amplió un año más, fijándolo por tanto en seis años, el plazo de conservación de la documentación por parte de los sujetos obligados (art. 6); concretó las operaciones que debían comunicarse al SEPBLAC, aparte de las que supusieran indicio o certeza de blanqueo, en aquéllas que consistieran en movimientos de efectivo o documentos al portador de valor superior a 5.000.000 de pesetas y las operaciones de otro tipo que superasen también dicha cuantía y estuviesen realizadas por personas físicas o jurídicas residentes en paraísos fiscales, exceptuándose las de clientes habituales que no generen sospecha (art. 7).

En relación al deber de abstención de las operaciones sospechosas hasta que se comunicaran al SEPBLAC el RD 925/1995 preveía que si dicha abstención no era posible podría realizarse la operación pero comunicándolo inmediatamente (art. 9). Los sujetos obligados que contasen con más de veinticinco empleados debían establecer procedimientos y órganos internos de control, de no alcanzar este

---

bipartito de leves y graves, en su opinión obedece a la importancia que el legislador concedió a esta materia.

<sup>37</sup> L 19/1993: Disposición transitoria primera y segunda y Disposición final segunda.

número de empleados sería el titular de la empresa quien ejerciese esta labor (art. 11). En el primer caso debía designarse un representante ante el SEPBLAC mientras que en el segundo sería representante el titular o la persona que éste designase (art. 12).

El RD 925/1995 en el art. 16 recogía las particularidades para el régimen especial, concretamente la obligación de identificación sólo si se llevaban a cabo operaciones de importe superior a 1.000.000 de pesetas, incluido el *pitufeo*, aunque para el caso de los casinos esta obligación existía siempre que se entregasen cheques a los clientes, se hiciesen transferencias de fondos o se expidiesen certificaciones acreditativas de ganancias; en el régimen especial la documentación debía conservarse también seis años pero sólo cuando se tratase de operaciones de importe superior a 5.000.000 de pesetas.

El art. 27 RD 925/1995 ordenaba a funcionarios y autoridades informar al SEPBLAC cuando se encontrasen indicios o certeza de blanqueo<sup>38</sup>. En el caso de los funcionarios a través del titular del órgano en que estuvieran destinados y en el caso de las autoridades directamente y por escrito, considerándose funcionarios especialmente obligados los registradores de la propiedad y mercantiles, notarios y corredores de comercio. No obstante, siendo el blanqueo un delito, entiendo que cualquier autoridad o funcionario cumplirá con ponerlo en conocimiento de quien por razón de su cargo tenga obligación de proceder a su averiguación. Los últimos artículos del Reglamento se dedicaban a la colaboración internacional.

---

<sup>38</sup> Como destaca MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo...*, ob. cit. p. 108, el Reglamento al tratar aquí el régimen especial se expresa con más precisión al utilizar los términos “indicios” y “certeza” mientras que al tratar el régimen general, de manera incomprensible, utiliza el vago término “aparentemente” y la Ley según se destacó *supra* el más impreciso aún “particularmente”.

## **Directiva 2001/97/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 91/308/CEE<sup>39</sup>.**

Esta Directiva 2001/97/CE simplemente modificó la Directiva 91/308/CEE en los términos que se exponen a continuación. Se pone de relieve la necesidad de considerar “una gama mucho más extensa de delitos subyacentes” y “un número limitado de actividades y profesiones que se hayan revelado susceptibles de ser utilizadas para el blanqueo de capitales”. Ambas cosas se llevaron a cabo con la modificación del art. 1 de la Directiva 91/308/CEE al entender por “actividad delictiva” “cualquier tipo de participación delictiva en la comisión de un delito grave”<sup>40</sup> y la inclusión del art. 2 bis que ordenaba a los Estados miembros que las obligaciones que imponía la Directiva se dirigiesen, no sólo a entidades de crédito e instituciones financieras, sino también a auditores, contables externos y asesores fiscales, agentes de la propiedad inmobiliaria, notarios y otros profesionales independientes del Derecho siempre que se tratase de su participación en actividad financiera o inmobiliaria, así como a personas que comerciasen con artículos de valor elevado como piedras y metales preciosos, objetos de arte o subastadores siempre que el pago se realizase en efectivo y su cuantía fuese igual o superior a 15.000 euros, y casinos. No obstante a continuación, mediante reforma del art. 6, se aclaraba que en el caso de notarios y profesionales independientes del Derecho, auditores, contables externos y asesores fiscales se excluía la información que recibieran de un cliente o la obtuvieran sobre él “al determinar la posición jurídica a favor de su cliente o desempeñar su misión de defender o representar a dicho cliente en procesos judiciales o en relación con ellos, incluido el asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso”. Esto quería dejar a salvo el derecho de defensa de manera expresa, si bien el hecho de que sólo se les considerara sujetos obligados

---

<sup>39</sup> Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 28 de diciembre de 2001.

<sup>40</sup> Añade la Directiva que en todo caso se tendrán por graves “los delitos que puedan generar beneficios considerables y que sean sancionables con pena grave de prisión de acuerdo con el Derecho penal del Estado miembro”.

en relación a actividades financieras o inmobiliarias no parecía dejar duda al respecto. Debe destacarse aquí que el Considerando 17 de la Directiva decía sobre esta cuestión “así pues, el asesoramiento jurídico sigue estando sujeto a la obligación de secreto profesional, salvo en caso de que el asesor letrado esté implicado en actividades de blanqueo de capitales, de que la finalidad del asesoramiento jurídico sea el blanqueo de capitales, o de que el abogado sepa que el cliente busca el asesoramiento jurídico para el blanqueo de capitales”. Esto parecía establecer una excepción al secreto profesional, pero como señala PÉREZ MANZANO<sup>41</sup> no tiene mayor trascendencia jurídica porque no se ha recogido ni literalmente ni en su espíritu en el texto articulado de la Directiva aunque “este distorsionador párrafo puede ser ilustrativo de la imprecisión en la que parece moverse la normativa de prevención del blanqueo de capitales”.

Respecto de la legislación española sólo supuso novedad la extensión a notarios y profesionales independientes del Derecho así como a auditores, contables externos y asesores fiscales, porque las demás profesiones o actividades estaban ya incluidas en la Ley o en el Reglamento, al menos de forma aproximada.

La Directiva también sustituyó por euros las menciones a ecus de la anterior, sin aportar más novedades importantes.

Trasponer esta Directiva suponía hacer algunas modificaciones en la Ley 19/1993 y tal cosa se hizo mediante 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*.

Aunque el último párrafo de la Exposición de Motivos de la Ley 19/2003 indica que es en las Disposiciones Adicionales donde se modifica la Ley 19/1993, en realidad toda la modificación se llevó a cabo en la Disposición adicional primera. En su primer apartado y dando una amplitud algo mayor que lo exigido por la

---

<sup>41</sup> PÉREZ MANZANO, M.: Neutralidad delictiva y blanqueo de capitales: el ejercicio de la abogacía y la tipicidad del delito de blanqueo de capitales en BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Política...*, ob. cit. p. 196.

Directiva, consideró delito fuente cualquiera que esté castigado con pena de prisión superior a tres años. A continuación, y siguiendo literalmente la Directiva introduce como sujetos obligados de régimen especial a los auditores, contables externos y asesores fiscales así como Notarios, abogados y procuradores en transacciones financieras o inmobiliarias y con la excepción ya mencionada al tratar la Directiva de la información referente a determinar la posición jurídica, defender en procedimiento administrativo o judicial o asesoramiento sobre incoación o forma de evitar un proceso, aunque respecto del procedimiento administrativo nada decía la Directiva.

La ley 19/2003 también introdujo una novedad no exigida por la Directiva y es la obligación de declarar el origen, destino y tenencia de los fondos en los supuestos de salida o entrada en territorio nacional de moneda, cheques al portador u otro medio de pago de valor superior a 6.000 euros por persona y viaje o bien movimientos por territorio nacional por valor superior a 85.500 euros.

La reforma de la Ley 19/1993 dio lugar a la reforma del Reglamento, mediante el *Real Decreto 54/2005, de 21 de enero, por el que se modifican el Reglamento de la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, aprobado por el Decreto 925/1995, de 9 de junio, y otras normas de regulación del sistema bancario, financiero y asegurador.*

Las modificaciones más importantes fueron la de añadir como sujetos obligados del régimen especial, y sin que lo exigiese la Directiva, las actividades empresariales consistentes en joyería, arte y antigüedades, filatelia y numismática, transporte de medios de pago, giro o transferencia internacional, loterías y juegos de azar así como rebajar de 2.500.000 pesetas a 3.000 euros el montante de las operaciones excluidas de la obligación de identificación en el régimen general, y por contra incrementarlo de 1.000.000 de pesetas a 8.000 euros en el régimen especial, a salvo en todo caso las operaciones de *pitufeo*. Además se fijaba en 30.000 euros el montante por el que los sujetos obligados debían remitir comunicación al SEPBLAC, lo que supuso sólo adaptación a la nueva divisa nacional, pues antes de la reforma estaba fijado en 5.000.000 de pesetas.



**Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo<sup>42</sup>.**

Si bien la Directiva 2001/97/CE modificó la Directiva 91/308/CEE, ésta fue finalmente derogada por la Directiva 2005/60/CE que así lo proclama en su art. 44. Tanto el título de la Directiva 2005/60/CE como su Exposición de Motivos ponen de relieve que no sólo pretende combatir el blanqueo de capitales sino también la financiación del terrorismo. El art. 1 ordena a los Estados miembros que “el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo queden prohibidos” y si bien de esta última cuestión no nos ocuparemos pues se trata de un tema diferente al que es objeto de este trabajo, y cabe decir que incluso ajeno al blanqueo de capitales, destacamos únicamente que dio lugar a la introducción en el Código Penal del art. 576 bis (actual art. 576) mediante la LO 5/2010, que castiga específicamente la financiación del terrorismo y que sorprendentemente no estaba especialmente mencionada en nuestro Código sino de una manera un tanto indirecta en el art. 576 CP al hablar de “cualquier otra forma de cooperación, ayuda o mediación *económica* o de otro género”.

En su art. 2 la Directiva 2005/60/CE amplía levemente el elenco de sujetos obligados pues introduce a los proveedores de servicios de sociedades y fideicomisos, y en los casos de pagos en efectivo de 15.000 euros o más, incluido el *pitufeo*, considera sujeto obligado a todo el que comercie con bienes que se paguen de esa manera, sin ser necesario que se trate de bienes de elevado valor como exigía la Directiva derogada. El art. 3 mantiene la obligación de prohibición del blanqueo sólo cuando el delito previo sea grave pues define así la expresión “actividad delictiva”, como también lo hacía la Directiva derogada, no obstante puesto que la Directiva 2005/60/CE considera graves “todos los delitos que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad de duración

---

<sup>42</sup> Diario Oficial de la Unión Europea de 25 de noviembre de 2005.

máxima superior a un año o, en los Estados 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 de duración mínima superior a seis meses”, en la práctica realiza una importante ampliación del concepto de delito subyacente respecto de la Directiva anterior.

Igualmente el art. 7 mantiene la obligación de identificar a las entidades y personas al entablar relaciones con el cliente o al efectuarse una operación de importe superior a quince mil euros, incluido el *pitufeo*, todo ello como en la Directiva 91/308/CEE tras su reforma. El art. 21 obliga a crear las Unidades de Inteligencia Financiera (UIF) “a fin de combatir eficazmente el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo” y detalla sus funciones. El art. 39 obliga a sancionar también a las personas jurídicas. Cabe concluir que pese a su pretensión derogatoria sin embargo, salvo la ampliación del delito subyacente, las novedades no fueron de gran trascendencia.

La trasposición de esta Directiva se llevó a cabo, con cierto retraso<sup>43</sup>, por la *Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo*, y así se recoge tanto en la Exposición de Motivos como en la Disposición final sexta, derogándose al mismo tiempo la Ley 19/1993 de acuerdo con lo que establece su única Disposición derogatoria. La Exposición de Motivos afirma mantener “el régimen vigente, en cuanto no fuera contrario a la nueva ordenación comunitaria, con el fin de reducir los costes de adaptación de los sujetos obligados”, pese a lo cual la nueva Ley sorprende por su gran extensión en comparación con la por ella derogada.

Aporta una gran novedad el art. 1 L 10/2010 pues habla de “actividad delictiva” y de bienes que tengan “su origen en un delito” sin exigir ninguna pena concreta a ese delito por lo que ha desaparecido el presupuesto de delito subyacente de pena de prisión superior a 3 años para poder aplicar la legislación preventiva en materia de blanqueo. Es importante, habida cuenta del objeto de esta Tesis, que

---

<sup>43</sup> STJUE (Sala Séptima) asunto C-502/08: condena a España por incumplir la obligación de trasponer la Directiva 2005/60/CE. GÁLVEZ BRAVO, R.: Ob. cit. p. 21.

la Ley, al referirse a los bienes procedentes de una actividad delictiva, incluya expresamente “la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”. Este artículo también incluye expresamente el autoblanqueo: “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”, y define qué debe entenderse por financiación del terrorismo.

El art. 2 L 10/2010 recoge el elenco de sujetos obligados, ampliando su número, pero quizá la novedad más importante es que establece un mismo régimen para todos ellos, por lo que desaparece la distinción entre obligados del régimen general y del régimen especial. Considera sujetos obligados:

- a) Las entidades de crédito.
- b) Las entidades aseguradoras autorizadas para operar en el ramo de vida y los corredores de seguros cuando actúen en relación con seguros de vida u otros servicios relacionados con inversiones, con las excepciones que se establezcan reglamentariamente.
- c) Las empresas de servicios de inversión.
- d) Las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva y las sociedades de inversión cuya gestión no esté encomendada a una sociedad gestora.
- e) Las entidades gestoras de fondos de pensiones.
- f) Las sociedades gestoras de entidades de capital-riesgo y las sociedades de capital-riesgo cuya gestión no esté encomendada a una sociedad gestora.
- g) Las sociedades de garantía recíproca.
- h) Las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.
- i) Las personas que ejerzan profesionalmente actividades de cambio de moneda.
- j) Los servicios postales respecto de las actividades de giro o transferencia.

k) Las personas dedicadas profesionalmente a la intermediación en la concesión de préstamos o créditos, así como las personas que, sin haber obtenido autorización como establecimientos financieros de crédito, desarrollen profesionalmente alguna de las actividades a que se refiere la Disposición adicional primera de la Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de Entidades de Crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al Sistema Financiero.

l) Los promotores inmobiliarios y quienes ejerzan profesionalmente actividades de agencia, comisión o intermediación en la compraventa de bienes inmuebles.

m) Los auditores de cuentas, contables externos o asesores fiscales.

n) Los notarios y los registradores de la propiedad, mercantiles y de bienes muebles.

ñ) Los abogados, procuradores u otros profesionales independientes cuando participen en la concepción, realización o asesoramiento de operaciones por cuenta de clientes relativas a la compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, la gestión de fondos, valores u otros activos, la apertura o gestión de cuentas corrientes, cuentas de ahorros o cuentas de valores, la organización de las aportaciones necesarias para la creación, el funcionamiento o la gestión de empresas o la creación, el funcionamiento o la gestión de fideicomisos («trusts»), sociedades o estructuras análogas, o cuando actúen por cuenta de clientes en cualquier operación financiera o inmobiliaria.

o) Las personas que con carácter profesional y con arreglo a la normativa específica que en cada caso sea aplicable presten los siguientes servicios a terceros: constituir sociedades u otras personas jurídicas; ejercer

funciones de dirección o secretaría de una sociedad, socio de una asociación o funciones similares en relación con otras personas jurídicas o disponer que otra persona ejerza dichas funciones; facilitar un domicilio social o una dirección comercial, postal, administrativa y otros servicios afines a una sociedad, una asociación o cualquier otro instrumento o persona jurídicas; ejercer funciones de fideicomisario en un fideicomiso («trust») expreso o instrumento jurídico similar o disponer que otra persona ejerza dichas funciones; o ejercer funciones de accionista por cuenta de otra persona, exceptuando las sociedades que coticen en un mercado regulado y estén sujetas a requisitos de información conformes con el derecho comunitario o a normas internacionales equivalentes, o disponer que otra persona ejerza dichas funciones.

p) Los casinos de juego.

q) Las personas que comercien profesionalmente con joyas, piedras o metales preciosos.

r) Las personas que comercien profesionalmente con objetos de arte o antigüedades.

s) Las personas que ejerzan profesionalmente las actividades a que se refiere el artículo 1 de la Ley 43/2007, de 13 de diciembre, de protección de los consumidores en la contratación de bienes con oferta de restitución del precio.

t) Las personas que ejerzan actividades de depósito, custodia o transporte profesional de fondos o medios de pago.

u) Las personas responsables de la gestión, explotación y comercialización de loterías u otros juegos de azar respecto de las operaciones de pago de premios.

v) Las personas físicas que realicen movimientos de medios de pago, en los términos establecidos en el artículo 34.

w) Las personas que comercien profesionalmente con bienes, en los términos establecidos en el artículo 38.

x) Las fundaciones y asociaciones, en los términos establecidos en el artículo 39.

y) Los gestores de sistemas de pago y de compensación y liquidación de valores y productos financieros derivados, así como los gestores de tarjetas de crédito o débito emitidas por otras entidades, en los términos establecidos en el artículo 40”.

Se consideran sujetos obligados las personas físicas o jurídicas, pero en el caso de las físicas que actúen por cuenta de una persona jurídica será esta última el sujeto obligado. Se entiende por entidades financieras a efectos de esta Ley los sujetos obligados comprendidos en las letras a) a i).

A partir de aquí la L 10/2010 recoge lo que llama las medidas de diligencia debida. Así el art. 3 impone a los sujetos obligados el deber de identificar a toda persona física o jurídica que pretenda establecer relaciones de negocio o intervenir en cualquier tipo de operación, prohibiendo expresamente que se haga lo uno o lo otro sin identificar previamente a la persona. El artículo 4 aclara que debe identificarse al “titular real” entendiéndose por tal a la persona física por cuya cuenta se actúa y si es persona jurídica debe identificarse a la persona física que controle más del 25% del capital social o que de otro modo controle la persona jurídica y se prohíbe establecer relación de negocio si no puede determinarse a quién corresponde dicho control, cuestión fundamental habida cuenta del frecuente uso de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales, cuyos verdaderos administradores no pueden identificarse, para cometer actos de blanqueo. Por tanto, queda claro que debe identificarse siempre a una persona física, no basta con la persona jurídica, se impone a los sujetos obligados ir más allá del velo que puede suponer la personalidad jurídica. Como vemos se mantiene vigente el deber de identificación que comenzara con la Recomendación (80) 10, como pilar básico en la lucha contra el blanqueo, a fin de que pueda determinarse quién lleva verdaderamente a cabo las operaciones y, en su caso, poder imponerle sanciones

administrativas o penales. El sujeto obligado también debe averiguar el propósito de la relación de negocio (art. 5) y mantener un seguimiento continuo de dicha relación (art. 6). Estas medidas de diligencia debida pueden exceptuarse reglamentariamente para operaciones de cuantía inferior a 1.000 euros (art. 10) y en algunos casos se pueden aplicar medidas simplificadas (art. 9).

El art. 14 recoge medidas reforzadas para la banca, envío de dinero y cambio de moneda así como para personas con responsabilidad pública y para sus familiares próximos y sus allegados. Se considera que tienen responsabilidad pública una serie de cargos, en general puestos de confianza de libre designación, y excluye expresamente de esta consideración a los empleados públicos de niveles intermedios e inferiores. También se impone el deber de actuar con especial atención en operaciones propicias al anonimato (art. 16).

La L 10/2010 aborda la obligación de informar al SEPBLAC de toda operación que revele indicio o certeza de estar relacionada con el blanqueo de capitales (o financiación del terrorismo) (art. 18), llegando a imponer el art. 19 el deber de abstención en la ejecución de dichas operaciones, si bien cuando no sea posible esta abstención se ha de remitir la comunicación inmediatamente después de su ejecución. Se establece que reglamentariamente se fijarán las operaciones de comunicación sistemática (art. 20). Como es evidente nadie incurrirá en responsabilidad por dar a conocer al SEPBLAC los datos de la operación (art. 23)<sup>44</sup> y se prohíbe revelar al cliente la comunicación realizada (art. 24). Los sujetos obligados deben conservar la documentación durante 10 años desde el fin de la relación de negocio o de la ejecución de la operación (art. 25) plazo que

---

<sup>44</sup> Nada dice esta Ley, como tampoco decía la derogada, sobre la responsabilidad que pueda derivarse como consecuencia del deber de abstención, si por ejemplo esto supone que quede frustrada una operación especulativa que le habría reportado plúrimos beneficios a un cliente. Se supone que no cabe reclamar al sujeto obligado que ha cumplido con su deber pero no se aclara si es posible reclamar a la Administración. LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M.: Ob. cit. p. 110 ss, señala que en este sentido la legislación española ha preferido la ambigüedad a la certeza y cita como ejemplo el caso de Francia cuyo Código Monetario y Financiero prohíbe que se ejerza acción contra el sujeto obligado o que se le sancione por ninguna organización profesional y carga la responsabilidad al Estado, si bien fija un plazo de tan sólo 12 horas desde la comunicación para que el TRACFIN (el SEPBLAC francés) se oponga a que ésta se realice, nada de lo cual se detalla con tanta precisión en la legislación española.

coincide con el de prescripción del delito de blanqueo y de financiación del terrorismo (arts. 301 y 576 CP en relación con el art. 131 CP). También se impone a los sujetos obligados el deber de establecer un control interno, para garantizar el cumplimiento de las medidas de diligencia debida, como aprobar políticas y procedimientos adecuados (art. 26) y formar a los empleados (art. 29).

El art. 34 L 10/2010 obliga a toda persona física a declarar la salida o entrada en España de medios de pago por valor de 10.000 euros en adelante o cualquier movimiento por territorio nacional, fuera del domicilio del portador, por valor de 100.000 euros en adelante y en ambos casos se incluye su contravalor en moneda extranjera. La declaración debe ajustarse a un modelo aprobado donde ha de figurar la procedencia. Esto supone un incremento de las cuantías establecidas por la Ley 19/2003 que eran de 6.000 y 80.500 euros respectivamente, aunque en realidad fue unos años antes cuando se produjo este incremento por *Orden EHA/1439/2006, de 3 de mayo, reguladora de la declaración de movimientos de medios de pago en el ámbito de la prevención del blanqueo de capitales*<sup>45</sup>. Según el art. 35 en caso de falta de declaración, y también cuando pese a ella o pese a no rebasarse los límites cuantitativos referidos, existan indicios o certeza de blanqueo, se intervendrán los medios de pago y se ingresarán en la cuenta abierta a nombre de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias. La Ley no dice más sobre el destino de los medios de pago pero se entiende que sólo quedarán en poder de la Administración si proceden de un delito y en caso contrario se restituirán al portador sin perjuicio, en su caso, de la sanción administrativa por la falta de declaración. Aunque la Ley no aclare si corresponde al portador probar que el dinero no es de origen delictivo o corresponde a la Administración lo contrario, no hay duda de que debe respetarse la presunción de inocencia, si bien la falta de declaración será un indicio en contra de ella. Aunque el origen no sea delictivo si se trata de dinero negro (no declarado a la Hacienda Pública), se considerará incremento patrimonial no justificado y por tanto se deberá incluir en la declaración de IRPF del periodo impositivo en curso pero no parece que deba dar

---

<sup>45</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo...*, ob. cit. p. 94.



lugar a la pérdida del dinero para su poseedor ya que la Ley pretende prevenir el blanqueo de capitales pero no el dinero negro.

El art. 43 L 10/2010 prevé la creación del Fichero de Titularidades Financieras<sup>46</sup> donde las entidades de crédito han de hacer constar las aperturas y cancelaciones de cuentas y sus titularidades. Podrán acudir a este Fichero los Jueces de Instrucción y Fiscales y también las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad previa autorización del Juez o el Fiscal, pero en todo caso se requiere que se esté investigando un delito de blanqueo de capitales o financiación del terrorismo. No se considera acertado este artículo pues de ninguna manera se podrá denegar al Juez o al Fiscal información<sup>47</sup>, siempre que estén investigando un delito, aunque sea otro distinto de los mencionados en este artículo. Tampoco es correcto que el artículo restrinja al Juez “de Instrucción” la posibilidad de recabar información de este Fichero olvidándose, por ejemplo, del tribunal sentenciador que esté ejecutando una pena de multa, que podría haberse impuesto incluso por delito de blanqueo. Y en cualquier caso no parece comprensible tanta cautela para obtener una información que puede obtenerse también, y así lo hace con frecuencia la Administración de Justicia, de la Agencia Tributaria.

De acuerdo con el art. 45 L 10/2010 la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias actúa con apoyo de dos órganos: la Secretaría de la Comisión y el Servicio Ejecutivo de la Comisión para la Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC). La Secretaría se ocupa de instruir los procedimientos sancionadores y dirigir requerimientos a los sujetos obligados, y el SEPBLAC cumple diversas funciones

---

<sup>46</sup> Instrucción de 19 de diciembre de 2014, de la Secretaría de Estado de Economía y Apoyo a la Empresa, por la que se establecen los datos de identificación adicionales que deben ser declarados por las entidades de crédito al Fichero de Titularidades Financieras, a fin de la adecuada identificación de intervinientes, cuentas y depósitos.

<sup>47</sup> Denegar esta información vulneraría el art. 118 CE “es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales, así como prestar la colaboración requerida por éstos en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto” o el art. 4 Ley 50/1981, de 30 de diciembre, por la que se regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal, “podrá (el Fiscal) acceder directamente a la información de los Registros oficiales, cuyo acceso no quede restringido a control judicial”, e incluso podría ser constitutivo de un delito de desobediencia del art. 412 CP.

relacionadas con las obligaciones de los sujetos obligados, recibe sus comunicaciones y asiste a la Comisión, Jueces y Fiscales, Policía y otros órganos administrativos competentes. El gasto del SEPBLAC es asumido por el Banco de España que a su vez lo carga al concepto no presupuestario creado a estos efectos por la Intervención General de la Administración General del Estado. El SEPBLAC elabora informes de lo que llama el art. 46 “inteligencia financiera” que tienen carácter confidencial y no pueden incorporarse al procedimiento administrativo ni judicial.

Resulta curiosa esta prohibición de incorporación al procedimiento e induce a sospechas de todo tipo de anomalías en la elaboración de tales informes. La *Ley Orgánica 2/2002, de 6 de mayo, reguladora del control judicial previo del Centro Nacional de Inteligencia*, establece en el primer apartado de su artículo único “el Secretario de Estado Director del Centro Nacional de Inteligencia deberá solicitar al Magistrado del Tribunal Supremo competente, conforme a la Ley Orgánica del Poder Judicial, autorización para la adopción de medidas que afecten a la inviolabilidad del domicilio y al secreto de las comunicaciones, siempre que tales medidas resulten necesarias para el cumplimiento de las funciones asignadas al Centro”. Esto quiere decir que los registros domiciliarios y las intervenciones de comunicaciones en los asuntos que investigue el CNI no se autorizan por el Juez natural sino por un magistrado del Tribunal Supremo. Este magistrado es propuesto por el Presidente del CGPJ puesto que una de sus funciones es, de acuerdo con el art. 598.9ª LOPJ, “realizar la propuesta del Magistrado, de las Salas Segunda o Tercera del Tribunal Supremo, competente para conocer de la autorización de las actividades del Centro Nacional de Inteligencia que afecten a los derechos fundamentales reconocidos en el artículo 18.2 y 3 de la Constitución, así como del Magistrado de dichas Salas del Tribunal Supremo que le sustituya en caso de vacancia, ausencia o imposibilidad”. Todo ello se complementa con el art. 342 bis LOPJ, “el Magistrado del Tribunal Supremo competente para conocer de la autorización de las actividades del Centro Nacional de Inteligencia que afecten a los derechos fundamentales reconocidos en el artículo 18.2 y 3 de la Constitución se nombrará por un período de cinco años, a propuesta del Consejo

General del Poder Judicial, entre Magistrados de dicho Tribunal que cuenten con tres años de servicios en la categoría”.

Evidentemente no cabe decir que los registros domiciliarios y las intervenciones de las comunicaciones se lleven a cabo por el CNI sin autorización judicial, que sería un hecho constitutivo de delito, pero parece innegable que esta autorización se obtiene de manera extraprocesal, conculcando el Juez ordinario predeterminado por ley del art. 24.2 CE. Ciertamente es que la LO 2/2002 determina el Juez competente, un magistrado del Supremo, en asuntos que investiga el CNI, sin embargo qué asuntos le corresponden a dicho organismo no es una cuestión que quede determinada por Ley con suficientes garantías, tan sólo el art. 4 de la *Ley 11/2002, de 6 de mayo, reguladora del Centro Nacional de Inteligencia*, se refiere a sus funciones y lo hace de una manera tan vaga que puede abarcar absolutamente todo. Además el concreto magistrado competente es sólo uno, designado discrecionalmente y por un procedimiento que no exige ninguna objetividad, y aunque goza de inamovilidad, se le puede prorrogar o no dependiendo de, por decirlo de algún modo, su compromiso con “la razón de Estado”. Aunque también se ha debatido sobre el respeto del derecho fundamental al Juez natural cuando se trata de un delito cuya competencia le corresponde a la Audiencia Nacional, en este caso la atribución a este órgano suele ser bastante clara y nunca a un Juez concreto designado discrecionalmente. No es esto lo que sucede en el caso del CNI, cuyas atribuciones es posible que no puedan determinarse con más claridad, pero sí sería posible que el Juez competente no estuviera seleccionado de forma tan impúdica por el Estado a cuyos inconfesables intereses debe servir. Más conciliable con el Juez natural sería si la competencia le correspondiera a los magistrados del Tribunal Supremo (nada obsta a que se reduzca el elenco sólo los de las salas segunda y tercera), pero determinados por turno preestablecido. Nunca a uno sólo de ellos elegido discrecionalmente. Como consecuencia de todo ello el legislador no ha querido que semejante informe se incorpore al procedimiento.

El art. 47 L 10/2010 impone a los sujetos obligados el deber de facilitar “sin restricción alguna” cuanta información o documentación se les requiera por el SEPBLAC. Si en proceso judicial se aprecian indicios de incumplimiento de esta Ley se remite testimonio a la Secretaría (art. 48), y a su vez la Secretaría facilita a la AEAT y Fuerzas y Cuerpos de Seguridad la información que sea de relevancia tributaria y policial (art. 49). Se ha debatido sobre la procedencia de esta cesión a otros órganos de datos sin relevancia penal.

Los artículos siguientes de la L 10/2010 recogen una serie de infracciones que clasifican en leves, graves y muy graves, con sus correspondientes sanciones y considera el art. 54 responsables a los sujetos obligados aun a título de simple inobservancia pero también a los administradores y directores si han incurrido en dolo o imprudencia, por lo que parece entenderse que los sujetos obligados responden incluso aunque no hayan incurrido en dolo o imprudencia. Esto no sería acorde con la aplicación al procedimiento administrativo sancionador de los principios del proceso penal, como defienden doctrina y jurisprudencia, de lo que se hablará al final de este apartado. Las sanciones leves prescriben en dos años y las graves y muy graves en cinco (art. 60). La Secretaría no sólo instruye el procedimiento sancionador según se dijo, sino que también ejecuta la sanción que en definitiva se imponga (art. 61). El art. 62 deja a salvo el principio *ne bis in idem*.

*El Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/10, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo*, supone según la Disposición derogatoria única, la derogación del anterior. El art. 4 impone a los sujetos obligados el deber de identificación en un supuesto no previsto en la Ley, el de quienes sin ser clientes realicen operaciones por valor de al menos 1.000 euros. Curiosamente aquí no se incluye expresamente el supuesto del *pitufeo* se entiende que por error porque no parece existir otro motivo que ése en una legislación que siempre incluye esa posibilidad, para evitar la burla que supondría a los umbrales económicos que se establecen, dividir la operación que se pretende realizar en varias más pequeñas. Si se trata de envío de dinero o transferencia, la obligación de identificación se impone en todo caso, con independencia de la cuantía.

El Reglamento desarrolla la cuestión de las medidas reforzadas, que la Ley sólo esbozaba. Así si la Ley sólo mencionaba la banca privada, envío de dinero y cambio de moneda como actividades de elevado riesgo, el Reglamento menciona otras más como las operaciones con paraísos fiscales o la creación de sociedades para transmitir las sin actividad, y establece una cuantía mínima de 3.000 euros trimestrales para los supuestos de envío de dinero y de 6.000 euros trimestrales para los de cambio de moneda (art. 19). También concreta en qué deben consistir estas medidas reforzadas como obtener información adicional sobre el propósito de la operación y el origen de los fondos (art. 20).

El art. 24 desarrolla la cuestión del control interno, concretando algunas operaciones que deben tenerse siempre por sospechosas como la recepción de ingresos en efectivo de múltiples personas o múltiples ingresos de una sola u operaciones que no se correspondan con los antecedentes operativos de esa persona. El art. 27 recoge una serie de operaciones de comunicación sistemática al SEPBLAC como el movimiento físico de moneda o documentos al portador por importe superior a 30.000 euros, ó 1.500 euros en caso de envío de dinero, o las operaciones que supongan movimientos de medios de pago sujetos a declaración obligatoria según el art. 34 L 10/2010, es decir superior a 100.000 euros. Los arts. 25 y 28 mantienen en 10 años, de acuerdo con la Ley, la obligación de conservar la documentación.

Desarrolla también el Reglamento las medidas de control interno imponiendo a los sujetos obligados el deber de crear un manual de prevención (art. 33), de designar un representante ante el SEPBLAC, estableciendo también un órgano de control interno (art. 35) y un informe de experto externo debe describir y valorar las medidas de control interno (art. 38). Además el art. 40 exige altos niveles éticos en los empleados, directivos y agentes y considera que no alcanzan este nivel cuando cuentan con antecedentes por delito doloso contra el patrimonio o el orden socioeconómico, la Hacienda Pública, la Seguridad Social, la Administración Pública o por delitos de falsedades, así como cuando hayan sido sancionados con suspensión o separación por infracción de la Ley 10/2010.

El art. 63 se ocupa de la composición de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, fijando su número de vocales en veinticinco, todos ellos natos y del más alto nivel en la función pública en el terreno económico, judicial y policial. La Comisión está asistida por dos Comités, el Permanente (art. 64) y el de Inteligencia Financiera (art. 65), ambos de composición análoga pero de inferior nivel que la Comisión. El art. 66 se ocupa de la Secretaría de la Comisión desempeñada por la Subdirección General de Inspección y Control de Movimientos de Capitales de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, ostentando su titular la condición de Secretario y vocal de la Comisión y de sus Comités. El art. 67 se refiere al Servicio Ejecutivo de la Comisión como la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) española y lo configura con total autonomía incluso de la propia Comisión, pues a la independencia presupuestaria a que se refiere el art. 45 L 10/2010 se une que el artículo ahora comentado dice de él “sin perjuicio de aplicar las directrices y orientaciones de carácter general de la Comisión y de sus Comités, actuará con autonomía e independencia operativas” y que “no podrá recabar o recibir instrucciones de ningún órgano respecto del análisis y diseminación de casos concretos, que se realizará con criterios estrictamente técnicos”. El Director del SEPBLAC ejerce la dirección de todo el personal, quedando el personal que contrate el SEPBLAC ligado a éste por relación de Derecho Laboral. Quedan adscritas al SEPBLAC, la Brigada Central de Inteligencia Financiera del Cuerpo Nacional de Policía, la Unidad de Investigación de la Guardia Civil (art. 68) así como una Unidad de la Agencia Tributaria (art. 69).

Para acabar se entiende procedente hacer referencia a una cuestión que tratan con detalle BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO SAGGESE<sup>48</sup>, a quienes sigo en las próximas líneas, y es el tema de la duplicidad de sanción administrativa y penal que puede tener lugar en el blanqueo de capitales. Así destacan los citados autores que se ha llegado incluso a debatir si la sanción administrativa es compatible con la separación de poderes o si ésta exige que el poder sancionador quede sólo en manos de jueces, si bien hoy día suele entenderse, que aunque el

---

<sup>48</sup> BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Política...*, ob. cit. p. 125 ss.

*ius puniendi* es sólo uno, tiene dos manifestaciones, la penal y la administrativa, lo que además queda refrendado por los arts. 9, 25 y 106 CE. Esto otorga legitimidad a la sanción administrativa pero plantea la cuestión de la distinción entre una y otra. Cabe destacar que algunos han visto diferencias materiales como que el Derecho Penal pretende proteger bienes jurídicos concretos en casos concretos y con criterio de legalidad, y el Derecho Administrativo pretende ordenar sectores de la actividad y con criterio de oportunidad. Otros ven sólo diferencias formales, así el delito queda reservado a la ley orgánica, se castiga por los órganos judiciales y tras un proceso penal, mientras que las infracciones administrativas están sometidas a ley ordinaria, se imponen por los órganos administrativos y tras un procedimiento administrativo. También se han destacado diferencias en cuanto a la forma de sancionarse, la pena supone retribución, la sanción administrativa supone prevención.

Desde los años 80, y así lo señalan los citados autores, la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos, vienen defendiendo la necesidad de que las dos formas de sancionar se sujeten a las mismas garantías mínimas, lo que se ha contemplado en la *Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común* en cuyo Capítulo I del Título IX se recogen los principios, inspirados en el proceso penal, a los que queda sometida la potestad administrativa. Incluso, aunque no se menciona expresamente, la doctrina entiende aplicable también el principio de culpabilidad, que exige dolo o culpa para imponer sanción. El principio *ne bis in idem*, que el Tribunal Constitucional encuentra subsumido en el principio de legalidad, juega aquí un papel importante excluyendo sancionar un mismo hecho siempre que exista identidad de sujeto, hecho y fundamento jurídico. Si bien recientemente, y así lo corroboran las SSTC 2/2003<sup>49</sup> y 52/2003<sup>50</sup>, se sostiene que no debe quedar sin efecto la sanción administrativa por la posterior imposición de una sanción penal

---

<sup>49</sup> STC (Pleno), nº 2/2003, de 16 de enero.

<sup>50</sup> STC (Sala Primera), nº 52/2003, de 17 de marzo.

aunque sí debe, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, tenerse en consideración la sanción administrativa impuesta a fin de evitar que la sanción conjunta sea desproporcionada.

**Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de mayo de 2015 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) nº 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión<sup>51</sup>.**

La Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo se ha derogado recientemente por la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo que constituye la cuarta directiva comunitaria sobre blanqueo de capitales y es la que se encuentra actualmente en vigor<sup>52</sup>. Esta Directiva mantiene la ya tradicional expresión “actividad delictiva” definida como cualquier acto de participación en la comisión de delitos graves y considera en todo caso como tales en su art. 3, “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

---

<sup>51</sup> Diario Oficial de la Unión Europea de 5 de junio de 2015.

<sup>52</sup> Así lo establece el art. 68 Directiva (UE) 2015/849, no obstante la Directiva 2005/60/CE mantiene su vigencia hasta el 26 de junio de 2017 (art. 66 Directiva (UE) 2015/849).



meses”. No supone en realidad ninguna ampliación del delito subyacente respecto de la Directiva anterior pero obsérvese una importante novedad a efectos del objeto de esta Tesis, la expresa inclusión del delito fiscal como delito fuente del blanqueo de capitales. Por tanto de acuerdo con la nueva Directiva comunitaria no hay duda de que los delitos fiscales deben considerarse posible fuente del delito de blanqueo si bien recuérdese que esto será a efectos administrativos, pero no penales. Esta innovación es conforme con una previsión contenida en la versión de 2012 de las 40 Recomendaciones del GAFI, aunque no se recoge propiamente en el cuerpo de las Recomendaciones, ni en sus notas interpretativas, sino en un glosario anejo en el que se definen algunos términos utilizados y donde se dice que la expresión “categorías establecidas de delitos” debe incluir, entre otros, los delitos fiscales tanto referentes a impuestos directos como indirectos.

## **Conclusiones.**

Tras el análisis de las cuatro Directivas comunitarias y su trasposición en España cabe concluir diciendo que el blanqueo de capitales es un tema al que se está dando enorme importancia a nivel internacional y no sólo desde el punto de vista penal sino también administrativo. Desde este último punto de vista, que es el que abordan las Directivas, llama la atención que se mantiene la estela iniciada por la Recomendación (80) 10 del Consejo de Europa que hacía orbitar la prevención del blanqueo de capitales en torno a la identificación de la clientela, la formación del personal y la colaboración con las autoridades, si bien todo ello se ha desarrollado enormemente. Así mismo es destacable que, en lo que a delito fuente se refiere, las Directivas comunitarias han sido poco valientes, pues la primera, en 1991, lo restringió al tráfico de drogas cuando para entonces las 40 Recomendaciones del GAFI ya lo entendían extensible a todo delito grave, y el Convenio de Estrasburgo a todo delito. Algo más tardó la ONU en extender el delito fuente a todo delito, hubo que esperar a la Convención de Palermo del año 2000, sin embargo la Directiva aprobada el año siguiente, aunque supuso una gran ampliación respecto de la anterior, restringía el delito fuente a los delitos graves. No obstante la tercera y la cuarta Directivas, aprobadas los años 2005 y

2015, aunque emplean la expresión delito grave, consideran como tales los que se castiguen con pena privativa de libertad superior a tan sólo un año, de modo que casi cualquier delito será fuente de blanqueo de acuerdo con estas Directivas.

### **III. EL BLANQUEO DE CAPITALES EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA**

#### **El blanqueo de capitales en el Código Penal.**

Examinada la normativa internacional y comunitaria europea sobre el blanqueo de capitales, veremos a continuación cómo se ha configurado esta figura en España, si bien centrándonos únicamente en el blanqueo como delito, pues la prevención administrativa ya se ha desarrollado al tratar la normativa comunitaria que, como se dijo, se circunscribe a ese ámbito.

#### **Antecedentes históricos del delito de blanqueo de capitales.**

Como ya se ha señalado esta figura delictiva nació en los años ochenta, concretamente en 1988, lo cual no nos permitiría hacer una gran referencia histórica. No obstante el blanqueo no es del todo novedoso, hay delitos afines, concretamente el encubrimiento y la receptación, que además tienen un origen entroncado en una larga tradición jurídica.

En este apartado seguiré a CONDE-PUMPIDO FERREIRO<sup>53</sup> quien en su ya citada obra “Encubrimiento y receptación”, realiza una brillante introducción histórica sobre esta cuestión. De acuerdo con el citado autor no existen referencias al encubrimiento en el Derecho conocido anterior a Roma, cita el Código del Manú, el Código de Hammurabi y el Derecho griego que nada dicen sobre este tema. Añade que tampoco en las XII Tablas existen referencias a él. El posterior desarrollo del Derecho Romano sí trata el encubrimiento pero sin desarrollar ninguna teoría sobre su naturaleza jurídica, es decir sin pronunciarse sobre la polémica que posteriormente se suscitó acerca de si el encubrimiento

---

<sup>53</sup> CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C.: Ob. cit. p. 25 ss.

debía considerarse una forma de participación delictiva o un delito autónomo. De modo que Roma a veces sancionaba conjuntamente al encubridor con el autor, como en la malversación de caudales públicos o en el crimen *receptatorum* y otras veces, como en el edicto relativo a las bacanales, se distingue entre la cooperación al delito y el favorecimiento del culpable.

Este criterio fue seguido en España en el Fuero Juzgo (siglo VII), en Las Partidas (siglo XIII) y en la Novísima Recopilación (año 1805). Así el Fuero Juzgo a veces parece equiparar los encubridores a los autores<sup>54</sup> aunque en casos concretos impone menor pena a los encubridores que a los autores como en el robo cometido aprovechando incendio, inundación u ocasión análoga, así como en los delitos de raptó y fuerza<sup>55</sup>. Este criterio se mantuvo en Las Partidas que por un lado equipara al encubridor con el autor<sup>56</sup> y por otro lado en algunos delitos se atenúa la pena del encubridor, así en el abigeato (hurto de ganados) al autor se le imponía pena de muerte y al “*que encobrieffe o recibieffe a sabiendas tales furtos*”<sup>57</sup> se le desterraba 10 años<sup>58</sup>. La Novísima Recopilación, sin pronunciarse sobre si considera el encubrimiento forma de participación o delito autónomo, al tratar algunos delitos se pronuncia sobre el encubridor, a veces asignándole igual pena que al autor, como a los receptadores de salteadores y bandidos, y otras veces inferior como a los que ocultaban bienes robados en la Corte o en caminos públicos, e incluso por razón de cargo público podía corresponder mayor pena al encubridor que al autor<sup>59</sup>.

---

<sup>54</sup> “*non deven seer dichos ladrones tan solamiente los que (...) reciben las cosas del furto, sabiéndolo*” “*ca bien semia ladrón todo omne que compra la cosa del furto, sabiéndolo*”. Fuero Juzgo, Libro VII, Tít. II, Ley VII y IX.

([http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1080032624\\_C/1080032624\\_T1/1080032624\\_049.pdf](http://cdigital.dgb.uanl.mx/la/1080032624_C/1080032624_T1/1080032624_049.pdf)).

<sup>55</sup> CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C.: Ob. cit. p.30.

<sup>56</sup> “*e dixeron aun que alos malfechores, e a los confejadores, e a los encobridores deve fer dada yqual pena*”. Partida 7, Tít. XXXIV, regla XIX. (Siete Partidas, edición de Gregorio López, Salamanca, 1555).

<sup>57</sup> Partida 7, Tít. XIV, Ley XIX.

<sup>58</sup> CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C.: Ob. cit. p.32 s.

<sup>59</sup> idem, p.39 s.

Quizá se entendió la cuestión de una manera más uniforme, aunque sin pronunciarse tampoco sobre su naturaleza participativa o autónoma, en el Derecho Canónico donde quien receptaba cosas hurtadas o receptaba al propio culpable del delito recibía la misma pena que el autor sin que fuera preciso que obtuviera ventajas económicas de la cosa hurtada, bastaba con que supiera que era hurtada<sup>60</sup>, dato muy curioso este último, que se aproxima bastante al actual blanqueo.

La cuestión cambia con la Codificación. El Código Penal de 1822 en su art. 17 castiga a los receptadores y encubridores con pena de la cuarta parte a la mitad de la que corresponda al autor, teniendo por receptadores y encubridores a:

1. “Los que voluntariamente, sin concierto ni conocimiento anterior a la perpetración del delito, receptan o encubren después, la persona de los autores, cómplices o auxiliadores o la protegen o defienden o le dan auxilios o noticias para que se precave o fugue, sabiendo que ha delinquido; u ocultan algunas de sus armas, o algunos de los instrumentos o utensilios con que se cometió el delito, o algunos de los efectos en que éste consista; o compran, expenden, distribuyen o negocian alguno de ellos, sabiendo que aquellas armas, instrumentos o utensilios han servido para el delito o que de él han provenido aquellos efectos.
2. Los que voluntariamente, aunque sin conocimiento del delito determinado que haya cometido, acogen, receptan, protegen o encubren a los malhechores, sabiendo que lo son, o les facilitan los medios de reunirse, u ocultan sus armas o efectos, o les suministran auxilios o noticias para que se guarden, precaven o salven.”

---

<sup>60</sup> CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C.: Ob.cit. p. 35.

La novedad está en dar un tratamiento unitario al encubrimiento para todos los delitos y por la manera de castigarlo puede entenderse que considera que el encubrimiento es una forma de participación delictiva y no un delito autónomo. Se castiga a quienes encubren con conocimiento del delito en el primer párrafo, y con conocimiento del delincuente en el segundo. Nótese también que la receptación podía ser de las cosas o de las personas, siguiendo el sentido tradicional, no actual, del término.

El Código Penal de 1848 mantiene el mismo tratamiento unitario pero en su art. 14 determina qué se entiende por encubridores con una fórmula innovadora que se ha mantenido en las sucesivas versiones de dicho Código (salvo el de 1928 del que luego se hablará) hasta la entrada en vigor del Código Penal de 1995 que ya sí se distancia de aquél al considerar el encubrimiento un delito autónomo, pese a lo cual se sigue tipificando el encubrimiento en términos muy parecidos a los del Código isabelino, que fueron éstos (art. 14 CP 1848):

“Son encubridores los que con conocimiento de la perpetración del delito, sin haber tenido parte alguna en él como autores, ni como cómplices, intervienen con posterioridad a su ejecución de los modos siguientes:

1. Aprovechándose por sí mismos, o auxiliando a los delincuentes para que se aprovechen de los efectos del delito.
2. Ocultando o inutilizando el cuerpo, los efectos o instrumentos del delito para impedir su descubrimiento.
3. Albergando, ocultando o proporcionando la fuga al culpable, siempre que concurra alguna de las circunstancias siguientes: Primera. La de intervenir abuso de funciones públicas de parte del encubridor. Segunda. La de ser el delincuente reo de regicidio, de parricidio, o de homicidio, que se haga con alguna de las circunstancias designadas en el número 1º del artículo 324”.

Estas circunstancias son alevosía, precio o promesa, inundación, veneno, incendio, premeditación conocida o ensañamiento. De inmediato, antes de acabar el año 1848, se añadió una más: ser “reo conocidamente habitual de otro delito”. Adviértase lo próximo que se halla al actual delito de blanqueo el “aprovechándose por sí mismos” del punto 1.

El motivo de este cambio de criterio en la Codificación respecto del Derecho histórico parece haber sido la influencia francesa, pues los códigos franceses de 1791 y 1810 consideraron cómplice al encubridor y merecedor de la misma pena que correspondiera al autor<sup>61</sup>. Esta teoría de considerar el encubrimiento una forma de participación, fue elaborada por los glosadores y tras su éxito en Francia fue defendida en España por MANUEL DE LARDIZÁBAL Y FRANCISCO PACHECO, de ahí que se introdujera en nuestros códigos<sup>62</sup>.

En las últimas décadas se ha impuesto una nueva teoría acerca del encubrimiento, la de considerarlo un delito autónomo. El primero en defender esta teoría parece haber sido el alemán ZIEGLER<sup>63</sup>, mediado el Siglo XVIII, considerando que si hay delito en el hecho posterior sólo puede ser un delito “especial”. Esta teoría fue defendida en España al menos por LASERNA, MONTALBÁN, LUIS SILVELA y también por LASTRES<sup>64</sup> quien la defendió en el Congreso de Derecho Penal celebrado en Roma en 1885. En el posterior Congreso de San Petersburgo de 1890 la teoría adquiere partidarios y en los de París de 1895 y Bruselas de 1900 la mayoría de penalistas se pronuncian a su favor. En el Congreso de Derecho Penitenciario de Budapest de 1905 la tesis contraria, la de considerar el encubrimiento una forma de participación, no obtiene ningún voto favorable<sup>65</sup>. En este Congreso también se alcanza acuerdo en entender que para considerar existente el encubrimiento no es necesario que el

---

<sup>61</sup> Arts. 59 a 63 CP Francia 1791 y 1810.

<sup>62</sup> CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C.: Ob.cit. p. 41 y 45.

<sup>63</sup> idem, p. 54.

<sup>64</sup> idem, p. 54 s.

<sup>65</sup> idem, p. 55.

delito originario reciba efectivo castigo<sup>66</sup>, conclusión que sigue vigente hoy día y que se aplica también a los delitos de receptación y blanqueo. Posteriormente, en el Congreso de Derecho Penal de París celebrado también en 1905 se obtiene el mismo resultado unánime sobre esta cuestión<sup>67</sup>.

Posteriormente esta teoría se perfecciona al asumirla el Código Penal italiano de 1889 puesto que no sólo castiga el encubrimiento como delito autónomo, concretamente como delito contra la Administración de Justicia<sup>68</sup>, sino que además castiga por separado la receptación y la considera delito contra el patrimonio<sup>69</sup>, idea en realidad tomada del Código Penal de Cerdeña<sup>70</sup>, promulgado en 1839. En definitiva lo que se hizo fue desplazar el “aprovechándose por sí mismos” que antes destacamos, a un nuevo delito, de receptación, pero considerando, erróneamente, que la fuente de la receptación sólo podía ser un delito contra el patrimonio, se alejó esta figura del actual blanqueo de capitales. Parece que no se tuvieron en cuenta otros delitos lucrativos como la malversación, el cohecho o el asesinato por encargo, quizá porque los más lucrativos, como el tráfico de drogas o de armas, todavía no existían, y la piratería y el tráfico negrero no vivían ya sus mejores tiempos. Este mismo criterio triunfó en los códigos penales de Panamá (1922)<sup>71</sup>, Perú (1924)<sup>72</sup>, Venezuela (1926)<sup>73</sup>, Suiza (1937)<sup>74</sup> y Brasil (1940)<sup>75</sup>.

---

<sup>66</sup> CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C.: Ob.cit. p. 55.

<sup>67</sup> idem, p. 55.

<sup>68</sup> Art. 225 CP Italia 1889.

<sup>69</sup> Art. 421 CP Italia 1889.

<sup>70</sup> CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C.: Ob.cit. p. 62.

<sup>71</sup> Arts. 197, 370 y 371 CP Panamá 1922.

<sup>72</sup> Arts. 243, 331 y 332 CP Perú 1924.

<sup>73</sup> Arts. 255 y 472 CP Venezuela 1926.

<sup>74</sup> Arts. 144 y 305 CP Suiza 1937.

<sup>75</sup> Arts. 180, 348 y 349 CP Brasil 1940.



En España esta teoría iniciada por el Código Penal sardo, ha terminado imponiéndose tras un tortuoso vaivén. Se plasmó en el proyecto de 1884 de reforma del Código Penal que acabó frustrado. Triunfó en el Código Penal para la Zona del Protectorado Español en Marruecos de 1914<sup>76</sup>. En el Código de 1928 se recogió una suerte de teoría podría decirse que intermedia entre ésta y la de los Códigos de 1848 y 1870, considerando el encubrimiento a veces forma de participación delictiva<sup>77</sup> y otras delito autónomo que se podía manifestar en encubrimiento (contra la Administración de Justicia)<sup>78</sup> o receptación (contra el patrimonio)<sup>79</sup>. El posterior Código de 1932 reimplantó la teoría tradicional<sup>80</sup>, es decir la de la participación delictiva, que se mantuvo en el de 1944<sup>81</sup>, y aunque el proyecto que dio lugar a la reforma de 1950 contemplaba la teoría del delito autónomo, el texto finalmente aprobado mantuvo la teoría de la participación delictiva.

El Código Penal Texto revisado de 1963 implantó un sistema parecido al de 1928 en cuanto a que consideraba el encubrimiento participación delictiva<sup>82</sup>, al tiempo que castigaba también la receptación como delito contra el patrimonio<sup>83</sup>, sin embargo no castigaba el encubrimiento como delito contra la Administración de Justicia, en contra de lo que sucedió en el Código Penal de Primo de Rivera. Este nuevo sistema se mantuvo en el Código Penal Texto refundido de 1973 y fue eliminado en el vigente Código Penal aprobado por LO 10/1995, que implanta el sistema de cuño italiano, de castigar el encubrimiento como delito contra la Administración de Justicia<sup>84</sup> y la receptación como delito contra el patrimonio<sup>85</sup> y

<sup>76</sup> Arts. 300 a 302 y 414 CP Protectorado de Marruecos 1914.

<sup>77</sup> Art. 50 CP 1928.

<sup>78</sup> Arts. 513 s CP 1928.

<sup>79</sup> Art. 785 CP 1928.

<sup>80</sup> Art. 17 CP 1932.

<sup>81</sup> Art. 12 CP 1944.

<sup>82</sup> Art. 12 CP Texto revisado 1963.

<sup>83</sup> Art. 546 bis CP Texto revisado 1963.

<sup>84</sup> Art. 451 CP.

no considerar que el encubrimiento pueda ser nunca una forma de participación delictiva<sup>86</sup>. Este sistema se ha mantenido hasta el día de hoy.

Paralelamente ha ido surgiendo el delito de blanqueo de capitales. Los primeros intentos de represión del blanqueo tienen lugar en Italia y Estados Unidos, ligados al intento de combatir actividades criminales que generaban grandes capitales. Como destaca CASSANI<sup>87</sup> el blanqueo de capitales es el “talón de Aquiles” “golpeando al blanqueador de dinero sucio se busca golpear en primer término las organizaciones criminales; prohibir el blanqueo es luchar contra el crimen organizado”. Parece subyacer en esta idea el mismo motivo que dio lugar a la represión de la usura<sup>88</sup>. Si una persona concede préstamos a otra que no puede obtenerlos al tipo de interés normal es, muchas veces, porque el prestamista sabe que la actividad que va a realizar el prestatario es ilícita y que el beneficio puede ser muy elevado y podrá devolver el principal con sus correspondientes, y leoninos, intereses. Por tanto el usurero está financiando el crimen. Si a continuación el prestatario no paga voluntariamente, frecuentemente se recurre a métodos de cobro también ilícitos como lo que modernamente se llama en Colombia “oficina de cobros” que consiste en una banda de malhechores que amenazando, o cumpliendo las amenazas, obtienen el cobro de las deudas. De modo que la usura no sólo financia el crimen sino que además lo genera ella misma, y combatirla es una forma de combatir el crimen. Del mismo modo se consideró que la represión de lo que hoy llamamos blanqueo podía servir para combatir el crimen puesto que por un lado dificulta la reinversión de las ganancias en las actividades ilícitas y por otro reduce el estímulo del lucro. Llevada a grado sumo, la represión del blanqueo, obtiene el aislamiento social del delincuente. Por otro lado, en la idea de este delito pudo influir que el mafioso Al Capone

---

<sup>85</sup> Art. 298 CP.

<sup>86</sup> Art. 27 CP.

<sup>87</sup> CASSANI, U.: *Le blanchissage d'argent*, Fiches Juridiques Suisses, Ginebra, 1994.

<sup>88</sup> Es frecuente identificar la usura con el origen del blanqueo. MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo...*, ob. cit. p. 31; LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M.: Ob. cit. p. 43; ABEL SOUTO, M.A.: *Normativa internacional sobre el blanqueo de dinero y su recepción en el ordenamiento penal español*, Tesis Doctoral, Universidad de Santiago, 2001, p. 35 s.

finalmente fuera condenado, no por cometer los delitos que lo enriquecieron (principalmente el tráfico de alcohol durante la época de la fracasadísima ley seca), que no se lograron probar, sino por no declarar a Hacienda las ganancias obtenidas<sup>89</sup>. Finalmente, en los años 70 y 80 del siglo XX, mientras Italia sufría quizá más que nunca el azote de la mafia, Estados Unidos era inundado de cocaína por el narcotraficante colombiano Pablo Escobar, lo que supuso una gran fuga de capitales para el país.

Por tanto, se puede considerar que la forja intelectual de este delito tuvo lugar en una época y en dos países duramente castigados por el crimen organizado. Se inspiró en los delitos de encubrimiento y receptación, en la represión de la usura, en el final de Al Capone y sirvió de acicate definitivo la urgente necesidad de combatir el tráfico de drogas por los medios más eficaces posibles, quizá no tanto por motivos de salud pública, como por motivos estrictamente económicos.

Como primeras manifestaciones legislativas que comienzan a perfilar el blanqueo de capitales cabe citar, en Estados Unidos la *Ley de informe sobre divisas y transacciones exteriores* de 1970, de carácter meramente preventivo<sup>90</sup>. Entrando ya en el terreno penal, Italia se adelantó diez años a la convención de Viena introduciendo el delito de blanqueo en el Código Penal en 1978 mediante el Decreto-Ley 59/1978, de 21 de marzo, finalmente convertido en Ley 191/1978, de 18 de mayo<sup>91</sup>. A partir de aquí, a nivel administrativo en 1980 con la Recomendación (80) 10 del Consejo de Europa, y a nivel penal en 1988 con la Convención de Viena, comienza ya la persecución internacional del blanqueo. Son muchos los países que legislan sobre el tema pero debe destacarse en Estados Unidos la *Ley de control del blanqueo de capitales* de 1986, que dos años antes de la Convención de Viena, establece el delito de blanqueo en aquel país<sup>92</sup>.

---

<sup>89</sup> PÉREZ MANZANO, M.: "Neutralidad delictiva...", ob. cit. p. 170.

<sup>90</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 98.

<sup>91</sup> GAMBOGI, G.: *Riciclaggio e autoriciclaggio*, Giuffrè Editore, Varese, 2015, p. 12.

<sup>92</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 98.

## Introducción del delito en el Código Penal y reformas posteriores.

Poco antes de que se aprobara la Convención de Viena<sup>93</sup> se introdujo en el Código Penal español el delito de blanqueo de capitales, por *LO 1/1988, de 24 de marzo, de reforma del Código Penal en materia de tráfico ilegal de drogas*. El Preámbulo lo justifica así: “se incorpora un nuevo precepto (...) 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”. Pese a ello el texto articulado no utiliza el término “blanqueo” y, como también hizo la Convención de Viena, dejó el delito innominado. Se introduce el art. 546 bis f) CP texto refundido de 1973, con la siguiente redacción:

“El que con conocimiento de la comisión de alguno de los delitos regulados en los artículos 344 a 344 bis b) de este Código [tráfico de drogas] 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

---

<sup>93</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo...*, ob. cit. p. 32 s, afirma que se siguieron las directrices de los trabajos preparatorios de la Convención de Viena; en el mismo sentido DÍEZ RIPOLLÉS, J.L.: “El blanqueo de capitales procedentes del tráfico de drogas. La recepción de la legislación internacional en el ordenamiento penal español”, en *Actualidad Penal*, nº 32, 1994, p. 590: “parece incuestionado que la modificación del Código Penal en materia de tráfico de drogas, que tuvo lugar por LO 1/1988, de 24 de marzo, estuvo directamente inspirada en los últimos borradores de la Convención de las Naciones Unidas que se aprobó unos meses más tarde”.

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 Código [decomiso]”.

Fiel a las negociaciones de Viena se restringe el delito fuente al tráfico de drogas, pero apartándose de ellas se tipifica de modo escueto, con tan sólo tres acciones alternativas: “recibiere”, “adquiriere”, “aprovechare”, añadiendo a continuación “para sí o para tercero” por lo que excluye la necesidad de ánimo de lucro. Esta exclusión así como la naturaleza del delito fuente diferencian el delito así tipificado de la receptación<sup>94</sup>. El artículo se ubicó en el capítulo titulado “del encubrimiento con ánimo de lucro y de la receptación”.

Aprobada la Convención de Viena en diciembre de 1988 y ratificada por España el 30 de julio de 1990, el legislador queda obligado a introducir en el Código Penal la amplia concepción del delito de blanqueo que se plasmó en dicha Convención. Lo hace por *LO 8/1992, de 23 de diciembre, de modificación del Código Penal y de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en materia de tráfico de drogas*, en cuya Exposición de Motivos, que menciona expresamente la Convención, dice castigar “las conductas dirigidas al encubrimiento de los capitales y beneficios económicos obtenidos del tráfico ilícito de estupefacientes y las sustancias psicotrópicas”, y añade que traspone “los aspectos penales de la Directiva 91/308 CEE”, si bien como se dijo anteriormente dicha Directiva no contiene ningún aspecto penal. Esta reforma supone la introducción de tres artículos relativos al blanqueo, sin

---

<sup>94</sup> RODRÍGUEZ DEVESA, J.M.: *Derecho penal español, Parte especial*, Dykinson, Madrid, 1991, p. 575, señala que “hubiera sido preferible haber regulado la receptación con carácter general y no efectuar la incorporación de esta nueva forma de receptación”.

También BAJO FERNÁNDEZ, M.: “El desatinado delito de blanqueo de capitales”, en BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Política...*, ob. cit. p. 14 se pronuncia en contra de tipificar este delito al margen del encubrimiento y la receptación.

utilizar este término una vez más<sup>95</sup>. El último de los tres recoge un tipo agravado para bandas organizadas y los dos primeros dicen así:

Artículo 344 bis h) CP texto refundido de 1973:

“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 [tráfico de drogas], o realizase 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.”

Artículo 344 bis i) CP texto refundido de 1973:

“El que adquiriera, 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,

---

<sup>95</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo...*, ob. cit. p. 35 afirma que esta Ley “es la primera que entrará en vigor acuñando el término blanqueo de capitales”. Sin embargo, esto es un error puesto que esta Ley no utilizó, en su texto definitivo este término, sí en cambio, como señala BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 184 se utilizó en el Proyecto de Ley pero se suprimió tras pronunciarse en contra el CGPJ argumentando que dicho término es “puro *argot*” y que si no se encuentra una denominación adecuada “basta hablar de la receptación y otras conductas afines”. Tampoco esta expresión llegó a utilizarse en esta Ley aunque sí al aprobarse el nuevo Código Penal.

será castigado con las penas de prisión menor y multa de uno a cien millones de pesetas.”

Por tanto se reproduce casi literalmente el texto aprobado en Viena y supone una enorme ampliación de conductas punibles respecto de lo recogido en el art. 546 bis f) CP texto refundido de 1973, que sorprendentemente no se derogó si bien no parece que hubiese en este artículo ninguna conducta que no se castigue en los dos nuevos artículos, siendo además idéntica la penalidad, de ahí que se haya considerado un “olvido” del legislador<sup>96</sup>. Obsérvese que se castiga el blanqueo incluso cometido por imprudencia, de lo que nada dijo la Convención de Viena, asumiendo aquí el legislador de 1992 una novedad del Convenio de Estrasburgo de 1990. Adviértase también que se castiga la posesión y utilización, que fueron suprimidas con el nuevo Código Penal y reintroducidas en la última reforma de este delito operada por LO 5/2010. La nueva sede del delito, junto con el tráfico de drogas, puede justificarse desde el punto de vista de que sigue considerándose éste el único delito fuente posible, ignorando así el legislador tanto el Convenio de Estrasburgo de 1990 como las para entonces ya aprobadas 40 Recomendaciones del GAFI. Sin embargo no se castigaron las formas imperfectas de ejecución pese a que el texto de Viena mencionaba “instigar o inducir públicamente” así como “la asociación y la confabulación” y “la incitación”.

La derogación del Código Penal, texto refundido de 1973, que no era sino una versión más del Código de 1848, y la simultánea aprobación de un Código de verdadera nueva planta aprobado por *LO 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal*, supuso algunas novedades en relación con el blanqueo. Para empezar se puso fin a la tipificación en dos artículos de distintas sedes y se recogió en uno sólo ubicado en el Título XIII del Libro II es decir, como delito contra el patrimonio y el orden socioeconómico. Siguió sin usarse el término blanqueo, pues el capítulo en que se ubicó, el XIV, llevó por rúbrica “De la receptación y otras conductas afines” por lo que el blanqueo se considera conducta afín a la receptación. Quizá la novedad más importante sea la

---

<sup>96</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo...*, ob. cit. p. 36.

ampliación del delito fuente a cualquier delito grave, de acuerdo con el GAFI, si bien en caso de tratarse de tráfico de drogas se prevé un tipo agravado. El legislador español se anticipó cinco años a la Convención de Palermo castigando el blanqueo de capitales incluso aunque el delito fuente se haya cometido en país extranjero. Desde el punto de vista de la acción se sustituye el “transfiriese” de 1992 por el “transmita” de 1995, lo que no parece que tenga gran relevancia, pero se suprime el “posea o utilice”, que sí restringe las conductas punibles, y aunque la Convención de Viena permitía que no se castigasen esas conductas si no lo permitían los principios constitucionales nacionales, lo cierto es que no se había pronunciado el Tribunal Constitucional en ese sentido. De manera que el delito quedó como sigue:

Artículo 301 CP (redacción original de 1995):

“1. El que adquiriera, convirtiera o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en un delito grave, 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.

Las penas se impondrán 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.

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 triplo.
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”.

También se mantuvo la pena privativa de libertad, respecto del delito doloso, pues la prisión menor del antiguo Código abrazaba de seis meses y un día a seis años, si bien en el delito imprudente esta pena se endureció notablemente pues el arresto mayor en su grado máximo abrazaba de cuatro meses y un día a seis meses. En ambos casos la multa hubo de modificarse, pasando a ser proporcional, pues en el nuevo Código no existe la multa a tanto alzado. El artículo 304 CP castigó por fin la provocación, conspiración y proposición, cumpliendo así el mandato de Viena.

La reforma del Código Penal operada por LO 15/2003, supuso una novedad importante pues consideró cualquier delito, y no sólo los delitos graves, como posible fuente de blanqueo, de acuerdo con el Convenio de Estrasburgo y con la entonces reciente Convención de Palermo. De menor importancia fue la introducción de una pena de inhabilitación y, cuando se cometa por miembro de organización, se introdujo la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social. De ninguna o muy escasa relevancia es citar expresamente la posibilidad de clausurar el local o establecimiento que figuraba ya en el art. 129 CP; citar expresamente el decomiso, que ciertamente se mencionaba ya en la Convención de Viena pero que de acuerdo con el art. 127 CP siempre fue posible aplicar al blanqueo, y finalmente citar también expresamente la posibilidad de aplicar las medidas del art. 129 CP, pues no había ningún motivo para no poder aplicarlas a este delito. Por tanto la única innovación importante de esta reforma fue la referida ampliación del delito fuente.

Finalmente el delito de blanqueo de capitales fue modificado por última vez por *LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica el Código Penal*. Esta reforma ha supuesto por fin la introducción del término blanqueo de capitales en el Código cuyo Capítulo XIV del Título XIII del Libro II ha quedado rubricado “De la receptación y el blanqueo de capitales”. También ha supuesto el castigo expreso del autoblanqueo mediante la fórmula “cometida por él o por cualquiera tercera persona” utilizada al referirse a la actividad delictiva previa, es decir al delito fuente. En realidad nunca estuvo excluido el autoblanqueo, aunque tanto la Convención de Palermo como las 40 Recomendaciones del GAFI en su versión de 2003 permitían que se excluyese. Por si alguna duda cabía se incluyó expresamente y quizá por este motivo se reintrodujo la posesión y utilización, que parecen más próximas al autoblanqueo puesto que si el delito fuente lo ha cometido otra persona, la conducta del blanqueador cabrá mejor en la adquisición que en la posesión y utilización. Aunque tampoco debe descartarse del todo que una persona posea o utilice sin haber adquirido ni haber cometido el delito fuente, por ejemplo si utiliza el descapotable de su amigo traficante, cuestión distinta será que esto merezca castigo, como se verá más adelante. La referencia al delito fuente, se hace mediante la expresión “actividad delictiva”, siguiendo así la estela de las cuatro directivas comunitarias y de acuerdo con el Informe del Consejo Fiscal sobre el anteproyecto de la reforma del Código<sup>97</sup>, lo que responde, como más adelante se verá, a que no se requiere un delito concreto y probado para hablar de blanqueo sino que basta con indicios de actividades delictivas y la existencia de un patrimonio que no se pueda justificar lícitamente.

La LO 5/2010 introduce otro tipo agravado, concretamente cuando el delito previo, o la actividad delictiva por usar los términos del Código, sea contra la Administración Pública o contra la ordenación del territorio, patrimonio histórico y medio ambiente, de modo que el art. 301 CP ha quedado redactado definitivamente, por ahora, como sigue:

---

<sup>97</sup> Informe del Consejo Fiscal sobre el anteproyecto de la Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, aprobado el 18 de febrero de 2009.

“1. 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.

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 triplo.
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.”

También se modificó el artículo 302 CP introduciendo en el apartado 2 las penas previstas para las personas jurídicas, de acuerdo con la que fue quizá la novedad más importante de esta reforma consistente en castigar también a las personas jurídicas cuando fueran autoras de ciertos delitos, como venía defendiéndose en relación con el blanqueo, tanto por las 40 Recomendaciones del GAFI desde su versión de 2003 como por la Directiva comunitaria de 2005.

### **Elementos que componen el delito de blanqueo, concepto y término utilizado.**

Para comprender un delito conviene descomponerlo en los seis elementos que, de acuerdo con la teoría general del delito, lo integran: sujeto activo, sujeto pasivo, acción, resultado, objeto material y bien jurídico protegido.

En el caso del blanqueo no entraña dificultad el sujeto activo, que puede ser cualquier persona, configurándose así por tanto como delito común, puede serlo tanto quien ha cometido el delito previo como quien no, si bien serán potenciales blanqueadores quienes se dediquen a la delincuencia lucrativa y las personas de su entorno. También lo pueden ser los sujetos obligados a que se refiere la Ley 10/2010 aunque más frecuentemente en la modalidad imprudente, así como la persona jurídica de acuerdo con el art. 302.2 CP.

Sujeto pasivo es el titular del bien jurídico protegido, sobre el que mucho se ha debatido y del que hablaremos a continuación.

La acción es el elemento del delito que más problemas puede suscitar en relación con el blanqueo según la redacción recogida en el art. 301 CP y la que figura también en la Convención de Viena, y se expone más adelante.

El resultado no suscita dificultades pues, se trata de un delito de mera actividad que no requiere de ningún resultado concreto salvo en los supuestos de adquisición, conversión y transmisión que sí requieren que se logre este resultado para que el delito se pueda considerar consumado<sup>98</sup>, lo mismo sucede con las conductas del art. 301.2 CP.<sup>99</sup> Nada impide el castigo de la tentativa cuando tal resultado no se logre, aplicando el art. 16.1 CP máxime considerando que en relación con este delito el art. 304 CP prevé el castigo incluso de las resoluciones manifestadas de ejecución consistentes en provocación, conspiración y proposición para delinquir, que en lo que a aproximación a la consumación se refiere quedan por debajo de la tentativa. La punición de todo ello estaba prevista ya, según se dijo, desde la Convención de Viena. Finalmente el bien jurídico protegido y el objeto material, que sí generan controversia en relación con el blanqueo se desarrollan, junto con la acción, en los párrafos siguientes.

Bien jurídico protegido.

El Código Penal estructura y ordena los diversos delitos sobre la base del bien jurídico protegido por cada uno de ellos, por lo que suele acudir a la rúbrica del Título en que figura el delito para averiguar el bien jurídico. En el caso del blanqueo de capitales, situado en el Título XIII del Libro II del Código, el bien jurídico debe ser el patrimonio y el orden socioeconómico, aunque es

---

<sup>98</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 448.

<sup>99</sup> LOMBARDEO EXPÓSITO, L.M.: Ob. cit. p. 204.

normalmente este último el que suele relacionarse con el blanqueo, tal es su influjo en la economía de los países. Para sostener esta teoría cabe citar que la Convención de Viena, en su Preámbulo, como se ha destacado anteriormente y aunque restringido sólo al tráfico de drogas dice “socavan las economías lícitas”<sup>100</sup>. La severa penalidad prevista para el delito parece estar a la altura de este bien jurídico y también la gran amplitud penal prevista que permitirá individualizar la pena atendiendo al daño real causado<sup>101</sup>. Las bandas dedicadas a la delincuencia suelen crear gran corrupción en torno a ella porque invierten gran parte de sus recursos en sobornos que les permitan seguir delinquirando<sup>102</sup>. Los capitales delictivos muchas veces no se reinvierten en lo más rentable sino en lo que permita blanquear con mayor facilidad lo que genera distorsiones económicas<sup>103</sup>.

Cabe también considerar que en el blanqueo se tutela el mismo bien jurídico que se tutela con el delito fuente<sup>104</sup>, porque lo que pretende el blanqueo es precisamente disuadir al delincuente con la idea de que no le resultará fácil disfrutar de las ganancias del delito<sup>105</sup>. También, partiendo de esta misma base, que el delito de blanqueo pretende disuadir al delincuente, puede concluirse que el bien jurídico tutelado es la Administración de Justicia<sup>106</sup> cuya misión es precisamente combatir el crimen. Otro planteamiento es considerar que el blanqueo es un delito pluriofensivo y que se pretende con él tutelar varios de los

---

<sup>100</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 212.

<sup>101</sup> idem, p. 215. No obstante, una gran horquilla penal también genera el problema de suponer una gran elevación de pena cuando deba ésta aplicarse en la mitad superior por la concurrencia de una agravante, reincidencia por ejemplo, lo que obligaría en el caso del blanqueo a castigar un hecho que ha podido no ser muy grave con una pena mínima de 3 años, 3 meses y 1 día de prisión.

<sup>102</sup> idem, p. 224 s.

<sup>103</sup> idem, p. 230.

<sup>104</sup> LOMBARDEO EXPÓSITO, L.M.: Ob. cit. p. 150.

<sup>105</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 197.

<sup>106</sup> idem, p. 198 y LOMBARDEO EXPÓSITO, L.M.: Ob. cit. p. 151

bienes jurídicos citados<sup>107</sup>. En este sentido LOMBARDERO EXPÓSITO afirma que la doctrina mayoritaria entiende que el blanqueo es un delito pluriofensivo que ataca distintos bienes jurídicos juntos o por separado y que es un “instrumento extraordinariamente valioso para luchar contra la criminalidad organizada, es una medida de política criminal”<sup>108</sup>.

Se considera esta última teoría la más acertada pues un delito tan complejo, donde se castigan conductas tan dispares y provenientes de toda suerte de delitos cuyo único denominador común será que generen ganancias, no es posible restringirlo a un único bien jurídico, por amplio que pueda ser como sucede con los mencionados.

No faltan quienes entienden que el blanqueo no protege ningún bien jurídico y que debería desaparecer del Código Penal. Destaca en este sentido BAJO FERNÁNDEZ<sup>109</sup> que considera esta figura delictiva “inoportuna por ser innecesaria, perturbadora y responder exclusivamente a la mentalidad de una clase burócrata afincada en organismos al estilo del GAFI que confunde los fines preventivos, políticos y policiales en la lucha contra la criminalidad organizada con la función del Derecho Penal”. Opina que el blanqueo es una actividad que debe promocionarse porque supone el afloramiento al mercado lícito, con su correspondiente tributación, de capitales que se encontraban ocultos al fisco. El único reproche, continúa el citado autor, que cabe hacer al blanqueo se ciñe a lo que supone en cuanto a participación en el delito base, es decir, su sentido de receptación o encubrimiento pero para eso ya existen esas dos figuras delictivas sin que considere necesario la creación de otra. MOLINA FERNÁNDEZ entiende que el legislador al penar el delito previo ya debe tener presente (se entiende si es lucrativo) el daño que puede hacer la acumulación de riqueza procedente de este

---

<sup>107</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 204.

<sup>108</sup> LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M.: Ob. cit. p. 154.

<sup>109</sup> BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Política...*, ob. cit. p. 12 ss.

origen, sin que ello requiera de un nuevo delito<sup>110</sup>. Esta posición no es correcta pues el blanqueo castiga también conductas en las que no hay afloramiento de capitales y conductas en que no cabe aplicar ni la receptación ni el encubrimiento. Además, es contradictorio no mostrarse contrario al castigo de la receptación o el encubrimiento y sí al blanqueo que se inspira en los mismos principios y fundamentos.

Objeto material.

También genera algunas dificultades la cuestión del objeto material en este delito. El Código habla de “bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva” por lo que parece que cabe separar dos elementos, “bienes” por un lado, y originados “en una actividad delictiva” por otro, si bien a la actividad delictiva, por su importancia, le dedicaremos un subapartado propio.

En relación al concepto bienes, comprende todo lo que en Derecho suele entenderse por tales, incluido el dinero, suele expresarse habitualmente en este delito con la expresión capitales que el Código utiliza en la rúbrica del Capítulo. Se ha discutido si dentro de capitales deben considerarse sólo las ganancias netas o también las brutas, es decir si por ejemplo al dinero obtenido con la venta de drogas se le debe deducir el invertido para obtenerlas o no. Según el informe explicativo del Convenio de Varsovia de 2005 debe atenderse al producto bruto, sin deducciones<sup>111</sup>. El art. 1 de la Convención de Viena entiende por producto “los bienes obtenidos o derivados directa o indirectamente” del delito previo y por bienes “los activos de cualquier tipo, corporales o incorporales, muebles o raíces, tangibles o intangibles, y los documentos o instrumentos legales que acrediten la propiedad u otros derechos sobre dichos activos”. El sentido tan amplio dado a

---

<sup>110</sup> MOLINA FERNÁNDEZ, F.: “¿Qué se protege en el delito de blanqueo de capitales?: reflexiones sobre un bien jurídico problemático, y a la vez aproximación a la “participación” en el delito” en BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Política...*, ob. cit. p. 111.

<sup>111</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 243 s.



estos términos en la normativa internacional parece que permite considerar como objeto material de este delito las ganancias brutas<sup>112</sup>.

Otra dificultad que puede plantear el objeto material es la referente a la mezcla, es decir la confusión entre activos de origen delictivo y activos de origen no delictivo. Cuando el activo resultante de un delito está identificado no surgirá problema pero cuando se mezcla con activo lícito y se confunde con él puede plantearse el problema de si entendemos toda la mezcla contaminada, teoría de la contaminación total, o toda la mezcla descontaminada, teoría de la descontaminación total. Ni parece admisible que por ingresar en una cuenta bancaria un euro obtenido delictivamente se contamine todo el depósito que existiera en ella lícitamente obtenido, ni tampoco que por introducir un euro lícito se descontamine todo el depósito existente obtenido delictivamente. Se abre paso así la teoría intermedia de contaminación parcial que plantea el problema de la prueba del montante exacto que debe considerarse de origen delictivo, pero que parece la más próxima a una solución justa. De este modo si quien realiza actividades lícitas pero también delictivas adquiere un bien de un tercero que conoce las dos fuentes de financiación de dicha persona, y el tercero recibe a cambio una suma de dinero, deberá entenderse blanqueo sólo si dicha suma supera la parte del patrimonio de esta persona que puede justificarse con las actividades lícitas y no lo será en caso contrario. Se entiende que deben exceptuarse las operaciones anómalas que supongan conocimiento por parte del tercero de que el dinero que se le entrega es precisamente el de origen delictivo. Cabe también el blanqueo de bienes ya blanqueados, el llamado blanqueo sucesivo<sup>113</sup>, que consiste en llevar a cabo cualquier tipo de operación con bienes de origen delictivo y respecto de las cuales ya se han realizado otra u otras operaciones anteriores.

Frecuentemente la doctrina al tratar el objeto material se refiere también a la posibilidad de que lo sea la cuota defraudada a la Hacienda Pública, si bien esta

---

<sup>112</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 262.

<sup>113</sup> LOMBARDEO EXPÓSITO, L.M.: Ob. cit. p. 155.

cuestión, dado el objeto principal de esta exposición, será objeto de desarrollo en capítulo aparte.

Actividad delictiva.

El delito consiste en una acción (u omisión). Las actividades delictivas se expresan mediante un verbo. Este verbo constituye el llamado núcleo del delito, pues el delito consiste en realizar lo que ese verbo significa. Por tanto, para determinar el concepto de cualquier delito, es imprescindible acudir a este verbo nuclear en que el delito consiste. En el caso del blanqueo de capitales, al acudir al verbo nuclear lo primero que nos llama la atención es que no se trata de uno sólo o varios formulados de manera alternativa o cumulativa sino más bien de una suerte de *totum revolutum* que ha recibido severas críticas de la doctrina. Se ha dicho que “el art. 301 CP contiene una maraña de conductas”<sup>114</sup> y que “un simple vistazo del precepto basta para constatar su caótica esquematización”<sup>115</sup>, que “se trata de un amplio y confuso elenco de conductas de favorecimiento de la ocultación o encubrimiento del origen ilícito de los bienes procedentes del delito”<sup>116</sup> y que “entre las conductas incriminadas por nuestra Ley penal, existen muy pocas tan turbulentas y tenebrosas como la descripción típica del art. 301”<sup>117</sup>. Dedicaremos las próximas líneas a intentar aclarar esta cuestión para poder concretar así el concepto e intentar construir una definición de este delito.

El primer problema al que nos enfrentamos es que el apartado 1 del art. 301 CP tras mencionar diversas acciones, “adquiera, posea, utilice, convierta, o

---

<sup>114</sup> ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C.: *El delito de blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 219.

<sup>115</sup> idem, p. 220.

<sup>116</sup> BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Derecho penal económico*, Ramón Areces, Madrid, 2001, p. 685.

<sup>117</sup> ABEL SOUTO, M.A.: *El delito de blanqueo en el Código Penal español: bien jurídico protegido, conductas típicas y objeto material tras la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre*. Bosch, Barcelona, 2005, p. 91.

transmita”, añade “o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción (...)”. Esto plantea el problema de si la intención de ocultar, encubrir o auxiliar, se requiere a quien “adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita”, lo que llamaremos teoría restrictiva, o por el contrario sólo se le requiere a quien realice “cualquier otro acto”, en cuyo caso adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir serán en todo caso actos constitutivos de este delito, cualquiera que sea la intención con que se realicen, mientras que otros actos no mencionados sí requieren esta finalidad específica para constituir delito de blanqueo, a esta tesis la llamaremos teoría extensiva. Analizaremos a continuación los principales argumentos que pueden esgrimirse a favor de una u otra teoría.

a) Teoría extensiva.

A favor de la teoría extensiva cabe decir que en la Convención de Viena la cuestión no ofrece ninguna duda, la conversión y transmisión sí requieren el elemento subjetivo de intencionalidad, y la adquisición, posesión y utilización no lo requieren. Esto parece correcto de acuerdo con el significado de cada uno de estos verbos, pues adquirir, poseer y utilizar casi siempre supondrán un provecho para el sujeto de la acción, tienen casi un elíptico ánimo de lucro. En cambio convertir y transmitir, al menos en principio no suponen provecho, de ahí que se requiera la intención específica de ocultar, encubrir o ayudar, como especial desvalor de acción, para criminalizar estas conductas.

Asimismo, analizando el art. 301 CP parece evidente que si el legislador hubiera querido tipificar estas conductas sólo si existe intención de ocultar, encubrir o auxiliar la redacción hubiera sido ésta: el que adquiere bienes, los posea, utilice, convierta, transmita o lleve a cabo sobre ellos cualquier otro acto, bien para ocultar o encubrir que tienen origen en una actividad delictiva, cometida por él o por tercera persona, o bien para ayudar... Hay un argumento quizá más sólido que éste y es el simple hecho de que se mencionen conductas específicas cuando hubiera sido más sencillo recurrir a la fórmula: quien oculte o encubra el

origen delictivo de bienes o ayude... Por tanto, el hecho de que este artículo mencione expresamente diversas acciones y no las mencione consecutivamente sino que las recoja separadas en dos grupos, pone de relieve la voluntad de darles también un tratamiento separado, respecto de las unas exigir elemento subjetivo y respecto de las otras no.

A esto hay que añadir que los actos para ocultar o encubrir el origen ilícito ya están castigados en el apartado 2 del art. 301 CP cuando castiga la ocultación de la naturaleza, origen y ubicación, de manera que hay que entender que el apartado 1 no puede querer castigar lo mismo que el 2, sino otros supuestos. Para concluir, cabe destacar que se castiga incluso el blanqueo imprudente, pero si en la modalidad dolosa se requiere siempre una concreta intención, la modalidad imprudente será inaplicable porque la intención es incompatible con la imprudencia.

#### b) Teoría restrictiva.

La teoría restrictiva cabe fundamentarla principalmente en que el precepto dice “cualquier otro acto” cuando de ser cierta la teoría extensiva aquí debería decir simplemente “cualquier acto” pues no sería necesario excluir los actos anteriormente citados. Por otro lado se han recogido los dos grupos de conductas en un mismo párrafo cuando se podría haber recogido en dos párrafos separados si hubiera habido intención de punir dos actitudes diferentes y no una sola.

A favor de esta teoría también debe señalarse que el blanqueo, como su nombre indica y como se concibió en un principio, consiste en hacer que parezca lícito lo que era ilícito, de ahí que deba exigirse la intención de ocultar el origen ilícito. Este argumento que parece que podría ser definitivo se desmorona ante la redacción dada por la Convención de Viena que como se ha señalado prevé el castigo de la adquisición, posesión y utilización sin exigir ninguna intención de ocultación.

Hay un argumento más a favor de esta teoría, en caso de duda, tratándose de norma penal, sólo cabe la interpretación más restrictiva posible. Para enervar este argumento lo único que podrá sostenerse es que no existe duda y que la única interpretación posible es la que hemos llamado extensiva. Probablemente ha sido ésta la *voluntas legislatoris*, máxime si tenemos en cuenta lo recogido en la Convención de Viena, sin embargo no parece tan clara la *voluntas legis*. Probablemente como consecuencia de las distintas reformas la redacción ha terminado por ser confusa en este punto y el hecho de que a la luz de un tratado internacional la cuestión se aclare en un sentido no creo que deba justificar una interpretación no del todo rigurosa de un precepto penal. Pese a ello es la interpretación que, como veremos más adelante, se ha impuesto jurisprudencialmente, y aunque nada quepa reprochar de acuerdo con la Convención de Viena, debería modificarse el precepto penal para despejar toda duda al respecto.

El problema podría resolverse considerando que en realidad, cuando se adquiere, convierte o transmite, aunque no tanto cuando se posee o utiliza, siempre existe, si no un dolo directo de ocultar, al menos sí un dolo eventual puesto que representándose ese resultado como esperado, con la consecuencia de que el bien aparentará ser lícito, el sujeto lo asume y consiente. Así si una persona adquiere un chalé que sabe procedente de la droga, en principio no pretende ocultar el origen ilícito ni reintroducir ningún bien en el tráfico lícito, sin embargo este resultado se le mostrará como posible, porque casi con toda seguridad algún día será dueño del chalé alguien que ignore su verdadero origen, y por tanto podrá aplicarse blanqueo aunque asumamos la teoría restrictiva.

No obstante esta apreciación de dolo eventual requerirá que se consienta ese resultado posible, porque de existir mera indiferencia hacia él o incluso rechazo ante tal resultado posible, no cabrá hablar de dolo eventual. Y aunque en algunos supuestos sí pueda apreciarse dolo eventual, el verdadero dolo será normalmente

el de enriquecerse y este dolo directo absorberá a cualquier otro eventual que pueda concurrir<sup>118</sup>.

Esto es consecuencia de la pugna entre el sentido genuino del blanqueo por un lado, pretender ocultar el origen ilícito de los bienes para poder reintroducirlos en el tráfico económico como si fueran lícitos, y el sentido más amplio que se le dio en la Convención de Viena. El resultado ha sido una tipificación no del todo correcta. Si se pretende dar al blanqueo la amplitud de la Convención de Viena y al tiempo mantener su espíritu inicial, el Código Penal argentino ha logrado esta conciliación de posturas mediante una fórmula muy original. Dicho Código castiga por blanqueo a quien: “convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare, disimulare o de cualquier otro modo pusiere en circulación en el mercado, bienes provenientes de un ilícito penal, con la consecuencia posible de que el origen de los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito”<sup>119</sup>. Aunque FABIÁN TROVATO<sup>120</sup> considera que la expresión “con la consecuencia posible” hace referencia al dolo eventual, no se puede estar de acuerdo con esta opinión puesto que esta expresión no recoge la más leve referencia a la intencionalidad sino todo lo contrario, elimina la intencionalidad, consiste en que cierto resultado se presente en la mente del autor como contingente pero que su actitud ante él no sólo no es necesario que sea de aceptación o de indiferencia sino que puede ser incluso de rechazo. Como se dijo anteriormente cabe apreciar dolo eventual sólo en algunos supuestos, la expresión “con la consecuencia posible” es más amplia que el término dolo eventual.

---

<sup>118</sup> Del mismo modo que aunque en un delito de violación pueda existir dolo eventual (o incluso el llamado dolo directo de segundo grado o de consecuencias necesarias) en lo que a una breve privación de libertad se refiere, este dolo será arrollado por el verdadero ánimo libidinoso del violador y el delito cometido será únicamente de violación y no, además, de detención ilegal.

<sup>119</sup> Art. 303 CP de Argentina.

<sup>120</sup> FABIÁN TROVATO, G.: La recepción de las propuestas del GAFI en la legislación penal argentina, en BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Política...*, ob. cit. p. 74.

Esta expresión mantiene el sentido inicial del blanqueo sin requerir en realidad la intención de ocultar el origen ilícito. Tal y como define el blanqueo de capitales la Convención de Viena, siempre cabrá esa “consecuencia posible” a la que se refiere el Código Penal argentino por lo que al utilizar esta expresión no se merma ni un ápice su ámbito de aplicación, al tiempo que se mantiene en la letra de la Ley una referencia al sentido inicial del blanqueo. Cuestión distinta será que esta referencia sea necesaria.

Recientemente el Tribunal Supremo ha tratado esta cuestión en la sentencia 265/2015<sup>121</sup>, de la que ha sido ponente CONDE-PUMPIDO TOURÓN, y lo ha hecho, apartándose de la línea jurisprudencial tradicional, en el sentido favorable a la teoría restrictiva. Así se dice que “la inclusión en la redacción típica de dos incisos (<<sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva>>, <<cometida por él o por cualquier tercera persona>>), conduce a algunos intérpretes de la norma a estimar, erróneamente, que la finalidad esencial del blanqueo (ocultar o encubrir el origen ilícito del dinero) sólo se predica de <<cualquier otro acto>>, y no de todas las conductas descritas en el tipo”. Añade también la sentencia que “la esencia del tipo es, por tanto, la expresión <<con la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito>>. Finalidad u objeto de la conducta que debe encontrarse presente en todos los comportamientos descritos por el tipo”.

La sentencia critica la teoría extensiva porque “no nos encontramos, en consecuencia, ante dos grupos de conductas distintas, las de mera adquisición, posesión, utilización conversión o transmisión de bienes procedentes de una actividad delictiva, conociendo su procedencia, y las de realización de cualquier otro acto sobre dichos bienes con el objeto de ocultar o encubrir su origen ilícito, lo que conduciría a una interpretación excesivamente amplia de la conducta típica, y a la imposibilidad de eludir la vulneración del principio <<non bis in idem>> en los supuestos de autoblanqueo”. Defiende la teoría restrictiva porque “evitamos excesos, como los de sancionar por autoblanqueo al responsable de la actividad

---

<sup>121</sup> STS (Sala Segunda-Sección 1ª), 265/2015, de 29 de abril.

delictiva antecedente, por el mero hecho de adquirir los bienes que son consecuencia necesaria e inmediata de la realización de su delito”.

La fundamentación de la sentencia nos parece un tanto parca, debería hacer referencia a que se trata de la interpretación más restrictiva de la norma penal, y por tanto la única admisible, aunque también deberá entonces explicar qué pretende castigar el apartado segundo del art. 301 CP, si el primero se entiende enfocado a la ocultación, o a qué supuesto se podrá aplicar la modalidad imprudente del apartado tercero si se trata de un delito que siempre requiere intencionalidad. Además la sentencia no debería soslayar tan alegremente que esa concepción del blanqueo no es la que se consagró en la Convención de Viena (ni en los convenios posteriores que han seguido su estela), y que esta Convención fue ratificada por España y publicada en el BOE, lo que de acuerdo con el art. 96 CE supone que forma parte de nuestro Ordenamiento Jurídico. A esto debería hacer referencia el Tribunal aunque sólo fuera para hacer uso de la facultad que le otorga el art. 4.2 CP de dirigirse al Gobierno, pues se da la contradicción de que esta interpretación deja impunes conductas que de acuerdo con el propio Ordenamiento Jurídico español deberían ser punibles.

La sentencia añade unos supuestos que a la luz de esta interpretación se consideran impunes, “con una interpretación correcta del tipo, como la que se expone y aplica en la presente resolución, las actividades de compra diaria para atender a las necesidades vitales cotidianas, no están en absoluto proscritas, porque no constituyen actos incluidos en la conducta típica del delito de blanqueo. Y en ningún caso podrá considerarse autoblanqueo, por ejemplo, la posesión de un cuadro o una joya por el mismo que los ha robado o la utilización de un vehículo de motor por el mismo que lo ha sustraído.

Ni comete un delito de blanqueo el joven que utiliza la piscina de un amigo, por ejemplo, aunque conozca que sus padres la han construido con ganancias delictivas, porque este tipo de conductas no incluyen intención o finalidad alguna de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a eludir las consecuencias legales de los delitos cometidos y, en consecuencia, no están



abarcadas por la funcionalidad del tipo delictivo de blanqueo de capitales al que no puede otorgarse un ámbito de aplicación desmedido”.

Se añaden también otros supuestos que a la luz de esta interpretación la sentencia considera que siguen siendo punibles, “es claro que esta finalidad de ocultación debe apreciarse en las compras de vehículos puestos a nombre de terceros, pues la utilización de testaferros implica la intención de encubrir bienes, que han sido adquiridos con fondos que tienen su origen en una actividad delictiva. Esta misma finalidad puede apreciarse, con carácter general, en los gastos de inversión (adquisición de negocios o empresas, de acciones o títulos financieros, de inmuebles que pueden ser revendidos, etc), pues a través de esas adquisiciones se pretende, ordinariamente, obtener, a través de la explotación de los bienes adquiridos, unos beneficios blanqueados que oculten la procedencia ilícita del dinero con el que se realizó su adquisición. Es decir se actúa con el propósito de rentabilizar en canales financieros seguros las ganancias obtenidas”.

Por tanto, la adquisición con capital ilícito de un bien a nombre de una persona que realiza actividades lucrativas lícitas a fin de aparentar que el origen de ese bien ha sido lícito, de acuerdo con esta sentencia será punible. No parece tan claro el supuesto de la adquisición de negocios para aparentar que las ganancias obtenidas son lícitas porque ese negocio podrá utilizarse para justificar las ganancias futuras pero no las pasadas, es decir, no podrá justificarse con tal negocio la adquisición del dinero que se empleó para comprarlo. En otras palabras, cuando el Código dice “ocultar o encubrir su origen ilícito”, se refiere al origen ilícito de esos bienes, no de los que se adquieran después mediante ellos. Por ello entendemos que aplicando la teoría restrictiva, adquirir un negocio será un acto de blanqueo sólo si se pretende con ello ocultar el origen ilícito del dinero que se invierte en su adquisición, pero si lo que se pretende es enmascarar el origen ilícito del dinero que se gane posteriormente con actividades delictivas, no vemos muy claro que se pueda considerar un acto de blanqueo al amparo de una teoría que pretende ser restrictiva.

En el caso de la compra de inmuebles, si lo que se pretende es comprar y vender bienes sucesivamente a fin de que se pierda el rastro del dinero o a fin de que los cálculos de los beneficios de estas ventas sean tan dificultosos que pueda así disimularse el dinero ilícito, sí habrá blanqueo. Pero la simple adquisición de un inmueble, incluso aunque a continuación se proceda a su rápida enajenación, no parece que deje muy oculto el origen del dinero con que se compró ese inmueble. El frecuente supuesto del inmueble que se adquiere y no se vende, por ejemplo una finca para vivir en ella, de acuerdo con esta sentencia deberá entenderse impune, porque en absoluto oculta el comprador el origen ilícito del dinero, más bien al contrario, proclama que se dedica a actividades ilícitas. Efectivamente de muchas personas se sospecha que se dedican a estas actividades precisamente por la ostentación patrimonial que realizan, pues quizá de otro modo no se sabría. Por tanto esta teoría reduciría enormemente el campo de acción del blanqueo, restringiéndolo quizá a lo que era en un principio, pero no es eso lo acordado en Viena. Si se pretendiera corregir esta excesiva restricción, considerando que la compra de una finca sí es constitutiva de blanqueo porque existe, como diría el Código Penal argentino, la consecuencia posible de que a la larga, porque pronto no, se borre el origen ilícito del dinero, tendremos que afirmar que de manera mucho más inmediata se borrará ese origen cuando el narcotraficante hace la “compra diaria para atender a las necesidades vitales cotidianas” que la sentencia considera impunes. Ciertamente es que si compra el pan, su intención será comérselo, y no ocultar el origen del dinero, pero también al comprarse la casa su intención es habitarla, y no ocultar el origen ilícito del dinero. Pero borra antes el rastro del dinero la compra del pan que la de la casa.

En fin, que aplicar con rigor esta teoría reduce el delito de blanqueo de una manera incompatible con la Convención de Viena y aunque ya se anticipó que la consideramos la interpretación más correcta desde el punto de vista jurídico-penal por ser la más restrictiva, en caso de imponerse esta línea jurisprudencial<sup>122</sup>

---

<sup>122</sup> La reciente STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 920/2016, de 12 de diciembre, parece adherirse a esta nueva doctrina al rechazar la infracción de Ley por inaplicación del delito de blanqueo alegada por la recurrente, con este argumento: “en la jurisprudencia de esta Sala se ha buscado la restricción de la aplicación del autoblanqueo exigiendo una finalidad de ocultamiento o de encubrir. “Lo determinante -remarca la sentencia 265/2015- debe ser la aplicación del criterio

obligará a modificar el Código Penal, en el sentido de eliminar de él la posibilidad de la interpretación restrictiva, tipificar el delito de modo que sólo quepa la interpretación extensiva, y dar cumplimiento así a lo acordado en la Convención de Viena.

A continuación analizaremos cada una de las acciones punibles a que se refiere el art. 301 CP.

Acciones punibles.

a) Adquiera.

El verbo “adquirir”, se utiliza por el Código Civil al tratar los modos de adquirir en el art. 609 CC, referido tanto a la propiedad como a los demás derechos reales, y también se utiliza en los arts. 438 CC y siguientes al trata la adquisición de la posesión. Recuérdese también que la tutela posesoria a que se refiere el art. 250.1.3º LEC se ha llamado tradicionalmente interdicto de adquirir. Sobre esta base cabe decir que el verbo “adquirir” se utiliza en el sentido de hacer suya la propiedad u otros derechos reales o la posesión, lo que además concuerda con el significado que la RAE reconoce a este término “hacer propio un derecho o cosa (...)”. Al emplear el diccionario el término “derecho” abarca la propiedad y los demás derechos reales, no así la posesión cuya naturaleza jurídica como hecho o como derecho es controvertida, sin embargo con el término “cosa” se pretende decir posesión de la cosa, ya que sobre la cosa sólo se puede tener o la posesión o un derecho y al derecho ya se hace referencia expresa en la definición.

No obstante adviértase que el art. 301 CP también castiga “posea”, y sería redundante castigar la posesión y la adquisición de la posesión pues para poseer

---

que exige que la finalidad u objeto de ocultar o encubrir bienes, o ayuda al responsable de la acción delictiva de la que proceden, esté presente en todo caso para que la conducta integre el tipo delictivo sancionado”. Como destaca la sentencia impugnada no concurre esa finalidad, quizás porque no se ha investigado, por lo que no resulta procedente declarar ningún error como el que se denuncia”.

es necesario haber adquirido la posesión previamente. Por ello el término debe entenderse referido más bien a la adquisición de un derecho real salvo que la voluntad del legislador sea castigar la adquisición de la posesión con la intención de transmitirla inmediatamente a otra persona sin ejercer efectiva posesión en ningún momento. No se requiere incremento patrimonial, porque no lo exige el artículo y porque no cabe excluir la adquisición cuando se pague por ella un precio muy superior al real y sin embargo en este caso se habrá minorado el patrimonio<sup>123</sup>.

b) Posea.

Parece hacer indudable referencia a la figura jurídica de la posesión, sobre la que se han derramado ríos de tinta. Al no exigir el artículo que deba ser en concepto de dueño ni de titular de ningún derecho real concreto debe entenderse que bastará con la mera posesión natural a que se refiere el art. 430 CC, la mera “tenencia de una cosa”. Sí parece que debe entenderse excluido el supuesto que la doctrina alemana llama “servidor de la posesión”, es decir el que posee como consecuencia de la relación laboral que le une a quien verdaderamente posee, como sería el caso del conductor profesional de un vehículo en relación a su dueño, excluido pues no es verdadero poseedor<sup>124</sup>.

Esta acción será incompatible con el autoblanqueo pues “quizás una de las cuestiones en las que existe más consenso doctrinal es la de que no se puede castigar al autor del delito previo que posee los bienes, por dicho delito y además el de blanqueo de capitales en su modalidad de posesión” pues supondría una quiebra del principio *ne bis in idem*<sup>125</sup>. El criterio generalmente empleado por la doctrina para determinar si un acto posterior debe ser impune es considerar como tales todos los que sean consecuencia natural del delito cometido<sup>126</sup> y

---

<sup>123</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 451.

<sup>124</sup> idem, p. 480.

<sup>125</sup> idem, p. 482.

<sup>126</sup> idem, p. 529.

efectivamente poseer lo ganado con el delito es consecuencia natural de la comisión del delito.

c) Utilice.

La utilización no es un concepto jurídico. De acuerdo con BLANCO CORDERO se introdujo este término a efectos de facilitar la prueba y reconducir a él los “comportamientos de uso de bienes que no puedan ser subsumidos en el resto de las conductas típicas del art. 301”<sup>127</sup>. La cita emplea la palabra uso y efectivamente usar y utilizar son palabras muy próximas, esto nos puede ayudar pues uso sí es un concepto jurídico. Por un lado el derecho real de uso se encuentra en los arts. 523 y siguientes del Código Civil. El art. 524 CC establece que “el uso da derecho a percibir de los frutos de la cosa ajena los que basten a las necesidades del usuario y de su familia, aunque ésta aumente”. Por otro lado, en la descomposición de las facultades de disfrute del derecho de propiedad, tradicionalmente se destacan el *ius utendi* (derecho al uso), el *ius fruendi* (derecho a los frutos) y el *ius abutendi* (derecho al consumo). Como vemos no parece que el derecho real de uso concuerde con el *ius utendi* pues el primero consiste en apropiación de frutos y el segundo parece consistir en todo disfrute que excluya los frutos y el consumo. No obstante en los demás casos en que el Derecho recurre al término uso lo hace en el sentido de *ius utendi*, que además es el significado corriente de la palabra usar “hacer servir una cosa para algo” (RAE, que nada dice de hacer suyos los frutos), así también en el Código Penal, el robo y “uso” de vehículo a motor o el “uso” de pornografía de menores o incapaces, sin que ningún fruto puedan producir ni los vehículos a motor, ni el material pornográfico. Por ello ha de entenderse que “utilice” en el art. 301 CP se refiere a cualquier disfrute de la cosa, incluso aunque no suponga consumo ni accesión de los frutos.

Se ha criticado el castigo de la mera utilización por ser excepcional en el Derecho, como sucede en el caso citado del robo o hurto de uso de vehículos que se debe

---

<sup>127</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 485.

a un previo apoderamiento ilícito, pero en el art. 301 CP se castiga sin previo apoderamiento<sup>128</sup>. No obstante como se ha señalado, también se castiga el mero uso de pornografía de menores o incapaces donde el desvalor se halla en el tipo de personas utilizadas para su elaboración, del mismo modo en el caso del art. 301 CP el desvalor se halla, no en la mera utilización, sino en el conocimiento del origen delictivo.

El principal problema que genera esta modalidad de blanqueo es su enorme amplitud que obliga al deslinde de conductas que en absoluto pueden merecer castigo. La doctrina ha citado algunos supuestos curiosos como el del invitado que se baña en la piscina o ve la televisión de un conocido narcotraficante, el caminante que recogido en coche para acercarlo a su destino es informado por el conductor de que el vehículo que lo traslada procede del narcotráfico y aun así no desciende de él, el ciudadano que monta en el autobús de una compañía recién creada por conocidos narcotraficantes, el uso de una vivienda por quien sabe que se ha construido cometiendo delitos urbanísticos, el uso de un vehículo por quien sabe que se compró con dinero de un soborno, o el consumo de heroína que se sabe robada<sup>129</sup>. El recurso a la adecuación social y a la insignificancia, en el sentido de que el Derecho no ha podido tipificar o no ha podido considerar antijurídico lo que es socialmente adecuado o insignificante, deben salvar estos supuestos.

ARÁNGUEZ SÁNCHEZ propone “una reducción teleológica del ámbito del delito acorde con el principio de insignificancia, que excluya la tipicidad cuando el objeto material, los bienes, no tengan una cuantía relevante”<sup>130</sup>. BLANCO CORDERO propone excluir los supuestos en que el adquirente se comporte como consumidor y no como inversor<sup>131</sup>, lo que eliminaría el blanqueo cuando el concesionario vende un vehículo al conocido delincuente que carece de modo de vida lícito

---

<sup>128</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 485 s.

<sup>129</sup> idem, p. 487 s.

<sup>130</sup> ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C.: Ob. cit. p. 248.

<sup>131</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 499.

conocido o cuando actúa del mismo modo el panadero vendiendo una barra de pan. Cuestión distinta sería el que vende una obra de arte sabiendo que quien la compra pretende venderla simulando un precio desorbitado y justificar así sus ingresos, porque en este caso no se está comportando como consumidor.

Más problemas puede plantear la cuestión de si se le exige al consorte e hijos de quien se dedica a delinquir que lo abandonen, dando lugar a lo que en Alemania se llama “aislamiento social”. Entiendo que éste es precisamente el espíritu del delito, intentar acabar o al menos restringir este tipo de delincuencia mediante este recurso ya que no es posible por otro. Sin embargo, este supuesto, siempre que se limite a la mera convivencia, debe excluirse porque no se puede exigir el abandono del delincuente a quienes la Ley dispensa del deber de denunciar y de declarar en juicio contra él, cuestión diferente será que lleven a cabo actos para facilitar al delincuente el disfrute de sus ganancias<sup>132</sup>. También entendemos que lo que sí se debe exigir al consorte es la disolución de la sociedad de gananciales y a todos ellos, el repudio de la herencia. La cuestión podría resolverse estableciendo para el blanqueo una suerte de excusa absolutoria semejante a la prevista para el encubrimiento entre parientes en el art. 454 CP.

d) Convierta.

La punición de la conversión supone una verdadera rareza en el Derecho Penal. Sin embargo, como destaca BLANCO CORDERO, el blanqueo en su sentido originario, se lleva a cabo precisamente mediante la conversión de la cosa<sup>133</sup>, para borrar su origen ilícito. Sería subsumible en esta modalidad de acción la fundición de joyas, que podríamos llamar conversión material, pero también lo que podría considerarse conversión inmaterial como el ingreso de dinero en cuenta

---

<sup>132</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 2116/1992, de 5 de octubre, condenó por blanqueo a la esposa de un narcotraficante que utilizaba el dinero del narcotráfico para mantenerse a sí misma y a su hija, estimando el recurso interpuesto por el Fiscal contra la sentencia absolutoria de la Audiencia Provincial.

<sup>133</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 455.

bancaria, que convierte el efectivo en un apunte bancario, o la simple compra de cualquier bien con efectivo que convierte lo que era dinero en otro tipo de bien<sup>134</sup>.

e) Transmita.

Puesto que se utiliza el verbo transmitir parece que no ha sido voluntad del legislador castigar el mero traslado de la cosa de un sitio a otro sino la transmisión de derechos reales como puede ser el de propiedad.

Suele entenderse que el delito se comete realizando cualquiera de estas conductas o varias de ellas sin que esto último deba considerarse la comisión de varias veces el mismo delito<sup>135</sup>, así quien adquiere, posee y después transmite no comete tres delitos de blanqueo sino uno sólo.

De acuerdo con lo dicho anteriormente, según la teoría restrictiva todas estas acciones analizadas deberán ir dirigidas a ocultar o encubrir el origen ilícito o a ayudar a los culpables, para constituir delito, según la teoría extensiva no será necesaria esta finalidad y si existiera, cualquier (otro) acto tendente a ella será constitutivo de blanqueo de acuerdo con el siguiente inciso del art. 301 CP que analizamos a continuación.

El empleo de la expresión “cualquier otro acto” sin concretar cuáles, se ha dicho en ocasiones que vulnera el principio de legalidad<sup>136</sup> por no describir las concretas acciones que castiga faltando así al principio de tipicidad. Efectivamente es poco habitual, sin embargo se dan otros casos semejantes como el de “cualquier otra forma equivalente de cooperación” (con el terrorismo) del art. 577.1.2 CP o el hacer participar en un “comportamiento”, sin especificar cuáles, de la corrupción

---

<sup>134</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 457.

<sup>135</sup> idem, p. 449.

<sup>136</sup> idem, p. 507.



de menores del antiguo art. 189.4 CP<sup>137</sup> que debía entenderse aplicable a supuestos distintos de los especialmente penados como lo eran la pornografía o la prostitución, es decir a otros actos o comportamientos que no se especificaban. La jurisprudencia ha aplicado este inciso del art. 301 CP en la STS 457/2007<sup>138</sup> que confirma la condena impuesta por la Audiencia de Granada a quien mintió en juicio afirmando haber prestado dinero para comprar una finca que en realidad se había comprado con capital de origen delictivo. No se llevó a cabo ninguna de las acciones que cita especialmente el art. 301 CP pero sí “otro acto” con intención de ocultar el origen ilícito y además de ayudar a los culpables a eludir las responsabilidades legales.

El apartado 2 del art. 301 CP también considera blanqueo “la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas...”. Parece difícil distinguir el “otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito” del apartado 1 de lo que recoge el apartado 2, máxime si consideramos que la palabra origen es una de las mencionadas expresamente en el apartado 2. Este apartado, por la forma en que está redactado, requiere la consecución del resultado mientras que aquél, al requerir la intención, no está exigiendo el resultado. Ciertamente siguiendo esta interpretación el apartado 2 queda absorbido por el 1 salvo en el supuesto en que se diera ese resultado sin haberlo deseado en cuyo caso no cabría hablar de dolo pero téngase presente que todas las formas de blanqueo se castigan también en la modalidad imprudente por lo que se puede considerar que el apartado 2 pretende el castigo de la ocultación del origen ilícito cometida por imprudencia, que a la luz del apartado 1 no parece posible al exigirse expresamente la intención de ocultar. Contra esta interpretación cabe señalar que la Convención de Viena ya recogía una redacción semejante sin decir nada de la imprudencia y que si era eso lo pretendido se podría haber recogido así expresamente en el apartado 3 que trata la imprudencia.

---

<sup>137</sup> Delito recientemente suprimido del Código Penal por la reforma operada por LO 1/2015, de 30 de marzo.

<sup>138</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 457/2007, de 29 de mayo.

Debe señalarse también que el apartado 2 no menciona sólo el origen sino otros conceptos (naturaleza, movimiento, derechos...) que parecen referirse a todo aquello que debe alterarse para que se borre el origen delictivo de la cosa.

Singular relevancia tiene en relación a este apartado el incumplimiento de obligaciones impuestas a los llamados sujetos obligados que con ello dan lugar a que quede oculta la naturaleza, origen, etc.

De las conductas típicas analizadas cabe concluir que se castiga cualquier operación que se lleve a cabo con capitales ilícitos y puede ser difícil en ocasiones distinguir si se trata de una conducta u otra, quizá por ello como ha señalado la doctrina, la jurisprudencia no suele subsumir los hechos probados en una concreta conducta típica<sup>139</sup>, sino que sin especificar en qué acción concreta de las muchas punibles se subsume la conducta del reo, se le condena por blanqueo.

Actividad delictiva previa.

Junto a los elementos del tipo conviene analizar la expresión “actividad delictiva” de la que necesariamente debe provenir el objeto material del blanqueo, es decir, el habitualmente llamado “delito fuente”. Fue en el informe del Consejo Fiscal a la última reforma del Código en materia de blanqueo, la hecha por LO 5/2010, donde se propuso el uso de la expresión “actividad delictiva”<sup>140</sup>, recuérdese que hasta entonces se decía “delito”. Se justificó por ser más acorde a la idea de que no es necesario que tal delito quede probado bastando, como entendió la STS

---

<sup>139</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 522.

<sup>140</sup> Informe del Consejo Fiscal sobre el anteproyecto de la Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal: “cabe, sin embargo, señalar que debería también aprovecharse la reforma para sustituir la referencia a “delito” como antecedente del blanqueo por la de “actividad delictiva”, que se corresponde mejor con la autonomía del delito de blanqueo y con la no exigencia de una resolución judicial que se pronuncie sobre un delito antecedente concreto conforme a lo establecido también por la doctrina de la Sala Segunda del TS”. La expresión “actividad delictiva” también se utiliza por las tres directivas comunitarias.

755/1997<sup>141</sup> con que el sujeto esté relacionado con personas dedicadas a actividades delictivas y posea un patrimonio que no pueda justificar lícitamente para que pueda castigarse por blanqueo.

Si esta actividad delictiva previa es referente al tráfico de drogas, algunos delitos contra la Administración Pública, o sobre la ordenación del territorio, la pena se impondrá en la mitad superior (art. 301.1.2 y 3 CP). Este delito ha podido cometerse en el extranjero, incluso la STS 1501/2003 excluye el requisito de la doble punición, es decir que puede considerarse delito fuente a efectos de blanqueo, un hecho sucedido en el extranjero aunque no sea delictivo en el lugar donde se comete<sup>142</sup>. Más sorprendente aún es que se castigue no sólo cuando el delito previo ha tenido lugar fuera de España sino también cuando el propio delito de blanqueo haya tenido lugar en el extranjero como dice el art. 301.4 CP, precepto no penal sino procesal, que tendría mejor ubicación en la LOPJ al tratar la jurisdicción universal y que ni era exigido por la normativa internacional ni tiene parangón en el Derecho comparado<sup>143</sup>, pero que refuerza la exclusión del principio de la doble punición del delito de blanqueo de capitales. No obstante deberá entenderse que sólo cabe la persecución por la jurisdicción española si concurren los presupuestos exigidos en el art. 23.2 LOPJ.

No parece haber duda en cuanto a que no se requiere condena por el delito previo para poder aplicar el delito de blanqueo pues el Código Penal no exige tal cosa, como tampoco lo exige para los de receptación o encubrimiento, y así se ha entendido por el Tribunal Supremo<sup>144</sup>.

---

<sup>141</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 755/1997, de 23 de mayo.

<sup>142</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 1501/2003, de 19 de diciembre. Al menos esto entiende BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 295. Sin embargo, en mi opinión se trata de una consideración *obiter dicta*, pues confirma una sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid por blanqueo cuyo delito fuente es una estafa cometida parcialmente en Venezuela y no se alegó en el recurso, casi con toda seguridad porque no había motivos para ello, que en ese país no fuera delictiva.

<sup>143</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 298.

<sup>144</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 1704/2001, de 29 de septiembre y STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 141/2006, de 27 de enero.

Tras la reforma introducida en el Código Penal por LO 1/2015, que ha convertido en delitos leves las desde tiempo inmemorial llamadas faltas, se ha planteado un problema hasta este momento inexistente que es el de considerar tales conductas, los delitos leves, fuente de blanqueo.

Por un lado todo apunta a que debe hacerse de este modo pues el delito leve también cabe subsumirlo en la “actividad delictiva” de que habla el art. 301 CP. No hay duda alguna de que cuando el Código Penal emplea el término “delito” pretende incluir también los delitos leves, pues de otro modo no se explica por qué se han modificado todos los artículos que contenían el término “falta”, suprimiéndolo, y mencionando únicamente el “delito” sin referencia expresa al delito leve, como sucede por ejemplo en el art. 10 CP, cuando este artículo recoge una definición del delito que debe entenderse forzosamente aplicable también al delito leve. Por otro lado, resulta al menos extraño que la pena máxima prevista por la comisión de un delito leve sea multa de tres meses de duración y que un delito de tal penalidad pueda ser fuente de un blanqueo de capitales punible con hasta seis años de prisión. Este problema no se plantea en la receptación ni en el encubrimiento, que nunca pueden castigarse con mayor pena que la prevista para el delito previo. No cabe entender que haya sido un error del legislador, que al convertir las faltas en delitos no previó que se convertirían así en posible fuente de blanqueo de capitales, porque el blanqueo siempre ha sido aplicable a los delitos menos graves y todos ellos tienen prevista inferior penalidad que el blanqueo, algunos muy inferior. Esta decisión legislativa puede deberse a una concepción de gravedad del blanqueo tal, que supera en ocasiones a la del delito fuente. No obstante la amplitud de la horquilla punitiva permite la adecuación al caso concreto, al menos cuando la concurrencia de una agravante no nos obligue a imponer la pena en la mitad superior, podremos adaptarla a la gravedad del hecho e imponer una pena que no sea mayor a la prevista para el delito fuente, lo que podrá hacerse en los supuestos en los que resulte desproporcionado castigar con mayor severidad el blanqueo, que el delito que da pie a él. Sin embargo, el problema que se suscita tras la reforma es que en caso de ser la actividad delictiva previa un delito leve, no cabe la posibilidad de imponer por blanqueo una pena que no exceda la del delito previo. Probablemente esto sí deba considerarse

un error del legislador pues podría darse la situación de que a una misma persona por hurtar un teléfono móvil se le condene por delito leve y por prestárselo a otro para que lo use se le condene por delito grave. Por el momento, y salvo reforma legislativa que modifique la cuestión, considero que sólo es posible corregir este desajuste por la vía de la atenuante análoga del art. 21.7ª CP que además deberá considerarse muy cualificada para que permita, de acuerdo con el art. 66.1.2ª CP, la rebaja de pena en dos grados, pues sólo así nos situaremos en la penalidad propia de los delitos leves. Este sistema no funcionará si concurre alguna agravante, porque en tal caso no será de aplicación el art 66.1.2ª CP que exige que “no concurra agravante alguna”, conque la reforma deberá hacerse tarde o temprano.

Imprudencia grave.

El apartado 3 del art. 302 CP castiga los hechos cuando se cometen por imprudencia grave. La imprudencia es la quiebra de la diligencia debida, la grave será la de las normas más elementales de cuidado, la STS 16/2009<sup>145</sup> considera que la imprudencia no recae sobre la forma de ejecutar el acto sino sobre el conocimiento del origen delictivo del dinero (procedente de la droga en este caso).

El problema de la ignorancia deliberada reviste singular importancia ya que por un lado se requiere, para poder aplicar este delito, que el culpable conozca el origen delictivo de los activos, y por otro es preciso recurrir con frecuencia a la prueba indiciaria para probar tal cosa. La STS 57/2009 consideró que la ignorancia deliberada partía de una situación de la falta de conocimiento suficiente de todos los elementos del delito y la voluntad del sujeto de mantenerse en la ignorancia precisamente para beneficiarse de ella<sup>146</sup>. Puesto que esta sentencia considera que la ignorancia deliberada da lugar al dolo eventual, la imprudencia grave que ahora analizamos deberá ubicarse por debajo de ella.

---

<sup>145</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 16/2009, de 27 de enero.

<sup>146</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 57/2009, de 2 de febrero.

Aquí tiene especial relevancia la figura de los sujetos obligados a que se refiere la Ley 10/2010 que más frecuentemente por imprudencia que por dolo pueden incurrir en blanqueo. Un caso particular que viene defendiendo alguna jurisprudencia recientemente, es el de la persona llamada “mulero” que es captada, normalmente por internet, para prestar su cuenta, en la que recibirá una transferencia, debiendo a continuación remitir mediante envío de dinero parte de ese dinero recibido a una persona residente en el extranjero, haciendo suya la otra parte en concepto de retribución. La persona residente en el extranjero se dedica a violar informáticamente cuentas bancarias de clientes, pero para evitar que se pueda averiguar su identidad utiliza el sistema de transferencia a la cuenta de un tercero que a continuación le envía el dinero por un sistema que no deja rastro suficiente. La SAP de Granada 402/2008<sup>147</sup> condenó por blanqueo por imprudencia grave a un mulero que actuó del modo referido, sentencia que fue confirmada por ATS 790/2009<sup>148</sup>. La sentencia de la Audiencia apenas se refiere al delito previo, tan sólo dice que “tan negligente conducta propicia el que un dinero procedente de una estafa informática encuentre una vía idónea para que no pueda recuperarlo ya su legítimo propietario” considerando por tanto que el delito previo es una estafa y sin explicar por qué motivos la entiende cometida ya. En el recurso de casación interpuesto no se planteó que la estafa no estuviera aún cometida y por tanto el Tribunal Supremo confirma la sentencia desestimando el recurso por otros motivos sin entrar a analizar esta cuestión.

En definitiva no parece correcta esta línea jurisprudencial puesto que, el delito previo del que habla la sentencia, estafa informática, de ningún modo puede considerarse cometido. La estafa es un delito que requiere ánimo de lucro y este ánimo se da en la persona que ha captado al mulero, y por tanto cuando el dinero se recibe en la cuenta del mulero el ánimo de lucro del estafador no se ha visto aún en absoluto satisfecho, por lo que no cabe considerar cometido el delito. Tampoco cabe considerar que la estafa se haya cometido en grado de tentativa porque en la ejecución del plan delictivo era elemento imprescindible la

---

<sup>147</sup> SAP Granada (Sección 1ª), nº 402/2008, de 27 de junio.

<sup>148</sup> ATS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 790/2009, de 16 de abril.

colaboración del mulero por lo que si finalmente no colabora, la estafa quedará intentada pero si colabora, como en el supuesto que nos ocupa, el delito sigue su curso de consumación que tendrá lugar con el lucro del estafador. Para entender cometida la estafa habría que considerarla consumada con la mera transferencia del dinero a la cuenta del mulero pese a que ello ni supone ningún lucro para el estafador ni ha tenido la libre disponibilidad de ese dinero pues no puede transferirlo a su propia cuenta ya que sería inmediatamente identificado, lo único que puede hacer es transferirlo a la cuenta de otra persona sin cuya colaboración el delito sería de imposible comisión. Cuestión distinta sería que la intención con la transferencia fuera sólo mermar el patrimonio de la víctima sin ánimo de lucro propio, en este supuesto podría quizá considerarse conducta constitutiva de delito de daños y a partir de aquí lo que se haga con ese dinero sí puede constituir blanqueo, pero no es éste el supuesto que ahora nos ocupa.

Tampoco cabe entender que el delito previo que comete el mulero sea la apropiación indebida a que se refiere el art. 254 CP, porque su conducta consiste en cooperar en un delito cuyo autor directo no cometería sin esta ayuda, pero no consiste en cometer por sí mismo un delito, es decir, sin estafador no habría mulero. El único blanqueo que podría existir, que sería autoblanqueo, es el consistente en operar, por parte del mulero, con la parte de dinero que, de acuerdo con lo pactado con el estafador, le correspondiera a él, o bien con todo el dinero si finalmente el mulero decide engañar al estafador no remitiéndole ningún dinero, pero por remitirle el dinero al estafador no comete ningún blanqueo.

Volviendo al caso que nos ocupa, y puesto que en el hurto y el robo la jurisprudencia atrasa el momento de la consumación hasta que el autor puede disponer libremente de la cosa no bastando con el simple apoderamiento, no veo que en la estafa deba adelantarse la consumación hasta un momento en que el dinero no ha entrado si quiera aún en su patrimonio. No puede haber blanqueo porque no hay delito previo. Por tanto, el mulero comete la misma estafa que quien lo ha captado, ya que por parte suya hay también ánimo de lucro y en nada obsta que la estafa requiera dolo porque su conducta va más allá de la imprudencia aplicando la propia doctrina del Tribunal Supremo sobre la ignorancia

deliberada a la que hemos aludido antes. Al menos en el tráfico de drogas sería difícil conseguir la absolución de quien es sorprendido en un aeropuerto con una maleta cargada de droga por mucho que logre probar que alguien, a quien no preguntó por su contenido, lo engañó para que pasara con ella los controles fronterizos. En nada empece esta interpretación que el mulero no conozca exactamente el tipo de delito o no sepa que concurre el engaño que provoca error, típico de la estafa, pues en el ejemplo indicado de la maleta tampoco el que la porta sabe lo que contiene, puede suponer que droga, pero si resulta contener armas o explosivos responderá por este delito pese a no tener tampoco exacto conocimiento de él, al contrario, estaba equivocado en cuanto al contenido de la maleta y por tanto equivocado en cuanto al delito que cometía; lo que sí sabía, o debía suponer, es que cometía un delito.

Pese a lo anterior algunas sentencias han seguido esta misma doctrina iniciada por la Audiencia de Granada como la SAP de Huesca 222/2012 o la SAP de Córdoba 449/2014<sup>149</sup>, por el contrario, otras continúan considerando que se trata de una estafa así la SAP de Málaga 57/2013 o la SAP de Barcelona 113/2015<sup>150</sup>. BLANCO CORDERO, quien considera que sólo cabe hablar de impudencia grave cuando se infringen normas de cuidado previstas en la legislación administrativa y por tanto en relación con el blanqueo considera que sólo los sujetos obligados de la Ley 10/2010 pueden ser sujeto activo de este delito, entiende que el mulero comete blanqueo por imprudencia grave pues asume el papel de un intermediario financiero<sup>151</sup>. Mas se ha de insistir en que no puede haber blanqueo porque no hay delito previo.

---

<sup>149</sup> SAP Huesca (Sección 1ª), nº 222/2012, de 17 de diciembre y SAP Córdoba (Sección 3ª), nº 449/2014, de 14 de octubre.

<sup>150</sup> SAP Málaga (Sección 7ª, sede Melilla), nº 57/2013, de 30 de septiembre y SAP Barcelona (Sección 6ª), nº 113/2015, de 26 de enero.

<sup>151</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 721 s.



## Concepto del delito de blanqueo de capitales y términos utilizados.

Analizado el art. 301 CP intentaremos construir a continuación, sobre esta base, una definición del delito de blanqueo. La doctrina suele definirlo haciendo referencia a los dos elementos que entiende necesariamente presentes en esta figura jurídica, a saber:

1. La existencia de bienes, frecuentemente dinero, procedente de ilícitos penales.
2. La intención de reintroducirlos en el tráfico económico lícito con apariencia de legalidad.

En las habituales definiciones del blanqueo siempre hallaremos presentes estos dos elementos, así según GÁLVEZ BRAVO<sup>152</sup> son “actuaciones que tienen como finalidad la incorporación al tráfico económico legal de bienes que proceden de conductas constitutivas de delito, determinando una apariencia de legalidad que permita el uso y disfrute de los mismos”. Para LOMBARDERO EXPÓSITO<sup>153</sup> consiste en “encubrir el origen ilícito del producto de actividades ilegales (...) hasta que aparezcan dichos productos como originados por actividades legítimas y puedan incorporarse y circular por la economía lícita, no relacionada con el delito”. BLANCO CORDERO<sup>154</sup> lo define como “proceso en virtud del cual los bienes de origen delictivo se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido obtenidos de forma lícita”, MALLADA FERNÁNDEZ<sup>155</sup> asume esta misma definición. Para MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO<sup>156</sup> es “conjunto de mecanismos o procedimientos orientados a dar apariencia de legitimidad o legalidad a bienes o activos de origen delictivo” y para

---

<sup>152</sup> GÁLVEZ BRAVO, R.: Ob. cit. p. 18.

<sup>153</sup> LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M.: Ob. cit. p. 29.

<sup>154</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 92.

<sup>155</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo...*, ob. cit. p. 48.

<sup>156</sup> MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I.: Ob. cit. p. 25.

BAJO FERNÁNDEZ<sup>157</sup> una “estratagema por la que un sujeto poseedor de dinero sustraído al control de las haciendas públicas, lo incorpora al discurrir de la legitimidad, ocultando la infracción fiscal implícita y, en su caso, el origen delictivo de la riqueza”. Todas las definiciones aquí recogidas ponen de relieve los dos elementos antes expuestos con tan sólo una pequeña diferencia en cuanto al origen del dinero en la de BAJO FERNÁNDEZ, que posiblemente se debe a que no pretende definir exactamente el delito de blanqueo, que siempre requiere origen delictivo de la riqueza, sino el fenómeno en su sentido más amplio comprensivo también del dinero que aunque no se haya declarado a las haciendas se ha obtenido lícitamente<sup>158</sup>.

Sin embargo, estas definiciones del blanqueo de capitales no son correctas, al menos no de acuerdo con la configuración tan amplia que del blanqueo se ha hecho tanto en la Convención de Viena (y demás tratados internacionales sobre la materia ratificados por España) como en el Código Penal español y su interpretación jurisprudencial. En este sentido conviene traer a colación la STS 1070/2003 que de este delito dice que “responde al criterio omnicomprendido asumido internacionalmente [citando diversa normativa internacional, entre otras la Convención de Viena y las Recomendaciones del GAFI] de abarcar todas las conductas ilícitas con el fin de reprimir cualquier obtención de beneficios generados por la comisión de un delito”<sup>159</sup>.

Efectivamente si una persona es sorprendida saliendo en coche del chalé de un conocido narcotraficante con el maletero cargado de dinero, el “adquiera” del art. 301 CP permite que se la acuse y condene por blanqueo de capitales (al menos

---

<sup>157</sup> BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Política...*, ob. cit. p. 13.

<sup>158</sup> La doctrina suele distinguir entre dinero sucio, el de origen delictivo, y dinero negro, el obtenido lícitamente pero no declarado a la Hacienda Pública. Existiría no obstante uno intermedio, el dinero obtenido ilícitamente pero mediante actos que no sean constitutivos de delito como la venta ambulante sin la preceptiva autorización o la obtención de devoluciones indebidas de Hacienda sin superar la cuantía de 120.000 euros.

<sup>159</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 1070/2003, de 22 de julio, esta sentencia es citada, y no criticada, por BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 520, pese a lo cual, incomprensiblemente, define el blanqueo en los términos restringidos antes expuestos.

así lo entiende la jurisprudencia) y sin embargo no sabemos cuál era su intención. Si pretendía gastar ese dinero en compras en el mercado, aunque no parece que su intención primordial fuera introducir nada en el tráfico lícito, considero más acertado que su intención era lucrarse y la introducción en el tráfico lícito a lo sumo cabría aplicarla a título de dolo eventual, sin embargo lo cierto es que efectivamente acabará el dinero en el tráfico lícito. Pero si la intención era comprar droga con ese dinero, es evidente que no había intención de introducirlo en el tráfico lícito sino, muy al contrario, mantenerlo en el ilícito. Cuestión distinta es que se le muestre como posible, e incluso seguro, que tarde o temprano el dinero acabará en el tráfico lícito pero, ni es ésa su intención ni es una consecuencia que tenga por qué suceder en un periodo de tiempo que pudiéramos considerar razonable.

Imaginémonos una conversación telefónica intervenida en que una persona dice a otra que a cambio de unos gramos de cocaína alguien le ha dado un reloj de oro de cierta marca y características y que se lo va a regalar a su interlocutor en prueba de su amistad. Si dicho interlocutor acepta el regalo y en el registro domiciliario aparece éste efectivamente en su poder, nada impide acusarlo y condenarlo por blanqueo de capitales, pero si por teléfono expresó su gratitud al donante y le juró guardarlo hasta la muerte, es evidente que no tenía intención de introducir el reloj en ningún tráfico, ni en el lícito ni en el ilícito.

Por todo ello hay que considerar que el blanqueo se caracteriza únicamente por el origen delictivo de los capitales y no por la finalidad de los sujetos que en él intervengan, que puede no ser ninguna, máxime si se tiene en cuenta que se castiga también el blanqueo imprudente cuando la imprudencia es incompatible con la intencionalidad. Por tanto, en la definición del blanqueo hay que poner de relieve sólo este elemento de origen delictivo y que comprenda también la gran amplitud de acciones posibles, algo así como “operar con capitales de origen delictivo”. Es una definición parecida a la que figuraba hasta fechas muy recientes en el diccionario de la RAE: “delito consistente en adquirir o comerciar con bienes, particularmente, dinero, procedentes de la comisión de un delito grave”, como se ve no menciona ninguna intención, y si quitamos la referencia a que el delito deba

ser grave, que ha quedado ya anticuada, parece bastante acertada, si bien adquirir o comerciar son términos que no expresan todas las acciones posibles que integran el blanqueo, no contienen por ejemplo la posesión o la utilización. Se debe ampliar la acción con un término como “operar”, que según la propia RAE consiste en “obrar, trabajar, ejecutar diversos menesteres u ocupaciones” que parece un término más amplio y comprensivo de las posibles modalidades del blanqueo. En Méjico, donde no se utiliza el término blanqueo, se emplea la expresión “operaciones con recursos de procedencia ilícita” para referirse a este delito, trocando ilícita por delictiva conseguimos la definición más acertada para este concepto. Así, se puede definir el blanqueo de capitales como “operaciones con recursos de procedencia delictiva”.

La definición que el diccionario de la RAE ofrecía del término blanqueo, antes transcrita, ha desaparecido recientemente, entendemos que por la también reciente publicación por el mismo organismo del Diccionario del Español Jurídico, que define el blanqueo de capitales de esta manera: “adquisición, utilización, conversión o transmisión de bienes que proceden de determinadas actividades delictivas o de participación en ellas, para ocultar o encubrir su origen o ayudar a la persona que haya participado en la actividad delictiva a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos. Se consideran operaciones de blanqueo igualmente las consistentes en ocultación o encubrimiento de su verdadera naturaleza, origen, localización, disposición, movimientos, o de la propiedad o derechos sobre los mismos, aun cuando las actividades que las generan se desarrollen en el territorio de otro Estado. • CP, art. 301 y Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales. En los artículos 301 y sig. del Código Penal se regula el delito calificándolo como un proceso por el que el dinero y bienes ilícitos de origen son invertidos, ocultados, transformados, y sustituidos por algún económico-financiero legal, integrándose en cualquier clase de negocio como si se hubiera obtenido de forma lícita”.

Entendemos que la redacción ha sido bastante desafortunada, por un lado no se opta por definir el blanqueo en pocas palabras sino que se toma por base la tipificación del Código Penal, pero por otro lado tampoco se transcribe ésta

literalmente sino que se hacen algunas mutaciones difíciles de digerir. En un principio se expone el blanqueo como si fuera posible sólo la interpretación que páginas atrás llamamos restrictiva, como si siempre tuviera que pretenderse la ocultación del origen delictivo o el auxilio del culpable, pero además se excluye la referencia a “cualquier otro acto” como si sólo los mencionados pudieran constituir blanqueo. Absolutamente errónea es la expresión “determinadas actividades delictivas” como si sólo algunas de ellas, y no cualquiera, pudiera ser fuente de blanqueo. Si dijera “determinadas actividades ilícitas”, aunque impreciso por no referirse expresamente al ilícito penal, no sería incorrecto, pero la expresión utilizada es en todo punto equivocada, como si no pudiera cualquier delito ser fuente de blanqueo. Quizá el error se deba a haber partido de la definición que antes contenía el DRAE, que hacía referencia expresa al delito grave, lo que puede que fuera correcto en el momento en que se redactase. A continuación se pretende hacer referencia al apartado segundo del art. 301 CP, pero no se han usado tampoco sus mismas palabras, no entendemos por qué se sustituye “ubicación” por “localización”, aunque no parece tener mayor trascendencia, pero incorrecta nos parece la sustitución de “destino” por “disposición”, como si significara lo mismo una cosa que otra. El inciso final de la definición transcrita parece que intenta hacer una síntesis del delito, pero incurriendo nuevamente en el error de considerar que el blanqueo supone el paso de lo ilícito a lo lícito, y además parece que entre las palabras “algún” y “económico-financiero” se olvidaron de la palabra “cauce”.

Sorprende que el diccionario no jurídico de la RAE definiera este término con mayor concisión y rigor que el diccionario jurídico. Pero peor aún es la definición del término “blanquear” que el Diccionario del Español Jurídico recoge como: “ajustar a la legalidad fiscal el dinero negro”, idéntica a la que sigue recogiendo el DRAE como acepción sexta de esa misma palabra. No nos parece que ese vocablo en el lenguaje cotidiano tenga ese sentido, que si alguien no declaró al fisco cierta cantidad de dinero, y posteriormente la declara, lo exprese como “he blanqueado” o “voy a blanquear”. Si dudas nos ofrece en el lenguaje cotidiano, no nos las ofrece en el lenguaje jurídico, la definición es incorrecta, blanquear en Derecho es cometer delito de blanqueo, y el blanqueo de ninguna manera se

podrá definir como declarar el dinero negro. Ajustar a la legalidad fiscal el dinero negro, en Derecho es “regularizar”, como dicen, entre otros muchos, los arts. 145 y 252 LGT y 305.4 CP.

Los errores al definir el blanqueo, se deben al sentido originario del concepto y también a que el término utilizado es también erróneo, o al menos no se ajusta a su sentido actual. Suelen utilizarse términos que hacen referencia a la voluntad de limpiar o purificar, es decir al blanqueo genuino, principalmente lavado, blanqueo, legitimación y reciclaje.

El término lavado de dinero es de origen estadounidense (*money laundering*) al parecer utilizado por primera vez por la prensa de aquel país en 1928 para referirse al modo en que Al Capone intentaba justificar sus elevados ingresos, mediante una cadena de lavanderías que había creado al efecto<sup>160</sup>. En el ámbito judicial se usó por primera vez en 1982<sup>161</sup> para referirse a dinero *lavado* procedente del tráfico de drogas colombiano<sup>162</sup>. Se ha extendido a los países de habla inglesa, a Alemania (*Geldwäsche*), y a muchos más.

Blanqueo es término de origen francés (*blanchiment*) y es el que ha terminado imponiéndose en España y también en Portugal (*branqueamento*), no así en Brasil que optó por lavado, y reciclaje (*riciclaggio*) es el utilizado en Italia.

En los países hispanos se utiliza “blanqueo” en Panamá y Uruguay, “legitimación” en Venezuela, Bolivia y Costa Rica, “lavado” en Argentina, Perú, Paraguay, Colombia, Chile, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Cuba, Dominicana y Puerto Rico. Ecuador utiliza “conversión” o “transformación”, Guatemala “transacciones e inversiones ilícitas”, y el mejor en mi opinión, según se ha dicho, Méjico, “operaciones con recursos de procedencia ilícita” (entiendo que debe decirse

---

<sup>160</sup> GÁLVEZ BRAVO, R.: Ob. cit. p. 17.

<sup>161</sup> Caso *United States versus \$4.255.625,39*, Suplemento Federal, vol. 551, Distrito de Florida (1982).

<sup>162</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 83.

delictiva). Cuestión diferente será que se utilice la descripción del delito para referirse a él sin otorgarle en realidad un nombre concreto.

En España se han propuesto otros términos, así FABIÁN CAPARRÓS<sup>163</sup> emplea reintroducción, normalización, reconversión y reciclaje y RUIZ VADILLO<sup>164</sup> opta por una expresión más descriptiva “colaboración para legalizar el dinero o bienes procedentes de actividades ilícitas penales” o simplemente “legalización”. Se entiende que todos estos términos parten del sentido genuino del blanqueo, e ignoran la extensión que el delito tiene ya desde la Convención de Viena. No obstante cualquier nuevo nombre que se pretenda asignar a este delito colisionará con la raigambre que comienza ya a tener, por incorrecto que sea, el término “blanqueo” pues como señalan ALVÁREZ PASTOR y EGUIDAZU PALACIOS “no puede negarse al término su expresividad y valor periodístico”<sup>165</sup>.

Al término “blanqueo” se le suele añadir a continuación el objeto material con la expresión “de dinero” o “de capitales”. Puesto que el art. 301 CP utiliza la palabra “bienes” y esta palabra tiene un significado más amplio que dinero, parece más acertada la expresión “blanqueo de bienes”, o la más frecuentemente utilizada “blanqueo de capitales”. Por capitales debe entenderse dinero u otros bienes, no sólo porque ése sea su significado denotativo sino también porque el *Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital*, cuando se refiere al capital de este tipo de sociedades, lo admite tanto integrado por dinero como por otros bienes<sup>166</sup>.

---

<sup>163</sup> FABIÁN CAPARRÓS, E.A.: “Consideraciones de urgencia sobre la LO 8/1992, de 23 de diciembre, de modificación del Código Penal y de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en materia de tráfico de drogas”, *Anuario de Derecho Penal*, Tomo XLVI, fascículo II, mayo-agosto de 1993, p. 603 y 605.

<sup>164</sup> RUIZ VADILLO, E.: “El blanqueo de capitales en el Ordenamiento Jurídico español”. Perspectiva actual y futura, *Boletín informativo del Ministerio de Justicia*, nº 1641, 1992, p. 114.

<sup>165</sup> ALVÁREZ PASTOR, D./EGUIDAZU PALACIOS, F.: Ob. cit. p. 41.

<sup>166</sup> Art. 58.

## **Figuras afines al blanqueo de capitales y distinción entre ellas.**

Como ya se ha señalado anteriormente, la receptación y el encubrimiento son las dos figuras jurídicas más semejantes al blanqueo, recuérdese que hasta la última reforma en esta materia por LO 5/2010, el Código llamaba al blanqueo de capitales “figura afín a la receptación”.

### **La Receptación.**

La principal diferencia entre el blanqueo y la receptación es que, actualmente, cualquier delito puede ser fuente de blanqueo y sin embargo, sólo los delitos contra el patrimonio o el orden socioeconómico pueden ser fuente de receptación. Al introducirse la receptación en el Código Penal en 1963, en fecha anterior al comienzo del tráfico de drogas, el legislador consideró, erróneamente, que sólo los delitos patrimoniales podrían dar lugar a un gran capital que poder receptar. Una vez se comprobó que esto no era cierto, o incluso totalmente equivocado, con el desarrollo del tráfico de drogas en las décadas de 1970 y 1980, se debiera haber ampliado el delito fuente de la receptación, pero no se hizo porque un nuevo delito, el blanqueo de capitales, nacido para un fin parecido a la receptación pero no idéntico, se tipificó con tal amplitud que absorbió la receptación. Esto desnaturalizó el carácter genuino del blanqueo, que podría haber quedado sólo para los supuestos para los que nació y haberse extendido a cambio la receptación a conductas como la mera adquisición de bienes de cualquier origen delictivo, no necesariamente con procedencia en delitos patrimoniales. No se hizo así seguramente por la corriente internacional que tiende a maximizar el blanqueo de capitales, por lo que tampoco tendría sentido ahora una reforma legislativa en el sentido indicado. Incluso sería más acertado, dado que el blanqueo absorbe la receptación, la desaparición del delito de receptación y que las conductas castigadas por ese delito se castiguen por el de blanqueo. De lo contrario, en el ejemplo formulado del reloj obtenido por un vendedor de droga que lo dona a un amigo, resulta privilegiado absurdamente el



donatario si el reloj procede de un delito contra el patrimonio, un robo por ejemplo, dada la menor penalidad de la receptación, que habrá de aplicarse en ese caso.

Otra diferencia es el ánimo de lucro, elemento del tipo en la receptación pero no en el blanqueo en que este ánimo no está excluido, y generalmente estará presente, pero no necesariamente. Otra, la necesidad de no haber participado ni como autor ni como cómplice en el delito fuente de la receptación, mientras que en el blanqueo se admite expresamente la posibilidad de haber participado en él con la fórmula “cometida por él o por cualquiera tercera persona” permitiéndose así el autoblanqueo, pero no la autorreceptación.

Las conductas típicas en la receptación son “reciba, adquiera u oculte”, que también lo son del blanqueo, pero además hay otra no mencionada expresamente en el blanqueo que es “ayude a los responsables a aprovecharse de los efectos”. En el blanqueo la ayuda debe ir dirigida a que los culpables eludan su responsabilidad legal pero no a que se aprovechen de los bienes de origen delictivo. Sin embargo es muy difícil que pueda llevarse a cabo un acto en este sentido sin que sea subsumible en ninguna de las conductas típicas del blanqueo por lo que igualmente entiendo que tampoco en este punto la receptación castiga un supuesto no contemplado por el blanqueo.

Finalmente, otra diferencia es la penalidad, de menor severidad en la receptación, castigada sólo con pena de prisión, sin la multa cumulativa del blanqueo. Aunque el límite mínimo de la pena de prisión es igual en la receptación que en el blanqueo, el máximo difiere de manera notabilísima pues tan sólo alcanza dos años en la receptación (salvo el tipo agravado introducido por LO 1/2015 en el art. 298.1 que prevé prisión de uno a tres años), mientras que en el blanqueo llega a los seis años. Esta diferencia supone que la receptación se sustancie en el Juzgado de lo Penal y no en la Audiencia Provincial y que la sentencia sea recurrible en apelación a la Audiencia y no en casación al Tribunal Supremo. Antes de la reforma operada en la Ley de Enjuiciamiento Criminal por *Ley 41/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para la agilización de la justicia penal y el fortalecimiento de las garantías*

*procesales*, el procedimiento se sustanciaba en el Juzgado de lo Penal vedando la posibilidad de que se pronunciara el Tribunal Supremo sobre él. Tras esta reforma, contra la sentencia que dicte la Audiencia Provincial, de acuerdo con la nueva redacción del art. 792 LECrim, podrá interponerse recurso de casación, si bien sólo por infracción de Ley y no por quebrantamiento de forma. Además en la receptación la pena no podrá superar la del delito fuente, lo que sí ocurre en el blanqueo.

Hasta la modificación del Código Penal por LO 1/2015 que ha suprimido las faltas, la receptación, si era habitual, podía provenir de una falta, lo que nunca sucedía con el blanqueo, pero convertidas las faltas en delitos leves, no existe ya ninguna diferencia entre la receptación y el blanqueo sobre este particular.

En caso de concurso de leyes entre receptación y blanqueo, es decir, cuando una conducta se puede castigar como receptación o como blanqueo, aunque hay diversas opiniones sobre la cuestión se debe aplicar la receptación por el criterio de especialidad contenido en el art. 8.1 CP pues la receptación está especialmente prevista para los casos en que el delito fuente sea contra el patrimonio o el orden socioeconómico<sup>167</sup>.

## **El encubrimiento.**

El encubrimiento tiene dos características comunes con la receptación y que lo distinguen del blanqueo y otras dos comunes con el blanqueo y que lo distinguen de la receptación.

Del primer grupo son la necesidad de no haber participado en el delito previo, es decir que tampoco cabe hablar de autoencubrimiento, y la menor penalidad

---

<sup>167</sup> ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C.: Ob. cit. p. 364: “se debe optar por la receptación, pues constituye una ley especial frente al blanqueo en la medida en que su ámbito de sujeto activo, conducta y objeto material es más restringido, y además la receptación exige expresamente el ánimo de lucro”.

respecto de dicho delito, no pudiendo imponerse nunca pena más grave por encubrir un delito que por cometer dicho delito.

Al segundo grupo pertenecen el carácter ilimitado del delito fuente, que puede ser cualquiera, no sólo los delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico, así como el carácter contingente del ánimo de lucro como elemento subjetivo del tipo. Las acciones típicas del encubrimiento son ayudar y ocultar. La ayuda se tipifica de dos formas. Una recuerda al blanqueo de capitales: “ayudando a los presuntos responsables de un delito a eludir la investigación”, si bien en este caso se restringe el delito fuente a un elenco cerrado de delitos muy graves o a que el culpable haya actuado abusando de función pública. Otra recuerda a la receptación: “auxiliando a los autores o cómplices a que se beneficien del provecho, producto o precio del delito”, si bien en este caso se excluye el ánimo de lucro propio, distinguiéndose así de la receptación. La otra acción tipificada, ocultar, debe ir concretamente dirigida a impedir el descubrimiento, que en el caso de la receptación no se determina expresamente aunque parece que debe interpretarse de esa manera. Las otras dos acciones tipificadas en la receptación, reciba y adquiera, no tienen equivalente en el encubrimiento.

Se distingue el encubrimiento de la receptación y el blanqueo en no ser delito contra el patrimonio y el orden socioeconómico sino contra la Administración de Justicia. Así mismo se diferencia en la excusa absolutoria llamada “encubrimiento entre parientes” que, excepto para el auxilio para aprovecharse del producto o precio del delito, recoge el art. 454 CP. Según lo expuesto anteriormente esta figura sería deseable para el blanqueo restringida a las conductas de posesión y utilización de los bienes por parientes del delincuente.

Si anteriormente se ha sostenido que podría desaparecer la receptación del Código Penal sin quedar impune ninguna conducta penada por ella, tal es la amplitud del blanqueo; no cabe decir lo mismo del encubrimiento. Ciertamente que las acciones tipificadas en el encubrimiento parecen encajar en las del blanqueo. Sin embargo ayudar a un asesino a deshacerse del cadáver, aunque en rigor encaja en el “ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a

eludir las consecuencias legales de sus actos” del art. 301 CP, la interpretación de la norma jurídica “en relación con el contexto” que impone el art. 3 CC aniquilará cualquier intento de subsumir el encubrimiento de un homicidio en un delito contra el patrimonio y el orden socioeconómico, por lo que para penar tales conductas es imprescindible mantener el delito de encubrimiento.

En cuanto al problema concursal con el blanqueo, hay quienes lo dirimen aplicando la regla de la especialidad, bien considerando delito especial el blanqueo como hace SERRANO GÓMEZ<sup>168</sup>, o bien considerando delito especial el encubrimiento como hace ARÁNGUEZ SÁNCHEZ<sup>169</sup>. La primera de las teorías podría ser admisible cuando el blanqueo tenía por único delito fuente el tráfico de drogas, pero en la actualidad es tal la amplitud del blanqueo que no sería fácil concebir otro delito más general que éste, por lo que en ningún caso debe resolverse el problema concursal aplicando el principio de especialidad a favor del blanqueo. Aplicarlo a favor del encubrimiento puede ser más razonable, aunque entiendo más apropiado resolver el problema aplicando la regla del art. 8.3 CP a favor del blanqueo por ser el blanqueo un delito más amplio y complejo que el encubrimiento, no obstante es muy poco habitual en la práctica forense el delito de encubrimiento.

## Conclusiones.

El blanqueo de capitales tiene como antecedentes los delitos de receptación y encubrimiento, con los que sigue manteniendo importantes similitudes. Se introdujo en el Código Penal en 1988 en términos muy parecidos a los de la

---

<sup>168</sup> SERRANO GÓMEZ, A.: *Derecho Penal. Parte especial*, Dykinson, Madrid, 1996, p. 572: “en caso de plantearse concurso de leyes es de aplicación preferente el art. 301.2 por el principio de especialidad”.

<sup>169</sup> ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C.: Ob. cit. p. 367: considera el encubrimiento “el precepto más específico, ya que, y a pesar de que el delito que sirve de base al blanqueo es más concreto que el del encubrimiento [sólo delitos graves cuando Aránguez Sánchez redactó este texto], el objeto material del encubrimiento no puede haber sido sustituido, la conducta típica es menos amplia, no admite ni imprudencia ni dolo eventual, etc”.

Convención de Viena y por tanto restringido a tráfico de drogas en lo que a delito fuente se refiere. Con el nuevo Código Penal de 1995 se amplió el delito fuente a todo delito grave, siguiendo así lo previsto en las 40 recomendaciones del GAFI de 1990. En 2003 se amplió a todo delito, siguiendo así el Convenio de Estrasburgo de 1990 y la Convención de Palermo de 2000. Actualmente, y desde el año 2010, se utiliza la expresión “actividad delictiva”, como también se utiliza en las cuatro directivas comunitarias.

Se ha concebido el blanqueo de capitales en términos tan amplios, siguiendo lo pactado en Viena en 1988, que toda operación que se lleve a cabo con capitales de origen delictivo será también delictiva por lo que su definición no debe hacer ninguna referencia a la intención de ocultar el origen ilícito o de introducir en el tráfico económico con apariencia de licitud sino simplemente: “operaciones con recursos de procedencia delictiva”. El término “blanqueo” de capitales, no responde al concepto actual del delito.

## IV. REFERENCIA AL DELITO DE FRAUDE FISCAL

Puesto que el objeto de esta Tesis gira en torno a la relación entre el delito de blanqueo de capitales y el de fraude fiscal, planteado ya en qué consiste el primero de ellos procede, antes de abordar la relación entre uno y otro, hacer un planteamiento general sobre el fraude fiscal, si bien considerando que se trata de un delito de más raigambre que el blanqueo, cuyas bases teóricas están más asentadas y que no plantea las polémicas doctrinales del blanqueo, haremos simplemente una aproximación teórica al delito y a continuación nos referiremos a los aspectos prácticos en cuanto a los fraudes más habituales y las particularidades procedimentales más destacables.

### **Aproximación teórica al delito de fraude fiscal.**

#### **Antecedentes.**

El fraude fiscal aparece tipificado ya en el Código Penal de 1822 bajo el Título VIII “De los que rehusan al Estado los servicios que le deben”, junto al incumplimiento de los deberes militares, aunque sin aplicación práctica<sup>170</sup>. Se recoge en tres artículos. El art. 573 CP 1822, recoge una conducta hoy día no punible “se negare a pagar” dice literalmente<sup>171</sup>. El artículo siguiente castiga la modalidad que podríamos considerar defraudatoria, consistente en cometer “algún fraude para no

---

<sup>170</sup> BAZA DE LA FUENTE, M. L.: *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense, 2001, p. 2 y 3.

<sup>171</sup> Art. 573 CP 1822: “El que contraviniendo a la obligación que todos los españoles, sin distinción alguna, tienen de contribuir a las necesidades del Estado en proporción de sus haberes, se negare a pagar la cuota que en el reparto de contribuciones públicas le hubiese tocado, después de apurados todos los trámites legales para rectificarla, o no queriendo usar de ellos, sufrirá el recargo de la mitad más de dicha cuota por vía de multa, y será apremiado a satisfacer una y otra cantidad”.

pagar”<sup>172</sup>, más parecida esta forma de tipificar el delito a lo que hoy se entiende por fraude fiscal. Finalmente el art. 575 CP 1822 castiga algunas formas de cooperación<sup>173</sup>.

Posteriormente el delito de fraude fiscal se recoge en la *Ley Penal sobre los delitos de fraude contra la Real Hacienda de 3 de mayo de 1830*, en los arts. 57 a 64, junto a los delitos de contrabando, siendo su art. 64, que en realidad remite al 14<sup>174</sup>, el que más se asemeja al actual delito de fraude fiscal. Por haberse tipificado este delito en ley especial, quedó excluido del Código Penal de 1848<sup>175</sup>. Posteriormente se recogió en el *Real Decreto de 20 de junio de 1852 sobre jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación*, que en su art. 19 castiga los delitos de contrabando y defraudaciones a la imposición que hoy llamaríamos indirecta, para finalmente castigar, con carácter residual cualquier otra defraudación<sup>176</sup>.

El regreso del delito al Código Penal se produce con el Código de 1870 y bajo el Título VI “De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria, del falso

---

<sup>172</sup> Art. 574 CP 1822: “El que cometiere algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le corresponda, ocultando o disminuyendo maliciosamente sus bienes, rentas o utilidades, pagará además de dicha cuota una multa equivalente al importe de lo que hubiere rebajado u ocultado para disminuir aquélla”.

<sup>173</sup> Art. 575 CP 1822: “Si contribuyen al fraude con declaraciones falsas algunos testigos o peritos nombrados para la tasación de bienes, valuación de utilidades, o reparto de la contribución, sufrirán todos ellos mancomunadamente otra multa igual a la prescrita en el artículo anterior; sin perjuicio de la pena en que incurran por su falsedad”.

<sup>174</sup> Art. 14 Ley de 3 de mayo de 1830: “En cuanto a las contribuciones directas se incurre en defraudación: 1º Por omitir la declaración que deba hacerse para la exacción a la autoridad u oficina adonde corresponda. 2º Por cualquier falsedad que se cometa en la declaración que se dé para la graduación del derecho. 3º Por la ocultación del contrato, sucesión, posesión u otro acto que cause el derecho. 4º por cualquier simulación que se haga en los documentos justificativos de estos actos. 5º Por toda otra especie de violación a las reglas administrativas establecidas en las instrucciones que tenga tendencia manifiesta y directa a eludir o disminuir el pago de lo que legítimamente deba pagarse por razón de la contribución directa”.

<sup>175</sup> BAZA DE LA FUENTE, M.L.: Ob. cit. p. 11.

<sup>176</sup> Art. 19 RD de 20 de junio de 1852: “Se incurre en el delito de defraudación: (...) 11. Por toda otra especie de violación de las reglas administrativas que tenga tendencia manifiesta y directa a eludir o disminuir el pago de lo que legítimamente debe satisfacerse por razón de una contribución directa o indirecta”.

testimonio y de la acusación y denuncias falsas”<sup>177</sup>, curiosamente junto a estos dos delitos, el falso testimonio y la acusación y denuncia falsa. En las sucesivas reformas se mantuvo esta regulación cambiando únicamente la ubicación y la cuantía mínima de la multa. Así el Código Penal de 1928 tipificó este delito en su art. 390<sup>178</sup> con una multa mínima de 1.000 pesetas, el Código de 1932 lo recogió en su art. 324<sup>179</sup> rebajando la multa mínima a 250 pesetas. La reforma de 1944 trasladó el delito al art. 319, elevando de nuevo la multa mínima a 1.000 pesetas<sup>180</sup>. La reforma de 1963 tan sólo elevó la multa mínima a 5.000 pesetas<sup>181</sup>, que se mantuvo en la reforma de 1973. No obstante este delito fue siempre de muy escasa aplicación hasta la *Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal*, que reforma el art. 319 del Código Penal dando lugar al delito de modo semejante a como hoy lo conocemos y con el nombre de delito

---

<sup>177</sup> Art. 331 CP 1870: “El que requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 125 pesetas”.

<sup>178</sup> Art. 390 CP 1928: “El que, requerido por funcionario administrativo competente, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá, salvo lo que dispongan las leyes o Reglamentos especiales, en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas y sin perjuicio de que la Administración haga efectivos los derechos fiscales.”

<sup>179</sup> Artículo 324 CP 1932: “El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 250 pesetas.”

<sup>180</sup> Art. 319 CP Texto refundido 1944: “El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas.”

<sup>181</sup> Art. 319 CP Texto revisado 1963: “El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 5.000 pesetas.”



fiscal<sup>182</sup>. Este delito sufre una nueva reforma mediante la *LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda pública*, que lo tipifica en el art. 349 CP junto al delito contra la Seguridad Social, con el nombre que hoy día mantiene y de forma más semejante aún a como hoy lo conocemos<sup>183</sup>.

Cuando tan sólo le restaban unos meses de vigencia al Código Penal de 1973 y mediante la *LO 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, se dio una nueva redacción al art. 349 CP, ya casi idéntica a la actual<sup>184</sup>, con las agravantes que aún se mantienen<sup>185</sup> y la excusa

---

<sup>182</sup> Art. 35 L 50/1977: “El capítulo VI del título III del libro II del Código Penal se titulará en lo sucesivo «Del delito fiscal». El artículo trescientos diecinueve de dicho Cuerpo legal quedará redactado de la siguiente forma: «Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente”.

<sup>183</sup> Art. 349 CP Texto refundido 1973 (reformado por LO 2/1985): “El que defraudare a la Hacienda estatal, Autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”.

<sup>184</sup> Art. 349.1 Texto refundido 1973 (reformado por LO 6/1995): “El que, por acción u omisión dolosa, defraudare 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 en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 15.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía (...)”.

<sup>185</sup> Art. 349.1: “(...) Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su grado máximo cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario. b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura

absolutoria característica de este delito<sup>186</sup> que como dice la Exposición de Motivos de la reforma era, esto último, una exigencia de “la regularización tributaria, autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria”.

El Código Penal de 1995 ha tipificado el delito fiscal en su art. 305, casi sin ningún cambio respecto de la redacción anterior, tan sólo actualizando la penalidad a la nueva forma de penar del vigente Código y eliminando la referencia que se hacía al dolo, que por otro lado no tenía mayor trascendencia pues se trata de una conducta que nunca se ha punido en su modalidad imprudente<sup>187</sup>. La reforma introducida por la LO 15/2003, de 25 de noviembre, consiste únicamente en establecer la cuantía mínima delictiva en 120.000 euros, lo que supone al mismo tiempo adaptar el texto a la nueva divisa nacional y elevar sensiblemente su cuantía desde los 15.000.000 de pesetas que estaban establecidos hasta entonces. Las reformas introducidas por LO 5/2010, y LO 7/2012, aunque

---

organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios. 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 beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años”.

<sup>186</sup> Art. 349.3: “Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Público o el Juez Instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La 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 a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

<sup>187</sup> Art. 305: “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 de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”.

modificaron diversos aspectos del delito que más adelante se desarrollarán, por lo que aquí nos importa tan sólo elevaron la penalidad del tipo básico a 5 años de prisión como máximo, la primera de las reformas, y la penalidad del tipo agravado a 6 años de prisión como máximo, la segunda de ellas. La reciente y profundísima reforma del Código Penal operada por LO 1/2015, ha dejado intacto este delito, aunque sí ha añadido un inciso al art. 306 CP e introducido el art. 308 bis CP, de los que se tratará en su momento.

Actualmente el fraude fiscal está contemplado por el art. 305 CP si bien el art. 305 bis CP recoge un tipo agravado. Está integrado en el Título XIV del Libro II del Código Penal, justo a continuación del blanqueo de capitales y lleva por rúbrica “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. Efectivamente junto a él se castigan dos modalidades delictivas más con las que guarda indudable semejanza y a las que también nos referiremos, el fraude a la Seguridad Social y el fraude de subvenciones. También se contempla en esta sede otro delito algo más distante, el delito contable.

Desarrollaremos el fraude fiscal analizando los elementos del delito: bien jurídico protegido, actividad delictiva, resultado, sujeto activo, sujeto pasivo, y objeto material.

### **Bien jurídico protegido.**

En relación al bien jurídico protegido, acudiendo a la rúbrica del Título cabe considerar como tal la “Hacienda Pública”. Pero el art. 305 CP concreta la “Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local”. Efectivamente el art. 133 CE establece que pueden establecer tributos tanto el Estado como las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales, y aunque no cita las Haciendas forales lo cierto es que la Disposición Adicional Primera de la Carta Magna establece que “La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”, siendo así que existen históricamente Haciendas forales en las

provincias de Navarra, Álava, Vizcaya y Guipúzcoa<sup>188</sup>, de modo que las menciones que realiza el art. 305 CP a las haciendas estatal, autonómica, foral y local, pretenden proteger penalmente todas las administraciones que tienen potestad para exigir el pago de tributos a los ciudadanos.

No obstante, adviértase que tanto la Administración autonómica como la local tienen muy mermada su facultad para establecer tributos propios, la autonómica porque sólo puede gravar lo que no esté gravado por el Estado ni por las corporaciones locales, pues así lo dice el art. 6 LOFCA<sup>189</sup>, lo que ha dado lugar a un margen muy restringido que tan sólo les ha permitido establecer algunos tributos, la mayoría relacionados con cuestiones medioambientales como vertidos y emisiones, de escasa recaudación y por tanto de escasa potencialidad en lo que a comisión de delito se refiere, dada la cuota mínima delictiva superior a 120.000 euros. En el caso de las corporaciones locales, dada la reserva de Ley que en materia tributaria realiza el art. 133 CE y que las corporaciones locales carecen de potestad legislativa, también sus posibilidades de establecer tributos se reducen a lo que el Estado o la Autonomía establezcan por Ley. En la práctica ha dado lugar a que sólo los municipios, no las demás corporaciones locales, pueden establecer impuestos, que de acuerdo con la Ley Reguladora de las Haciendas Locales serán tres obligatorios, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto de Vehículos de Tracción

---

<sup>188</sup> TOMÁS Y VALIENTE, F.: *Manual de historia del Derecho español*, Tecnos, Madrid, 2009, p. 570 ss: Estas Haciendas existen desde que se incorporaron estos territorios a la Corona de Castilla manteniendo sus fueros y cuando, durante la minoridad de Isabel II, el general Espartero promulgó la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 y el Decreto de 29 de octubre del mismo año aboliendo, en castigo por la 1ª Guerra Carlista, gran parte de los fueros navarros y vascos, los de naturaleza tributaria se mantuvieron, a diferencia de lo que había ocurrido en el siglo anterior con los territorios de la Corona de Aragón cuyos fueros, salvo los de naturaleza iusprivatista, fueron abolidos íntegramente por los Decretos de Nueva Planta, como castigo por la infidelidad de dichos territorios en la Guerra de Sucesión Española. No obstante la Ley paccionada sí impone a Navarra el pago de un cupo al Estado, lo que supone cierta sumisión de la Hacienda navarra al Estado que no existía antes de esta Ley. El Decreto de 29 de octubre de 1841, dictado para el territorio vasco, no menciona el tema fiscal, sin embargo la Ley canovista de 21 de julio de 1876 promulgada tras la 3ª y última Guerra Carlista, sí impone el pago de un cupo semejante a las haciendas vascas, por lo que parece que con esta Ley se someten también las tres haciendas forales vascas al Estado.

<sup>189</sup> Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Mecánica; y otros tres facultativos, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y el Impuesto sobre Gastos Suntuarios relativo a cotos de Caza y Pesca. Todos ellos son de escasa recaudación, que en la práctica no dan lugar a delito. Tanto los municipios como, sobre todo, las autonomías se nutren en realidad de impuestos cedidos por el Estado, que aportan casi todos los recursos financieros a estas administraciones pero que no son impuestos propios sino del Estado. Por tanto rara vez podrá ser la Administración autonómica o local bien jurídico vulnerado por la comisión de este delito, por su escasa recaudación. Los impuestos de mayor recaudación son todos ellos impuestos estatales, concretamente el IRPF, el IVA, el IS y los Impuestos Especiales (principalmente el de Hidrocarburos)<sup>190</sup>, por lo que será la Hacienda estatal el bien jurídico atacado en casi todos los supuestos.

A los efectos tributarios la Administración del Estado, es decir la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), no existe en las cuatro provincias con Haciendas Forales. Por tanto todos los impuestos del Estado en dichas provincias se recaudan por tales Haciendas por lo que sí será frecuente que las Haciendas Forales sean bien jurídico conculcado por la comisión de estos delitos ya que su nivel de recaudación es el mismo que tendría el Estado en esos territorios<sup>191</sup>. Queda claro por tanto que aunque cualquiera de las Haciendas mencionadas en

---

<sup>190</sup>

[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes\\_Estadisticos/Informes\\_Anuales\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria/Ejercicio\\_2013/IART\\_13.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2013/IART_13.pdf). P. 94.

<sup>191</sup> No obstante estas haciendas están armonizadas con la estatal puesto que debe entenderse que la Constitución respeta los derechos forales tal como existían cuando ésta se aprobó. Tras las guerras carlistas quedaron estos fueros, aunque vigentes, sometidos al Estado, y así se ha desarrollado en la práctica. Dice concretamente el art. 41.2 del Estatuto de Autonomía vasco “atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan (...)” y la Ley 12/2002 por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en su art. 3 concreta que se deberá mantener una presión fiscal equivalente a la del resto del Estado. La Ley 28/1990 por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra en su art. 7 se expresa en iguales términos. Es importante esta cuestión porque evita la posibilidad de que se utilicen estas Haciendas para, mediante la fórmula de la menor presión fiscal, intentar atraer capitales. En España los únicos regímenes fiscales de menor tributación son los de Canarias, Ceuta y Melilla, y están íntegramente regulados por el Estado porque estos territorios en cambio, carecen de Hacienda propia.

el art. 305 CP puede ser bien jurídico protegido en este delito, en la práctica, y salvo supuestos muy excepcionales, por su recaudación sólo podrán serlo las Haciendas estatal y forales.

### **Actividad delictiva.**

Analizaremos a continuación la actividad delictiva que está tipificada mediante la expresión “por acción u omisión, defraude”. Esto quiere decir que en principio, no se indica cuál debe ser la actividad delictiva sino que puede serlo cualquiera, incluso la falta de acción, la omisión. Lo que sí deberá suceder para entender cometido este delito será que se dé un resultado concreto que sí exige el Código, la defraudación. La acción podrá ser cualquiera que dé lugar a ese resultado. El concepto de defraudación tributaria es ajeno al Derecho Penal, se desarrolla en el Derecho Tributario, eso quiere decir que nos encontramos ante una norma penal en blanco. Cualquier acción u omisión que, de acuerdo con la legislación tributaria, dé lugar a una defraudación fiscal, será constitutiva de delito (siempre que supere la cuantía de 120.000 euros).

Aunque el legislador ha querido ser lo más omnicompreensivo posible, también ha querido ser preciso cumpliendo con el principio de tipicidad, y así a renglón seguido recoge varios supuestos de actividad delictiva. Primero el supuesto que podríamos llamar prototípico “eludiendo el pago de tributos”. No obstante la legislación impone en ocasiones otras obligaciones tributarias que no consisten exactamente en pagar un tributo, esto da lugar a la diferencia entre obligado tributario y contribuyente. Así aunque el IRPF es un impuesto que debe soportar (contribuyente) todo el que obtenga rentas de trabajo, sin embargo la Ley que regula dicho impuesto impone al empleador la obligación (obligado tributario) de retener por este concepto una parte del salario del trabajador e ingresarla a Hacienda. De aquí resulta un posible fraude fiscal que tendrá lugar cuando se retiene esta cantidad pero no se ingresa a Hacienda, o ni tan siquiera llega a retenerse, pero que no consiste en eludir el pago de un tributo pues el retenedor no es quien debe “pagar” el tributo. Esto lo ha expresado el Código mediante la

fórmula “eludiendo el pago de (...), cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta”.

En ocasiones la Ley establece que una cantidad ingresada procede devolverla, pero ciertos fraudes consisten precisamente en aparentar que procede esa devolución cuando no es así, por eso el Código también menciona como modalidad de fraude fiscal “obteniendo indebidamente devoluciones”.

Finalmente, en algunos casos se establecen beneficios fiscales, y el fraude consiste en aparentar falsamente su procedencia, por lo que también el Código ha hecho referencia a esta posibilidad con la expresión “disfrutando beneficios fiscales de la misma forma” (indebida). En definitiva el Código, si bien en un principio se refiere a la acción por su propio nombre, lo que constituye toda una rareza en el Derecho Penal<sup>192</sup>, a continuación menciona todas las posibilidades abstractas de defraudación para cuya valoración se habrá de acudir a la legislación tributaria.

## **Resultado.**

En relación con el resultado basta decir, como recoge expresamente el art. 305 CP, que consiste en una defraudación al fisco. Como normalmente será consecuencia de una cuota no ingresada, la falta de producción de este resultado se deberá en realidad al desistimiento y por ende es difícilmente concebible la tentativa en este delito salvo en los supuestos de obtención indebida de devoluciones, como sucede en el llamado IVA carrusel, del que luego se hablará, en que sí podría existir tentativa si se realizan todos los actos necesarios para obtener tal resultado y, por causas ajenas a la voluntad del sujeto activo, no llega

---

<sup>192</sup> Aparte de este delito y de los previstos en los arts. 306 y 307 CP, que se inspiran en éste, sólo se ha empleado esta fórmula en el delito a que se refiere al art. 467.2 CP: “el abogado o procurador que, por acción u omisión, perjudique de forma manifiesta los intereses que le fueren encomendados será castigado (...)”. Algo más distante está la fórmula empleada para tipificar el delito de injuria, art. 208 CP: “es injuria la acción o expresión que lesionan la dignidad de otra persona, menoscabando su fama o atentando contra su propia estimación”.

a producirse. Esto sucederá cuando el fraude sea detectado por la AEAT antes de proceder a la devolución, podría remitirse denuncia al Fiscal por este motivo, porque delito hay aunque sea intentado, pero no suele hacerse en la práctica, por lo que en realidad pueden calificarse de excepcionales los procedimientos penales por tentativa en este delito. También se da un supuesto parecido a éste, en cuanto a fraude consistente en cantidad que se reclama y no cantidad que se deja de ingresar, en el fraude de subvenciones y en algunas modalidades de fraude a la Seguridad Social, pero igualmente tampoco las Fiscalías suelen recibir denuncias por la comisión de estos delitos en grado de tentativa, en los casos en que se detecta a tiempo por la Administración.

## **Sujetos.**

En relación con el sujeto activo, en principio puede ser cualquiera, no exige el art. 305 CP ninguna circunstancia especial para ello, pero recuérdese que el delito consiste básicamente en eludir el pago de una cuota tributaria superior a 120.000 euros en un mismo periodo impositivo (art. 305.2 CP), conque sólo contribuyentes que deban pagar semejante cuota pueden, en principio, cometer este delito. No es pues un delito pensado para pobres, es habitual cierto nivel económico en el sujeto activo, sin perjuicio de que sí pueda ser partícipe en el delito persona de bajo nivel económico. También hay algunas modalidades delictivas, como el IVA carrusel, que por su mecanismo de acción no requiere la generación de grandes bases imponibles y por tanto cualquier persona puede ser sujeto activo del delito.

Los fraudes más habituales suelen ser al Impuesto sobre Sociedades (IS) y al IVA, en ambos casos cometidos en el seno de sociedades limitadas o anónimas, con personalidad jurídica propia (art. 33 RDL 1/2010)<sup>193</sup>. Antes de la reforma del Código operada por LO 5/2010, que introdujo la responsabilidad penal de las personas jurídicas, el procedimiento se dirigía contra los representantes de la sociedad, pero actualmente y puesto que de acuerdo con el art. 310 bis CP

---

<sup>193</sup> Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.



también las personas jurídicas pueden ser sujeto activo de este delito, el procedimiento debe dirigirse tanto contra los representantes de la sociedad como contra la sociedad en sí misma como persona jurídica cuando se cumplen los requisitos de los arts. 31 bis CP y siguientes. No obstante, si se trata de una persona jurídica que está creada expresamente con intención de delinquir, como sucede cuando se crea una sociedad pantalla para defraudar, no existe en realidad personalidad jurídica sino que se trata de una mera ficción, motivo por el cual la *Circular 1/2016, de la Fiscalía General del Estado, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 1/2015*, prohíbe al Fiscal exigir responsabilidad penal a la persona jurídica en tales supuestos. Concretamente dicha Circular, refiriéndose a las sociedades que se crean para delinquir dice que se encuentran en ese supuesto las sociedades que se utilizan “como instrumento para la obtención de una plusvalía simulada mediante la compra y posterior venta de un mismo activo, normalmente un bien inmueble (por su elevado valor) o activos financieros (por su dificultad para conocer su valor real). En esta categoría se incluyen también aquellas sociedades utilizadas para un uso finalista, como mero instrumento para la tenencia o titularidad de los fondos o activos a nombre de la entidad, a modo de velo que oculta a la persona física que realmente posee los fondos o disfruta del activo”. La Circular considera que estas personas jurídicas tienen la consideración de inimputables y aunque no explica por qué, sí cita el Auto de la Audiencia Nacional de 19 de mayo de 2014<sup>194</sup> en el que se dice que en el caso de las personas jurídicas “sin ninguna otra clase de actividad legal o que lo sea sólo meramente residual y aparente para los propios propósitos delictivos, estaremos ante personas jurídicas puramente simuladas, es decir, no reales, y que por ello no resultan imputables”.

La Circular también se refiere a las sociedades en que “existe una identidad absoluta y sustancial entre el gestor y la persona jurídica, de manera que sus voluntades aparecen en la práctica totalmente solapadas o en que resulta irrelevante la personalidad jurídica en la concreta figura delictiva”. Considera que

---

<sup>194</sup> AAN (Sala de lo Penal-Sección 2ª), de 19 de mayo de 2014, (ROJ 359/2014).

no debe exigirse responsabilidad penal a la persona jurídica en estos supuestos pues debe evitarse “una doble incriminación que resultaría contraria a la realidad de las cosas y podría vulnerar el principio *non bis in idem*”. También puede confundirse la voluntad de la persona física con la de la persona jurídica cuando estas últimas sean de reducidas dimensiones, si bien en este supuesto la Circular no se muestra tan rotunda y permite valorar las circunstancias, aunque advierte que “los Sres. Fiscales, atendiendo a las especiales características de estas sociedades, extremarán la prudencia en su imputación, en evitación de una inconstitucional situación de *bis in idem*”<sup>195</sup>.

Por tanto cabe concluir con que si se trata de una persona jurídica creada para delinquir, no se le podrá exigir responsabilidad penal pues en realidad no hay persona jurídica. Si se trata de una persona jurídica tan pequeña, que la voluntad de la persona física se confunde con la de la persona jurídica, como sucede en el caso, muy habitual en la práctica, de una sociedad limitada de un solo socio que además es su administrador, no cabe exigir responsabilidad penal pues se incurriría en *bis in idem*. Fuera de este supuesto, pero tratándose también de pequeñas empresas, se deberá valorar con prudencia la posibilidad de poder exigir responsabilidad penal a la persona jurídica. Esto, en la práctica, restringe de manera muy notable los supuestos de responsabilidad penal de las personas jurídicas.

En el supuesto, no muy habitual, de que el delito sea denunciado por la propia persona jurídica, el Fiscal no podrá formular acusación contra ella pues la conclusión 19<sup>a</sup>.6 de la Circular establece que “los Sres. Fiscales concederán especial valor al descubrimiento de los delitos por la propia corporación de tal manera que, detectada la conducta delictiva por la persona jurídica y puesta en conocimiento de la autoridad, deberán solicitar la exención de pena de la persona jurídica”.

---

<sup>195</sup>

Circular 1/2016 FGE, conclusión 18<sup>a</sup>.

No es raro que en el delito cooperen otras personas, físicas o jurídicas, contra quienes también habrá que dirigir el procedimiento, muchos de ellos trabajadores autónomos.

El art. 209 LSC atribuye la gestión y representación de la sociedad a los administradores. El art. 210 LSC permite confiar la administración a un administrador o a varios, actuando en este último caso, de manera solidaria o mancomunada, o bien a un Consejo de Administración. En caso de administradores solidarios, cualquiera de ellos por sí solo puede llevar a cabo cualquier acto de administración, no obstante lo cual serán responsables todos si, como es habitual, por vía de omisión los demás administradores consienten dicho acto. Si sólo existe un administrador, o varios pero que deben actuar mancomunadamente, no hay duda sobre la responsabilidad. En caso de administrarse la sociedad mediante un Consejo de Administración, cuyos miembros se llaman consejeros, el poder de representación de la sociedad se ejerce de forma colegiada, si bien puede nombrarse uno o varios consejeros delegados que ejerzan este poder de representación (art. 233.2 d) LSC). A efectos de determinar la responsabilidad debe tenerse presente el art. 236.4 LSC: “cuando no exista delegación permanente de facultades del consejo en uno o varios consejeros delegados, todas las disposiciones sobre deberes y responsabilidad de los administradores serán aplicables a la persona, cualquiera que sea su denominación, que tenga atribuidas facultades de más alta dirección de la sociedad (...)”. El art. 529 bis LSC impone esta forma de administración a toda sociedad anónima cotizada, por lo que las grandes empresas del país están administradas siempre por Consejo de Administración, pero la pequeña y mediana empresa suele estar administrada por administradores, y lo habitual es que puedan actuar de forma solidaria.

En toda sociedad es de gran importancia la figura del administrador de hecho al que se refiere expresamente el art. 236.3 LSC. Recuérdese que el Código Penal al tratar los delitos societarios en los arts. 290 y siguientes, para referirse al sujeto activo emplea la fórmula “los administradores de hecho o de derecho” en tres de los cinco delitos que se tipifican en esta sede. Esto se debe al corriente uso de

personas interpuestas a fin de que quede oculta la identidad del verdadero administrador de la sociedad y poder así utilizar la persona jurídica para delinquir eludiendo las responsabilidades legales derivadas de tales delitos. Los términos en que se expresa el art. 236.3 LSC permitirán exigir responsabilidad penal a tales administradores<sup>196</sup>.

Podría ser administrador de sociedades de capital incluso un menor de edad pues lo permite el art. 213 LSC siempre que esté emancipado, aunque en la práctica es excepcional. Por contra no puede ser el menor de edad autónomo pues no será posible el alta como tal en la Seguridad Social hasta los 18 años cumplidos, pues así lo establece el art. 3 del Decreto 2530/1970<sup>197</sup>. Resulta llamativa la distinción, no parece que haya otro motivo que evitar la ruina del menor emancipado, en consonancia con el art. 323 CC, ruina que será más probable si se responde con el propio patrimonio de las deudas de la empresa como sucede en el caso del autónomo, que cuando no se comunica al propio patrimonio tal responsabilidad como sucede en las sociedades de capital.

En definitiva, sujeto activo de este delito suele ser el administrador de hecho o de derecho de cualquier sociedad, principalmente anónima y limitada. También podrán ser sujetos activos de este delito la propia sociedad como persona jurídica y cualquier otra persona física, frecuentemente autónomos, pero menos habitualmente.

Por sujeto pasivo se entiende el titular del bien jurídico protegido. Como hemos visto el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública, y considerando la función que ésta cumple así como el deber de todos de contribuir al sostenimiento del

---

<sup>196</sup> 236.3 LSC: “La responsabilidad de los administradores se extiende igualmente a los administradores de hecho. A tal fin, tendrá la consideración de administrador de hecho tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad”.

<sup>197</sup> Decreto 2530/1970, de 20 de agosto, por el que se regula el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.

gasto público a que se refiere el art. 31.1 CE, y que los impagos de unos pesan sobre los demás, entiendo que sujeto pasivo de este delito es todo ciudadano.

### **Objeto material.**

En relación con el objeto material cabe decir que consiste siempre en dinero, normalmente ganado por el defraudador pero en ocasiones, como sucede en el IVA carrusel, se trata de dinero que nunca había estado en el patrimonio del defraudador. Quizá la cuestión más importante sobre el objeto material sea la cuantía mínima superior a 120.000 euros exigida por el art. 305 CP para que el hecho sea constitutivo de delito. Lo más habitual es que el fraude fiscal no alcance esta cifra y en tales casos constituirá una mera infracción administrativa. Sólo en casos extremos se supera el umbral delictivo.

Como dice el apartado 2 del art. 305 CP, para determinar la cuantía debe distinguirse si existe declaración periódica o no. En el primer caso se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, pero si es inferior a un año (como sucede con las declaraciones trimestrales de IVA o IRPF) se estará al año natural (que suele coincidir con el periodo impositivo). En caso de no ser periódico se atenderá a lo defraudado en los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. Se aprecia perfectamente la diferencia en el ejemplo que refiero a continuación. Un residente en el extranjero que no tenga establecimiento permanente en España y que venda un inmueble en nuestro país obteniendo una ganancia, deberá declararla por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes sin atenerse a ningún periodo impositivo, y si comete una defraudación que no exceda de 120.000 euros el hecho no será delictivo ni siquiera aunque en el mismo año natural cometa otra infracción que no supere tampoco esa cuantía, aun en el supuesto de que la suma la supere. Ese mismo hecho cometido por un residente en España sí sería constitutivo de delito porque se aplicaría el IRPF que es un impuesto de declaración periódica anual, por lo que procedería la suma de las dos defraudaciones cometidas en el mismo año para

determinar la cuantía total defraudada en el periodo impositivo. Si la suma supera 120.000 euros el hecho será delito.

Si la defraudación se comete contra la Hacienda de la Unión Europea basta que la cuantía supere 4.000 euros aunque parece estar concebido como tipo privilegiado respecto del básico consistente en superar 50.000 euros en el año natural (art. 305.3 CP).

### **Aspecto subjetivo.**

Para completar los elementos del delito haremos referencia al dolo, elemento que nunca puede faltar en el fraude fiscal delictivo pues no se castiga en modalidad imprudente. Debe entenderse existente el dolo siempre que no se presente declaración tributaria, pues en ello va implícito el ánimo de defraudar, de aparentar ante la Administración que no se le adeuda nada. Nunca hay delito en caso de presentación de declaración reconociendo la cantidad que procede pagar, ni tan siquiera cuando no se pague dicha cantidad<sup>198</sup>, supuesto en que a lo sumo podría haber, en su caso, insolvencia punible, pero no fraude fiscal. Por tanto sólo en los casos en que se presente declaración pero con una cuota a ingresar inferior a la real puede suscitarse el dolo. En general cabe decir que si se han tergiversado datos a fin de obtener tal resultado, cabe hablar de dolo pero no en caso de que se haya debido a un mero error del contribuyente. En la práctica hay supuestos muy claros de tergiversación y falseamiento de datos pero otros en cambio son más dudosos y no son poco frecuentes las sentencias

---

<sup>198</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 737/2006, de 20 de junio: “para que se produzca la conducta tipificada en el artículo 305 del Código Penal, no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (SSTS 28/6/1991, 20/11/1991, 31 de mayo 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes”.

absolutorias por estos delitos en que el motivo de la absolución es precisamente la falta de dolo.

### **Excusa absolutoria.**

Expuestos ya los elementos del delito, que recoge el primer apartado del art. 305 CP, procede un breve análisis sobre los demás apartados del artículo que ponen de relieve la singularidad del delito ante el que nos encontramos. Para comenzar el apartado 4 recoge lo que suele entenderse como una excusa absolutoria que consiste en el pago de la cantidad adeudada antes de que se le notifique al defraudador la incoación del procedimiento de la inspección tributaria. Como luego se verá es muy excepcional que el proceso judicial comience por otro motivo que no sea denuncia de la propia Agencia Tributaria dirigida al Fiscal, y esto sólo sucede tras el procedimiento administrativo de inspección. No obstante, para prever todos los supuestos, se ha incluido el caso de la denuncia o querrela del Fiscal, debe entenderse que para los supuestos en que no haya existido el previo procedimiento administrativo. Incluso se ha previsto el caso de la denuncia o querrela por parte del Abogado del Estado o letrado de la administración autonómica, foral o local, que en estos procedimientos adoptan el papel de acusación particular pero que tampoco es habitual que tomen la iniciativa del procedimiento. Aunque en relación con este supuesto el Código diga “interponga querrela o denuncia”, lo lógico es entender que no será éste el límite máximo de la regularización tributaria sino el momento en que se notifique esta querrela o denuncia, es decir, el momento en que se cite a los querrelados o denunciados para declarar como investigados. Cabe también la posibilidad de que el Fiscal lleve a cabo diligencias de investigación antes de formular denuncia o querrela o que el Juez comience de oficio el proceso, o a instancia de parte distinta de las citadas, por lo que se contiene una última previsión en el precepto salvando también estos supuestos al decir “antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”.

El párrafo siguiente del art. 305.4 CP especifica que será aplicable la excusa citada incluso aunque el derecho de la Administración tributaria a reclamar el pago de la deuda haya prescrito. Téngase presente el diferente plazo de prescripción existente para el fraude fiscal, cuatro años para la infracción administrativa (art. 66 LGT) y cinco para la penal (art. 131.1 CP). El interés del legislador por lograr la regularización voluntaria de la deuda llega al punto de extender la excusa absolutoria a impedir la persecución de otras “irregularidades contables u otras falsedades instrumentales” lo que debe entenderse en el sentido de que ni por vía penal ni administrativa cabe la persecución. Es importante esta extensión de efectos pues es frecuente falsear la contabilidad para cometer fraude fiscal y, aunque con menos frecuencia, también en ocasiones se cometen falsedades documentales con el mismo fin, principalmente mediante la presentación de facturas falsas.

### **Compatibilidad con el procedimiento administrativo.**

Dada la eficacia del procedimiento administrativo en manos de la AEAT y la lentitud del proceso judicial, el legislador no ha querido que uno pudiera entorpecer el otro, y por ello permite el apartado 5 del artículo 305 CP que se liquiden por separado los conceptos y cuantías vinculados a delito y los que no lo estén e incluso permite, y aquí encontramos una de las especialidades más notables, que el procedimiento administrativo continúe pese a existir proceso judicial sobre los mismos hechos. Se trata de una excepción al principio *ne bis in idem* en lo que a litispendencia se refiere que se introdujo en el Código con la reforma operada por LO 7/2012 y que se había reclamado por la Asociación Profesional de Inspectores de Finanzas del Estado (APIFE)<sup>199</sup>.

---

<sup>199</sup> Congreso de la Asociación Profesional de Inspectores de Finanzas del Estado, celebrado en Tarragona del 27 al 29 de octubre de 2010: “esta reforma acabará con una discriminación intolerable, puesto que no es razonable, ni explicable, que un ciudadano que deje de pagar 1.000 euros en su declaración de la renta se pueda enfrentar a un embargo de su cuenta corriente en pocos meses, mientras que un presunto delincuente fiscal que deja de ingresar un millón de euros no se enfrenta a esta situación hasta que transcurran varios años, sin que en muchas ocasiones se hayan tomado las medidas adecuadas para asegurar el cobro”. DOMÍNGUEZ PUNTAS, A.:



La liquidación por separado de conceptos y cuantías, por un lado las vinculadas a delito y por otro lado las no vinculadas, es habitual en la práctica. Siempre tendrán el denominador común de la incorrección pero en algunos supuestos puede entenderse por la AEAT que tal incorrección ha sido fraudulenta, es decir dolosa, y en otros casos puede entenderse que se trata de un simple error. La concurrencia o no de dolo será el principal motivo por el que se separará la liquidación en los dos procedimientos que cita el art. 305.5 CP, cuando se entienda que no hay delito “seguirá la tramitación ordinaria” y cuando se entienda que sí lo hay “la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal”. Este último procedimiento es el que desarrollan los arts. 250 y siguientes LGT<sup>200</sup>. Sólo se paralizará el procedimiento administrativo cuando el Juez lo ordene expresamente para lo cual el último párrafo del art. 305.5 CP exige la prestación de garantía salvo que puedan causarse daños irreparables o de muy difícil reparación si no se ordena la suspensión, y en todo caso la suspensión se restringe sólo a la acción de cobro, luego la liquidación sí podrá llevarse a término en vía administrativa en todo caso. En la práctica no suele suspenderse el procedimiento administrativo.

La previsión de que la liquidación en vía administrativa se deba ajustar a lo que se decida después en el proceso penal queda atemperada por el hecho de que en el proceso penal se determina la cuantía delictiva pero en el procedimiento administrativo se liquida la cuantía que resulte de la aplicación de la legislación tributaria. Nuevamente la diferencia será el dolo, que la cuantía liquidada en el proceso penal sea una, no impide a la Administración reclamar otra más elevada si el motivo por el que la Jurisdicción la entendió inferior fue la falta de dolo

---

*Delito fiscal y blanqueo de capitales. Memento de autor*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011, p. 283.

<sup>200</sup> Art. 250.1 LGT: “Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título. Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquéllos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquéllos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública”.

respecto del resto de la cuantía. Cuestión diferente será que se haya entendido inferior por no quedar probados parte de los hechos, tal declaración sí vinculará a la Administración.

### **Tipo privilegiado.**

El apartado 6 del art. 305 CP recoge un tipo privilegiado por pago de la deuda tributaria en el plazo de dos meses desde la citación judicial, permitiéndose rebajar la pena en uno o dos grados, aunque en realidad no era necesario puesto que al amparo de la atenuante de reparación del daño del art. 21.5 CP, considerándola muy cualificada en caso de pago total, el art. 66.1.2ª CP permite aplicar la misma rebaja de pena (y así se hace con frecuencia) incluso aunque el pago tenga lugar el mismo día de la celebración del juicio oral y no en el plazo a que se refiere este nuevo precepto introducido por la LO 7/2012. También resulta aplicable, y esto sí es una importante novedad de la citada reforma, este tipo privilegiado a los supuestos de colaboración activa bien para identificar o capturar a otros culpables o para esclarecer los hechos o para averiguar el patrimonio de los responsables. Es un supuesto que antes sólo podía tener entrada por vía de la atenuante análoga del 21.6 CP que también cabe apreciar como muy cualificada, pero que ahora se ha previsto especialmente para el fraude fiscal al modo del tráfico de drogas (art. 376 CP) o los delitos de terrorismo (art. 579 bis 3 CP).

### **Ejecución por la AEAT de la responsabilidad civil y la multa.**

Finalmente el apartado 7 del art. 305 CP recoge, respecto del delito tipificado en este artículo, la que es sin duda la especialidad más notable y es la competencia de la Agencia Tributaria no sólo para la ejecución de la responsabilidad civil, que ya estaba previsto antes de la reforma de la LO 5/2010<sup>201</sup>, sino incluso, desde

---

<sup>201</sup> Efectivamente, antes de esta reforma la Disposición adicional 10ª de la LGT ya atribuía esta competencia a “los órganos de la Administración tributaria”, pero exclusivamente en lo que se refería a responsabilidad civil.

esta reforma, para la ejecución de la pena de multa. Es una verdadera excepción al principio de exclusividad de la jurisdicción a que se refiere el art. 117.3 CE, que atribuye la potestad jurisdiccional “juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado” a Juzgados y Tribunales, y que no tiene parangón en el Ordenamiento Jurídico<sup>202</sup>. Lo sorprendente de la excepción que estamos analizando es que los principios jurisdiccionales que proclama la Constitución, unidad, exclusividad e independencia, todos recogidos en el mismo artículo, presentan contadas excepciones y todas ellas previstas por la propia Constitución. Sin embargo la excepción al principio de exclusividad en lo que se refiere a la ejecución de multa y responsabilidad civil por este delito, es una excepción no prevista por la Constitución sino que emana meramente de la Ley. No obstante el principio de exclusividad pretende que no se sobrecargue la jurisdicción con materia que le sea ajena y que le impida ejercer su verdadera función, por lo que parece que esta excepción no lo conculca pues no supone mayor carga, como sucede en cambio con la función del registro civil, sino al contrario, se libera de carga de trabajo el órgano judicial.

El Código Penal prevé expresamente la ejecución incluso de la parte de deuda prescrita a efectos administrativos, si a efectos penales no lo estaba. En la práctica da lugar a la remisión de un testimonio de la sentencia a la AEAT para la ejecución de la multa y la responsabilidad civil. El órgano judicial se ocupa sólo de la ejecución de la pena privativa de libertad y las costas. No obstante téngase presente la importancia que en estos delitos tiene el juego de la ejecución o la suspensión de la ejecución de la pena privativa de libertad en lo que se refiere al estímulo del reo al pago de la responsabilidad civil y la multa, puesto que suele tratarse de personas de gran patrimonio pero que tienen conocimientos para

---

<sup>202</sup> Otra excepción al principio de exclusividad, pero en el sentido contrario, es la competencia de los Juzgados de Primera Instancia en lo referente al registro civil, materia ajena a la jurisdicción y que se asume por un órgano judicial, pero eso sí está expresamente previsto por la Constitución (art. 117.4), siempre que se atribuya “por ley en garantía de cualquier derecho”. Otra excepción a uno de los principios jurisdiccionales que proclama este artículo, el de unidad (art. 117.5 y 6 CE), también está expresamente prevista en el propio precepto, la jurisdicción militar. Las demás jurisdicciones especiales, es decir, la del Tribunal Constitucional (arts. 159 ss), tribunales consuetudinarios y tradicionales (art. 125) y el Tribunal de Cuentas (art. 136) también tienen todas ellas fundamento constitucional.

ocultarlo. Si una persona ha ocultado su patrimonio en un país extranjero será difícil dar con él y si lo ha ocultado en un paraíso fiscal será, casi con toda seguridad, imposible. Antes de proceder a la suspensión de la ejecución de la pena se lleva a cabo una investigación patrimonial por el propio órgano judicial, que en el caso del fraude fiscal se lleva a cabo por la AEAT y lo habitual es que, si no se encuentran bienes del condenado en España, se le declare insolvente y debido a la regulación general del instituto de la suspensión de penas es muy frecuente que, declarado insolvente, aunque no haya pagado la responsabilidad civil, se proceda a la suspensión si reúne los demás requisitos para ello. Suspendida la pena el reo no paga ni un solo céntimo. Esto no debe suceder en el fraude fiscal puesto que con frecuencia se trata de reos que, aunque carezcan de bienes en España a su nombre, sin embargo cuentan con un gran patrimonio en el extranjero o en la propia España a nombre de parientes o testaferros. Es aquí cuando entra en juego la facultad de la suspensión, aunque el reo reúna el resto de los requisitos, no debe suspenderse la ejecución, a fin de estimular el pago de la responsabilidad civil a que casi siempre, por mucho que se resistan hasta el final, puede hacer frente este tipo de delincuentes.

El art. 308 bis CP, introducido por LO 1/2015, tiene previsto un régimen especial de suspensión de la ejecución de la pena aplicable al fraude fiscal, al fraude a la Seguridad Social y al fraude de subvenciones. Consiste en permitir la suspensión sólo si la responsabilidad civil está pagada o al menos existe un compromiso de pago por parte del reo, que además sea razonable esperar que se cumpla. No obstante, el mismo artículo establece también que se revocará la suspensión si el reo falta a ese compromiso de pago teniendo capacidad económica para cumplirlo. Esta regulación no parece coherente porque por un lado impide que se conceda la suspensión de la ejecución de la pena si el reo es declarado insolvente, porque en este caso no cabrá esperar que el compromiso de pago se cumpla, y sin embargo permite que no se le revoque la suspensión si falta al compromiso de pago por imposibilidad económica de hacer frente a él. Por las razones expuestas antes sobre el patrimonio oculto de los defraudadores fiscales, nos parece acertado que se prohíba la suspensión de la ejecución en caso de

impago de la responsabilidad civil, pero no entendemos por qué se permite la no revocación de la suspensión si se falta posteriormente al cumplimiento.

Para acabar de complicar la cuestión, la LO 1/2015 también ha reformado el régimen general de la suspensión de la ejecución de la pena previsto en el art. 80 CP, y de forma que no parece diferir sustancialmente del régimen especial del art. 308 bis CP en lo que se refiere al pago de la responsabilidad civil, puesto que en caso de compromiso de pago, también se ha incluido el requisito de que quepa esperar que éste se cumpla, y en caso de posterior incumplimiento, también cabe que el Juez no revoque la suspensión si se debe a la falta de capacidad económica del reo (art. 86.1 d) CP). De este modo el régimen general tampoco parece permitir ahora la suspensión de la ejecución si no se ha pagado la responsabilidad civil, o al menos existe un razonable compromiso de pago, no obstante lo cual, en la práctica, aunque aún es pronto para hacer una valoración general, se continúan suspendiendo las ejecuciones de pena con responsabilidad civil impagada y compromiso de pago poco creíble dada la previa declaración de insolvencia del reo. Entendemos que este modo de proceder, poco acorde con la letra de la Ley, se debe a la incoherencia que supondría que la declaración de insolvencia pueda impedir la revocación de la suspensión en caso de impago, y que esa misma declaración de insolvencia no sirva para obtener la suspensión de la ejecución de la pena. No obstante si finalmente se impone esta interpretación habrá sido inútil tanto la reforma del régimen general de suspensiones como la creación del régimen especial para el fraude fiscal.

Se plantea el problema de que es el órgano judicial el que debe conceder la suspensión o no, a pesar de ser la AEAT la que reclamará el pago de la deuda y llevará a cabo la investigación patrimonial del reo, y por tanto la que valorará si es razonable esperar que el compromiso de pago se cumpla, si el reo facilita (como también dice el art. 308 bis CP) información inexacta o insuficiente, o si falta al compromiso de pago, es decir todo lo que debe tenerse presente para acordar la suspensión, lo cual obliga a la AEAT a informar de todo ello puntualmente al tribunal sentenciador. Como el órgano judicial, una vez firme la sentencia, debe resolver en el menor tiempo posible si ordena el ingreso en prisión o suspende la

ejecución de tal pena, lo más adecuado será que junto al testimonio que remita a la AEAT, la requiera para que informe al Juzgado de todas las vicisitudes señaladas, que determinarán la posibilidad o no de suspensión de la ejecución. Como la pena de multa también tiene trascendencia en lo que a privación de libertad se refiere, dada la responsabilidad personal subsidiaria por impago de multa, también la información que remita la AEAT se deberá tener presente no sólo a efectos de dar cumplimiento a la prisión impuesta sino además a efectos de aplicar dicha responsabilidad subsidiaria.

Debe destacarse también aquí que el art. 305.7 CP determina expresamente que la responsabilidad civil comprenderá “el importe de la deuda tributaria (...) en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora”. En otras palabras, la responsabilidad civil comprenderá el interés de la mora tributaria a que se refiere el art. 26.6 LGT<sup>203</sup>. Es importante esta cuestión pues antes de que este precepto se introdujera por la reforma de 2010, había Juzgados de lo Penal que no aplicaban este tipo de interés basándose en que supone una sanción administrativa y al aplicarse la sanción penal no cabe imponer además sanción administrativa. Al recogerse ahora expresamente que la responsabilidad civil debe comprender este interés se despeja cualquier duda que pudiera existir al respecto. Aunque el artículo no lo diga expresamente desde que se dicte sentencia en primera instancia resultará de aplicación, además, el interés de la mora procesal a que se refiere el art. 576 LEC, es decir el interés legal aumentado en un 2% y que se sumará al de la mora tributaria.

### **Tipo agravado.**

---

<sup>203</sup> De acuerdo con este artículo el interés será el legal del dinero incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro.

Introducido en la reforma operada por LO 7/2012, el art. 305 bis CP recoge un tipo agravado, castigado con una pena de prisión de hasta seis años<sup>204</sup>, lo que supone la extensión del plazo de prescripción a diez años de acuerdo con el art. 131 CP y otorga la competencia para el enjuiciamiento a la Audiencia Provincial, abriendo así la posibilidad de casación. La *Ley 41/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para la agilización de la justicia penal y el fortalecimiento de las garantías procesales*, ha dado nueva redacción al art. 792 LECrim, permitiendo interponer el recurso de casación, aunque sólo por infracción de Ley y no por quebrantamiento de forma, también contra las sentencias dictadas por la Audiencia Provincial en segunda instancia. Esto supone que actualmente, sobre todo delito que se enjuicie en el Juzgado de lo Penal, podrá pronunciarse finalmente el Tribunal Supremo, cuando antes de la reforma tal cosa sólo sucedía si el enjuiciamiento del delito le había correspondido en primera instancia a la Audiencia Provincial. El pronunciamiento del Tribunal Supremo puede jugar un papel importante en lo que se refiere a la unificación de doctrina. De las circunstancias agravantes específicas recogidas quizá la que merezca más nuestra atención es la utilización de paraísos fiscales. Sólo en los fraudes de mayores cuantías y complejidades se recurre a esta triste figura jurídico-política cuyo nombre induce a error, siendo más acertado el de “territorios opacos”, pues no se trata simplemente de países o territorios de baja tributación (lo que no sería reprochable) sino de países que no colaboran con las Haciendas, ni tan siquiera con los tribunales, de otros países. Así, por ejemplo si se comete un fraude empleando una sociedad domiciliada en paraíso fiscal, no sabremos quién es el administrador de la sociedad pues el paraíso fiscal no dará esta información, ni tampoco sobre cuándo se creó la sociedad, ni por quién, o qué patrimonio tiene la sociedad, o sobre tal o cual persona física o jurídica, por lo que al mismo tiempo se dificulta tanto la identificación del culpable como la ejecución de las responsabilidades pecuniarias derivadas del delito. Existen paraísos fiscales más moderados que sí dan alguna información pero parca, tarde y tras trabas dilatorias. En los últimos años se han hecho algunos avances en el sentido de

---

<sup>204</sup> Antes de esta reforma existía un tipo agravado pero sólo permitía imponer la pena en la mitad superior del tipo básico, que era prisión de uno a cuatro años antes de la reforma de 2010, y de uno a cinco tras ella.

obtener alguna colaboración respecto de delitos como el tráfico de drogas, pero en general no en lo que se refiere a la delincuencia económica. El Decreto 1080/1991 recoge la lista de los Estados o territorios de Estado que España considera paraísos fiscales<sup>205</sup>.

De las demás agravantes específicas previstas en este artículo se aplica con frecuencia la referente a la cuantía superior a 600.000 euros (art. 305 bis 1.a) CP), y no tan frecuentemente la referente a la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad interpuestos (art. 305 bis 1.c) CP). La recogida en el subapartado b) consistente en que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o grupo criminal es de aplicabilidad muy reducida pues la jurisprudencia, con carácter general, para considerar que existe delito de asociación ilícita exige no sólo convenio para delinquir, sino también estabilidad de la organización y estructura jerarquizada. Aplicando esta doctrina al delito aquí comentado, resultará difícil aplicar esta agravante porque normalmente no se trata de una organización con fines delictivos sino de una organización con fines lícitos, una empresa, pero que además incurre en este delito. En el fraude carrusel sí se constituye la organización con la única intención de delinquir, y aun así habrá que probar la jerarquía para que resulte de aplicación esta agravante.

El art. 305 bis. 2 CP establece que todas las previsiones del art. 305 son también aplicables a los “supuestos descritos en el presente artículo”. Parecería que con esto se pretende establecer un tipo autónomo más que un tipo agravado porque en este último caso no sería necesaria la puntualización. Sin embargo parece evidente, por la forma de tipificarse haciendo mera referencia a que el “delito contra la Hacienda Pública será castigado (...) cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes”, que la voluntad del legislador ha sido establecer un tipo agravado. La inclusión de este apartado

---

<sup>205</sup> Art. 2 RD 1080/1991: “Los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor”.



parece responder únicamente a que la importancia de las “previsiones” del art. 305 CP, ya analizadas, es de tal relevancia que el legislador no ha querido albergar ninguna duda sobre su aplicabilidad también al tipo agravado.

## **Fraude a los presupuestos generales de la Unión Europea.**

El artículo 306 CP, castiga el fraude a los presupuestos generales de la Unión Europea, tipificando tanto la acción más propia del fraude fiscal del art. 305 CP (“eludiendo el pago de cantidades que se deban ingresar”), como las propias del fraude de subvenciones del art. 308 CP (“dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquélla a que estuvieren destinados u obteniendo indebidamente fondos falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieren impedido”), que veremos más adelante. La cuantía delictiva está fijada en 50.000 euros y existe un tipo privilegiado cuando no se alcance dicha cuantía y siempre que se supere la de 4.000 euros, cuantía esta última que, por tanto, distingue la infracción penal de la administrativa.

## **Aspectos prácticos de los fraudes más habituales.**

Analizados los artículos que dedica el Código al fraude fiscal, haremos referencia a la práctica forense en relación a este delito.

En la práctica los fraudes fiscales más habituales son los cometidos respecto del Impuesto sobre Sociedades (IS) y el IVA. En el primero se tributa por el beneficio, por lo que el fraude puede consistir bien en aparentar menores ingresos o bien en aparentar mayores gastos, porque en ambos casos el beneficio aparentado será menor. En el IVA se deduce la cuota soportada de la repercutida, por lo que el fraude puede consistir en aparentar mayor cuota soportada o menor cuota repercutida. Pero veamos pormenorizadamente estos fraudes y otros habituales tanto al IS como al IVA.

## Fraude de factureros.

El más habitual es el fraude llamado “de factureros”, que consiste en que una sociedad se procura autónomos, a los que se llama factureros precisamente porque su única función es emitir facturas contra la sociedad como si hubieran trabajado para ella, aparentando así la sociedad mayores gastos. Sucede que al girar dichas facturas deberán incluir en ellas el IVA correspondiente y aquí encontramos el otro fraude, la sociedad deduce del IVA repercutido el que supuestamente ha soportado de los factureros. Esto es consecuencia de que con las entregas de bienes o prestaciones de servicio que constituyan el objeto social, la sociedad deberá cobrar a sus clientes un IVA (IVA repercutido) que deberá ingresar en Hacienda, pero la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA)* le permite deducir del IVA que ha repercutido el IVA que haya tenido que pagar a sus proveedores (IVA soportado) para realizar su actividad, y sólo la diferencia será lo que deba ingresar en la AEAT. El IVA que le giran los factureros no es un verdadero IVA soportado porque se trata de facturas por servicios que en realidad no se han prestado y que por tanto no se pagan realmente, pero la sociedad utiliza esas facturas para deducirse del IVA repercutido las cantidades en ellas consignadas como si fueran IVA soportado, con lo que el mismo procedimiento supone dos tipos de fraude distintos, al IS y al IVA. Aunque en principio quepa pensar en un concurso ideal o medial, lo cierto es que la jurisprudencia, con acierto, niega esta posibilidad entendiendo que defraudar varios impuestos da lugar a varios delitos aunque se cometan en el mismo periodo impositivo, de modo que se trata de un concurso real<sup>206</sup>. Sí existirá sólo un delito en el supuesto, nada infrecuente, de que se alcance la cuantía

---

<sup>206</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 325/2004, de 11 de marzo, dictada precisamente en un procedimiento por fraude de factureros y en cuyo fundamento jurídico segundo se dice: “Como se dice en nuestra reciente Sentencia 1629/2001, de 10 de octubre (RJ 2001, 8554), en que ya ha sido planteado expresamente el problema, cuando el texto del art. 305 CP (RCL 1995, 3170 y RCL 1996,777) describe la acción como la elusión del pago de tributos se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo, de suerte que si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal”. En definitiva existe concurso real porque se presentan varias declaraciones (por tanto hay varias acciones, excluyéndose así el concurso ideal o medial que requieren una sola acción) que dan lugar a la comisión de varios delitos.

delictiva en relación al IS pero no en relación al IVA, debido a que en el IS se deduce todo el importe de la factura pero en el IVA sólo se deduce el IVA de la factura.

Los factureros no suelen ser sociedades sino, como ya se ha dicho, autónomos a fin de que puedan tributar por módulo, por lo que se les llama también “moduleros”. La tributación por módulo (o estimación objetiva), está prevista en el IRPF y en el IVA para actividades en que sea difícil controlar los ingresos, como albañilería y otros trabajos de la construcción, bares y restaurantes, lavanderías, etc<sup>207</sup>. Al ser difícil controlar si los ingresos declarados son los reales la legislación tributaria permite en este modo de tributación pagar una cantidad fija con independencia de los ingresos (siempre que no se excedan ciertos límites) lo cual permite facturar grandes cantidades sin que ello suponga incrementar la cuota tributaria que será siempre fija, cuando en caso de tributación por estimación directa se incrementaría proporcionalmente (y en el IRPF progresivamente) a los supuestos ingresos. De aquí que se utilice la figura del módulo de forma abusiva tanto para el fraude de factureros mencionado como para el blanqueo de capitales, empleando aquí el término blanqueo en el sentido genuino de la palabra. En cuanto al fraude porque el módulo permite emitir facturas por cantidades elevadas sin elevar por ello la cuota tributaria, eximiendo al facturero de pagar una elevada deuda tributaria, y en cuanto al blanqueo porque permite blanquear también grandes cantidades sin que ello suponga el pago de cantidades elevadas a Hacienda en concepto de tributos.

En el fraude de factureros el principal problema será probar que los servicios facturados no se han prestado realmente y para ello no se suele contar con más prueba que la indiciaria, aunque los indicios suelen ser sólidos. Por ejemplo, con frecuencia ni tan siquiera existía contrato para prestar esos servicios o se trata de contratos muy poco detallados pese a su elevado importe, las facturas no se

---

<sup>207</sup> Arts. 1 y 2 de la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, determina las actividades donde se permite la tributación por módulos para el ejercicio 2016.

corresponden con esos contratos en cuanto a las fechas y suelen ser también poco detalladas. Los factureros no pueden concretar qué trabajos hicieron exactamente para la sociedad por los que tanto dinero cobraron, si se trataba de trabajos en una obra no recuerdan dónde se hacía la obra, cómo se desplazaban a ella, o dónde se guardaban los materiales de protección como el casco o el arnés. En ocasiones se inventan las respuestas y se produce gran contraste con las declaraciones de quienes sí trabajaron realmente en esa obra que contradicen en todo a los factureros y que recuerdan muchos detalles, hasta el color de la furgoneta de empresa que los desplazaba a la obra. Otro indicio importante suele ser que la cantidad cobrada por el facturero es tan elevada que ni trabajando las veinticuatro horas del día es creíble semejante facturación, a lo que suelen contestar que subcontrataron pero nunca recuerdan el nombre de los trabajadores subcontratados, ni hicieron contrato con ellos, ni les pagaron de forma que quedase constancia del pago, etc.

Además con frecuencia este fraude se adorna con los supuestos medios de pago de la sociedad a los factureros, normalmente cheques o pagarés, pero que en la inspección tributaria se comprueba que nadie cobró, o que sí se cobraron pero inmediatamente salió esa misma cantidad de la cuenta en que se cobró (se supone que para darla en mano a quien giró el medio de pago). Con frecuencia el descaro llega al punto de que la cantidad que sale sucesivamente de la cuenta es ligeramente inferior a la que se cobra mediante los sucesivos cheques o pagarés, siempre en el mismo porcentaje, lo que supone un sólido indicio de que se gira el medio de pago sólo para aparentar que se paga porque una vez realizado el efecto, se devuelve en mano el dinero a quien lo giró, quedando en la cuenta del facturero sólo la cantidad que le corresponde en pago de su servicio como tal, siempre en el mismo porcentaje, el que se hubiera convenido con la sociedad. En fin que aunque la prueba sea indiciaria suele resultar sólidamente fiable.

Veamos a continuación un ejemplo de escrito de calificación del Ministerio Fiscal en un fraude de factureros:

“El Fiscal, en el procedimiento abreviado nº X, al amparo del artículo 781 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, interesa la apertura del juicio oral<sup>208</sup> para ante el Juzgado de lo Penal<sup>209</sup>, contra Rubén, Pablo, Juan, Miguel, Raúl y María y contra Construcciones “X” SL (NIF nº tal) en calidad de responsable civil subsidiaria<sup>210</sup> y responsable penal solidaria de la multa<sup>211</sup> que en su día se imponga, y formula el siguiente escrito de

### Acusación

1.- La Sociedad Construcciones “X” SL en los ejercicios 2005 y 2006 tenía su domicilio en la C/ Tal de Arrecife de Lanzarote<sup>212</sup> y los hermanos Rubén y Pablo, mayores de edad<sup>213</sup> y sin antecedentes<sup>214</sup>, eran sus administradores<sup>215</sup> solidarios<sup>216</sup> y titulares del 50 % de las participaciones sociales cada uno<sup>217</sup>.

---

<sup>208</sup> Interesar la apertura del juicio oral es una exigencia del art. 781 LECrim, la otra opción sería interesar el sobreseimiento al amparo del art. 782 LECrim.

<sup>209</sup> Indicar el órgano competente es otra exigencia del art. 781 LECrim. La competencia para el enjuiciamiento de estos delitos corresponde al Juzgado de lo Penal, salvo que resultara de aplicación el tipo agravado del art. 305 bis CP en cuyo caso la apertura del juicio oral se interesaría “para ante la Audiencia Provincial”. Este tipo agravado no resulta de aplicación en este supuesto y además no estaba vigente a fecha de comisión de este delito.

<sup>210</sup> La responsabilidad civil subsidiaria de la persona jurídica la imponía el art. 120.4º CP, y actualmente el art. 116.3 CP la impone de manera solidaria con las personas físicas siempre que resulte condenada también la persona jurídica. En este supuesto no se acusa a la persona jurídica, no sólo por no estar vigente a fecha de comisión del delito la reforma que les atribuye responsabilidad penal, sino también por tratarse de una empresa pequeña donde la responsabilidad de las personas físicas se confunde con la de la persona jurídica. En estos supuestos nada impide que se continúe aplicando el art. 120.4º CP, y así lo dice la conclusión 10ª de la Circular 1/2016 FGE, ya citada.

<sup>211</sup> La responsabilidad penal solidaria por multa de las personas jurídicas la imponía el art. 31.2 CP, si bien el actual art. 31 bis CP les impone responsabilidad penal directa y puesto que el art. 33.7 a) CP prevé la pena de multa para ellas, el art. 31 ter CP otorga facultad moduladora a los órganos judiciales para que no resulte desproporcionada la multa total en caso de imponerse tanto a las personas físicas como a las jurídicas.

<sup>212</sup> Se indica el domicilio de la sociedad defraudadora a efectos de confirmar la competencia territorial del Juzgado instructor y de determinar la competencia del órgano de enjuiciamiento.

<sup>213</sup> Se señala que son mayores de edad para confirmar la competencia, que le correspondería al Juzgado de Menores, y habría instruido la Fiscalía de Menores, en caso de no ser mayores de edad. En teoría podría darse el caso porque el art. 213.1 LSC permite que el menor administre sociedades si está emancipado, como ya se dijo anteriormente, pero la actividad empresarial no suele ser habitual en los menores de edad.

La sociedad generó unos beneficios de 1.537.161,48 euros el año 2005 y 1.117.445,06 el año 2006 lo que genera una deuda tributaria por el impuesto sobre sociedades de 531.996,40 euros el primer ejercicio y 385.095,65 euros el segundo. Sin embargo, los dos administradores, para eludir el pago de dichas cantidades, se concertaron con los otros cuatro coacusados, Juan, Miguel, Raúl y María, los dos primeros hijos de Rubén y los otros dos hijos de Pablo<sup>218</sup>, todos ellos mayores de edad y sin antecedentes, para que se constituyeran como autónomos y como tales girasen facturas contra Construcciones “X” SL por trabajos supuestamente realizados por ellos, constituyéndose también como autónomo y girando también facturas de esta naturaleza contra la sociedad el propio administrador Rubén<sup>219</sup>, y de este modo los acusados pretendían aparentar un supuesto gasto 1.731.428,37 euros en 2005 y 1.242.680 en 2006 cuando en

---

<sup>214</sup> Se señala la falta de antecedentes para que quede constancia de que no resulta de aplicación la más habitual de las circunstancias agravantes, la de reincidencia. De ser aplicable, aquí se indicaría la fecha de la condena, el delito y la pena. El delito para que conste que el antecedente genera reincidencia pues para ello ha de estar ubicado en el mismo título del Código Penal y ser de la misma naturaleza que el que es objeto de acusación (art. 22.8ª CP). La fecha de condena y de pena se debe recoger a efectos de determinar que no se trata de un antecedente cancelable, que no podría computarse a efectos de reincidencia. Si el reo tuviera antecedentes pero por un delito que no diese lugar a reincidencia o bien el antecedente fuera cancelable, se suele usar la expresión “con antecedentes no computables a efectos de reincidencia” o “con antecedentes penales cancelables”, respectivamente.

<sup>215</sup> Como se dijo anteriormente son los administradores de la sociedad los responsables del delito (art. 31 CP), pues son quienes gestionan y representan la sociedad (art. 209 LSC) y por tanto son quienes dominan el hecho, deciden el si y el cómo.

<sup>216</sup> En toda sociedad donde estén nombrados varios administradores existen dos formas de administración: solidaria y mancomunada (art. 210 LSC), como ya se dijo.

<sup>217</sup> Los titulares de las participaciones sociales son los dueños de la sociedad, los socios (arts. 1.2 y 91 LSC), en este ejemplo coinciden con los administradores aunque no siempre es así pues el art. 212.2 LSC permite que sea administrador de la sociedad una persona ajena a ella. Aunque no es necesario indicar quiénes son los propietarios, que podrían no ser culpables de la actuación de los administradores, sin embargo en este ejemplo, al coincidir dueños y administradores, se ha recogido a efectos de reforzar su culpabilidad, pues aunque no es el propietario quien decide el si y el cómo, sí es quien recibe el beneficio. Si se tratase de una sociedad anónima el capital se divide en acciones (1.3 LSC) y sus titulares tienen el nombre de accionistas.

<sup>218</sup> Se indica que son hijos de los administradores para reforzar la idea del concierto entre todos ellos para delinquir.

<sup>219</sup> Es decir, uno de los administradores giró también facturas contra la sociedad como autónomo que hubiera trabajado para ella, lo que supone un indicio más de fraude.

realidad estos trabajos no se realizaron por quienes giraron dichas facturas sino por medios propios de la sociedad defraudadora lo que le supuso un gasto real de tan sólo 237.969,96 euros en 2005 y 165.798,58 en 2006<sup>220</sup>.

Así Juan giró contra “X” SL 11 facturas por valor total de 342.857,13 euros en 2005 y 7 facturas por 248.570 euros en 2006.

Miguel 12 facturas por 342.857,83 euros en 2005 y 7 por 249.430 euros en 2006.

Raúl 12 facturas por 342.857,14 euros en 2005 y 7 por 248.300 euros en 2006.

María 12 facturas por 359.999,14 euros en 2005 y 7 por 249.240 euros en 2006.

Rubén 12 facturas por 342.857,13 euros en 2005 y 8 por 282.980 euros en 2006. (siempre sin IGIC)<sup>221</sup>.

Sobre la base de estas facturas la sociedad aparentó mayores gastos y en consecuencia presentó declaraciones tributarias por ambos periodos impositivos declarando una base imponible (beneficio) muy inferior a la real, lo que provocó un desfaldo a las arcas públicas de 518.885,48 euros en 2005 y 372.926,56 euros en 2006. Todo ello de acuerdo con el siguiente cuadro:

Impuesto sobre Sociedades	2005	2006
Base imponible declarada	43.703,07	40.563,64
Ajustes contables positivos (gastos ficticios contabilizados)	1.731.428,37	1.242.680
Ajustes contables negativos (gastos reales no contabilizados)	237.969,96	165.798,58
Base imponible comprobada	1.537.161,48	1.117.445,06
Tipo de gravamen	30% hasta 120.202,41	30% hasta 120.202,41

<sup>220</sup> Este gasto sí debe deducirse del beneficio porque es el que realmente tuvo que afrontar la sociedad para el desarrollo de su actividad mercantil.

<sup>221</sup> Las facturas deben expresar siempre el IGIC (el IVA en la península y Baleares). Por el mecanismo antes indicado podría existir fraude también a este impuesto pero en este ejemplo no se rebasa la cuantía delictiva, por eso ni tan siquiera se ha incluido el montante de la factura que corresponde al IGIC.

	euros 35%en adelante	euros 35%en adelante
Cuota íntegra	531.996,40	385.095,65
Pagos a cuenta	3.179,65	6.119,54
Ingresado en autoliquidación	9.931,27	6.049,55
Cuota defraudada	518.885,48	372.926,56

2.- Los hechos relatados constituyen dos delitos contra la Hacienda Pública, del art. 305 del Código Penal relativo al Impuesto sobre Sociedades uno por el periodo impositivo 2005 y otro por el periodo impositivo 2006.

3.- De ambos delitos responden todos los acusados en concepto de autores, Rubén y Pablo de acuerdo con los arts. 28 y 31 del Código Penal<sup>222</sup> y Juan, Miguel, Raúl y María de acuerdo con el art. 28 b) CP<sup>223</sup>.

4.- No concurren circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal.

5.- Procede imponer a cada acusado por cada delito la pena de 3 años de prisión, con inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo el tiempo de la condena a todos ellos<sup>224</sup> y a Rubén y Pablo inhabilitación especial para ejercer el cargo de administradores de sociedades el tiempo de la condena y a Rubén, Juan, Miguel, Raúl y María inhabilitación especial para ejercer de autónomos el tiempo de la condena<sup>225</sup>, y a todos ellos multa del duplo de la cuantía defraudada lo que asciende a 1.783.624,08 (1.037.770,96 por 2005 y

---

<sup>222</sup> Autoría directa.

<sup>223</sup> Autoría por cooperación necesaria.

<sup>224</sup> Esta pena se impone al amparo del art. 56.1 CP que obliga a imponer al menos una de las penas accesorias que el artículo recoge. Como la inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo es la única de ellas que se puede imponer a cualquier acusado, será la que se interesará en todo escrito de calificación en que se interese pena de prisión. En este ejemplo, como a continuación se verá, se ha interesado otra pena accesoria más, porque las circunstancias de los autores lo permiten.

<sup>225</sup> Esta pena se impone al amparo del art. 56.1.3º CP, que sólo permite imponerla cuando el delito se haya cometido, como es el caso, ejerciendo alguna de estas funciones.



745.853,12 por 2006)<sup>226</sup> que de acuerdo con el art. 53 CP de no pagarse y resultar condenados a pena de prisión no superior a 5 años<sup>227</sup> se sustituirá por 6 meses de responsabilidad personal subsidiaria.

De las penas de multa responderá solidariamente Construcciones “X” SL.

De acuerdo con el último párrafo del art. 305.1 CP se impondrá asimismo 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 4 años y 6 meses por cada delito.

6<sup>228</sup>.- Los acusados indemnizarán solidariamente a la Hacienda Pública, en concepto de responsabilidad civil, con 518.885,48 euros por 2005 y 372.926,56 por 2006<sup>229</sup> lo que hace un total de 891.812,04 euros más los intereses legales tributarios previstos en los arts. 26.6 y 58 de la Ley General Tributaria computados desde la fecha en que debió efectuarse el ingreso (25 de julio de 2006 y 25 de julio de 2007 respectivamente) y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, debiéndose declarar la responsabilidad civil subsidiaria de Construcciones “X” SL.

Los acusados serán condenados en costas.

---

<sup>226</sup> Se debe distinguir la multa que corresponde a un delito y la que corresponde al otro, para el supuesto de ser condenado alguno o todos los acusados sólo por uno de los delitos.

<sup>227</sup> Si la pena finalmente impuesta fuera superior a 5 años, el art. 53.3 CP no permite imponer responsabilidad personal subsidiaria. Como la suma de las penas interesadas es de 6 años, cabe la posibilidad de que la pena que se imponga sea superior a 5, pero para el caso de no serlo se deja interesada dicha responsabilidad subsidiaria.

<sup>228</sup> Obsérvese que todo el escrito sigue la enumeración que impone al art. 650 LECrim, sin embargo se suele añadir este número “6” a efectos de recoger en él la responsabilidad civil separadamente de la pena.

<sup>229</sup> Nuevamente se debe distinguir la responsabilidad civil que corresponde a cada uno de los delitos por si la sentencia fuera absolutoria respecto de alguno de ellos.

Otrosí: incóese pieza separada para asegurar el pago de la responsabilidad civil y de la multa<sup>230</sup>.

El Fiscal articula la siguiente prueba<sup>231</sup>:

1º- Interrogatorio de los acusados y del responsable civil subsidiario.

2º- Testifical

-cítese a D. Tal, domiciliado en Cual.

3º- Testifical-pericial

-Cítese a la Sra. Inspectora de Hacienda D<sup>a</sup>. Tal.

4º- Documental, por lectura de los folios de las actuaciones 2-78, 252,253,388-391<sup>232</sup> así como del disco informático remitido por la AEAT<sup>233</sup> y que acompaña al procedimiento desglosado en folios 3-6, los elementos siguientes: 85,86,89 y 107 así como 3, 4, 11, 12 16, 17, 25, 26 30, 31, 39, 40, 41, 45, 46, 54, 55, 56, 60,61, 62, 69, 71, 76, 79 y 82”.

Acabamos de ver un ejemplo del más habitual de los fraudes fiscales, al Impuesto sobre Sociedades y mediante el método de las facturas por trabajos no realizados. Como está cometido en Canarias no resulta de aplicación el IVA, impuesto cuya inspección también le correspondería a la AEAT, sino el IGIC, cuya inspección le corresponde a la Hacienda canaria. Detectado el fraude por la AEAT debe ponerlo en conocimiento de la Hacienda canaria para que ésta reclame en vía administrativa el fraude cometido al IGIC, o si rebasara la cuantía delictiva (que no es el caso), remita denuncia a la Fiscalía.

---

<sup>230</sup> Se refiere a la pieza de responsabilidad civil que se incoa con el auto de apertura del juicio oral, consiste en exigir fianza para cubrir el importe de la responsabilidad pecuniaria derivada del delito y en su defecto ordenar embargo de bienes.

<sup>231</sup> El escrito de calificación también debe proponer la prueba (781.1 LECrim).

<sup>232</sup> Es imprescindible que se determinen los folios exactos del procedimiento que se proponen como prueba para que los acusados sepan exactamente de qué tienen que defenderse en el juicio oral y sepan, en su caso, por qué se les condena, por ello no deben utilizarse expresiones como “la totalidad de lo actuado” o “todos los folios de las actuaciones”.

<sup>233</sup> Desde hace varios años la AEAT digitaliza todo el expediente administrativo y lo remite a la Fiscalía en un disco informático, lo que ha puesto fin al característico volumen habitual de este tipo de procedimientos, que con frecuencia superaba los diez tomos.

Un ejemplo de fraude de factureros con fraude también al IVA sería el siguiente:

“La Sociedad “X” SL tiene su domicilio en la C/ Tal de Zaragoza. Figuran como administradores de ella lo acusados Rubén y Pablo, mayores de edad y sin antecedentes, sin embargo, los también acusados Juan y Miguel, mayores de edad y sin antecedentes, son en realidad quienes dirigen la entidad<sup>234</sup>.

La sociedad ha presentado las declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades y al IVA correspondientes a los ejercicios 2000, 2001 y 2002 sin embargo, con la finalidad de aparentar mayores gastos y por ende menor beneficio y menor cuota tributaria, Juan y Miguel se concertaron entre sí a fin de elaborar por sí mismos facturas como si estuvieran emitidas por las sociedades “Y” y “Z” utilizando para ello los datos de estas sociedades de los que disponían los acusados por haber trabajado ambas para “X” en ocasiones anteriores. De esta manera imitaron el formato de factura de “Y” y “Z”, consignaron su CIF y ellos mismos, u otra persona por encargo suyo, estamparon en tales facturas una firma que pretendía imitar la de los administradores de “Y” y “Z” que no tuvieron ninguna participación en estos hechos<sup>235</sup>. Juan y Miguel elaboraron de este modo treinta y cuatro facturas correspondientes al ejercicio 2000, veintinueve correspondientes al ejercicio 2001 y veintiocho correspondientes al ejercicio 2002.

---

<sup>234</sup> Quiere decir que Juan y Miguel son los administradores de hecho (art. 236.3 LSC), si bien también se acusa a los administradores de derecho entendiendo que se han prestado voluntariamente como testaferros o como hombres de paja (de los que luego se hablará) conociendo, o debiendo conocer, la trascendencia de su intervención. Los indicios de que unos administradores son de hecho y otros de mero derecho pueden ser muchos, por ejemplo que los de derecho tan sólo recibieron el nombramiento como tales sin realizar posteriormente ningún acto más como administradores de la sociedad, o bien declaraciones de testigos que acrediten que todas las operaciones mercantiles se realizaban por los administradores de hecho como sucede en el caso en que los clientes y los proveedores de la sociedad sólo conocen a los administradores de hecho y siempre trataron con ellos, ignorando incluso que fueran otros los administradores de derecho, a los que ni siquiera han visto nunca.

<sup>235</sup> En este supuesto no se trata de facturas por servicios no prestados, que sería un hecho no constitutivo de delito por sí solo, si bien sí daría lugar a acusar a quienes han emitido esas facturas por cooperación necesaria al fraude fiscal, como en el ejemplo anterior. En este supuesto se trata de facturas falsas, lo que constituye el delito de falsedad en documento mercantil a que se refiere el art. 392.1 en relación con el art. 390.1.2º CP continuado (art. 74.1 CP) y en relación de concurso medial con cada uno de los delitos fiscales (art. 77.3 CP). Evidentemente no se acusa a los administradores de “Y” y “Z” que ninguna culpa tienen de lo que otros hayan hecho con los datos de sus sociedades, pero sí se les citará al juicio como testigos para acreditar la falsedad documental. Sobre la falsedad de las facturas se tratará más adelante.

En estas facturas también consignaron un IVA con apariencia de soportado y que se dedujeron del IVA repercutido al presentar la declaración de este impuesto<sup>236</sup>.

Todo ello da lugar a los fraudes al IS y al IVA que se detallan en los siguientes cuadros:

Impuesto sobre Sociedades	2000	2001	2002
Base Imponible declarada	-15.063,62	7.585,84	9.576,31
Base Imponible comprobada	3.148.135,32	2.276.182,81	2.026.591,74
Cuota íntegra	1.101.847,36	796.663,98	709.307,11
Ingresado en autoliquidación	0	2.655,03	955,82
Cuota defraudada	1.101.847,36	794.008,94	705.955,40

IVA	2000	2001	2002
Base imponible tipo reducido	443.849,65	4.277.027,21	3.649.252,75
Base imponible tipo general	4.587.251,29	3.900.031,76	4.356.415,9
IVA repercutido	764.549,68	919.896,99	952.474,24
IVA soportado declarado	704.877,85	870.664,33	885.140,33
IVA soportado comprobado	198.766,02	507.688,82	562.417,86
Ingresado en autoliquidación	56.671,84	49.232,65	67.333,92
Cuota defraudada	506.111,82	362.975,52	322.722,46”

En este ejemplo no sólo existe fraude al Impuesto sobre Sociedades sino también al IVA, pues en relación con el IVA también se supera en todos los casos el umbral delictivo, aunque la cuota es menor porque la deducción se reduce al valor del IVA de la factura y no al valor de toda la factura. Se trata de seis delitos de fraude fiscal, y no habrá entre ellos continuidad delictiva ni concurso ideal-medial pues como se dijo anteriormente tal posibilidad es negada por la jurisprudencia, lo que sí habrá, como ya se apuntó, será un concurso medial con otros seis delitos continuados de falsedad en documento mercantil.

<sup>236</sup>

Exactamente en esto consiste el fraude al IVA vinculado al fraude de factureros.

## **Fraude de plusvalías o de la sociedad pantalla.**

Otro fraude habitual es el referente a las plusvalías por ventas de inmuebles mediante el uso de una sociedad pantalla. Si una sociedad A es dueña de un inmueble adquirido a 1 y lo vende a la sociedad B a 10, se habrá generado una plusvalía a favor de A de 9, que deberá agregar a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que llevó a cabo la operación de venta, es decir deberá tributar por este beneficio. El fraude consiste en crear una sociedad pantalla a la que llamaremos C que compre a A a 2 y venda a B a 10, por lo que A logra aparentar un beneficio de tan sólo 1 y la que aparenta haber obtenido el mayor beneficio es la sociedad C que desaparece con su administrador sin presentar ninguna declaración tributaria. Para estos fines se usa la figura del testaferro o del hombre de paja. La figura del testaferro es muy utilizada en el fraude fiscal precisamente para dirigir la responsabilidad hacia otra persona, que se presta a ello a cambio de dinero. Con frecuencia se trata de personas de edad avanzada que suponen no estar ya en este mundo cuando llegue el momento de entrar en prisión. Otras veces se trata de personas que tienen intención de ir a residir al extranjero, ganan dinero por este procedimiento aprovechando la sempiterna lentitud de la Administración de Justicia, y cuando la situación es insostenible se trasladan nadie sabe adónde. Otras veces se trata de los llamados hombres de paja, normalmente indigentes a quienes se les ofrece algo de dinero a cambio de firmar ante un Notario. Algunas personas ofrecen sus servicios como testaferros por internet.

Veamos un ejemplo de fraude de plusvalías mediante el uso de una sociedad pantalla:

“La sociedad “X” LLC, fue constituida el 11 de febrero de 2004 en el territorio opaco de Delaware en Estados Unidos y para poder operar en España se fijó un domicilio fiscal en Alicante en la calle Tal. De dicha sociedad es apoderado el acusado Francesco, de nacionalidad y residencia italiana, mayor de edad y sin antecedentes penales, y actúa como representante de hecho el también acusado Pablo, mayor de edad y sin antecedentes penales. Son administradores de hecho los consortes y también acusados Juan y María, mayores de edad y sin

antecedentes penales, quienes encargaron a Pablo la constitución de dicha sociedad que fue creada por éste a través de otras dos sociedades representadas por él y domiciliadas en el también territorio opaco de Panamá, llamadas “Y” SA y “Z” SA, Pablo tras crear la sociedad “X” LLC otorgó poder para representarla a Francesco y solicitó CIF para ella el 6 de abril de 2004. Los servicios de Francesco fueron abonados por María mediante otra sociedad administrada de hecho por ella y también domiciliada en Delaware llamada “R” LLC. Ignoramos quiénes son los administradores de derecho de las sociedades referidas pues como ha quedado dicho todas ellas están domiciliadas en territorios opacos<sup>237</sup>.

Toda esta red de extranjería y maraña societaria fue urdida por los cuatro acusados de común acuerdo para eludir el pago de tributos por la siguiente operación.

El 8 de marzo de 2004 “X” LLC compró dos fincas sitas en el malagueño municipio de Estepona, inscritas en el registro de la propiedad con los números “XX” y “ZZ” por un total de 390.660 euros a la mercantil “S” SL. El 11 de noviembre del mismo año “X” LLC procedió a vender ambas fincas a la también mercantil “T” SL por valor total de 895.000 euros, obteniendo así “X” LLC un beneficio neto de 504.340 euros. “T” SL retuvo e ingresó en la AEAT el 5% del precio de compra que le exige la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes pero “X” LLC no presentó declaración tributaria ni realizó ningún ingreso en la AEAT por el beneficio que obtuvo lo que supuso el fraude que se detalla en el siguiente cuadro.

Impuesto sobre la renta de los no residentes	2004
Base imponible	504.340
Tipo de gravamen	35% (176.519)
Cuota retenida e ingresada (5% del total)	-44.750
Cuota defraudada	131.769 euros”

<sup>237</sup> Recuérdese la falta de colaboración con la Administración de Justicia por parte de los territorios opacos, máxime cuando se trata de un delito de fraude fiscal.

En este ejemplo se aprecia el uso de sociedades interpuestas que da lugar a la agravante del entonces vigente art. 305.1 a) CP y que se recoge actualmente en el art. 305 bis c) CP que además prevé esta agravante también para los supuestos en que se haga uso de paraíso fiscal. La sociedad pantalla es "X" LLC domiciliada en paraíso fiscal a fin de ocultar la identidad de los verdaderos administradores. Para cumplir el requisito legal de nombrar un representante en España que se impone a toda sociedad extranjera que quiera operar en nuestro país se nombra a Francesco que es también extranjero y un mero instrumento de Pablo pues es éste quien solicita el CIF en España, es decir que su labor no fue meramente constituir la sociedad en el extranjero. Francesco y Pablo actúan por encargo del matrimonio que urdió toda la maquinación y a los que por tanto se les acusa en el concepto de administradores de hecho. Como indicio de que son administradores de hecho se hace constar que fue ella la que pagó a Pablo sus servicios y de una forma tan anómala como es hacerlo a través de otra sociedad domiciliada en paraíso fiscal.

### **Otros fraudes al IS.**

Existen también otros fraudes más burdos como obtener beneficios y simplemente no presentar la declaración tributaria, o bien presentarla ocultando parte de los ingresos o intentando deducirse como gastos cantidades que en realidad no se han gastado, o no en esa cuantía, o no se han gastado en el tráfico de la sociedad sino en otros conceptos que no permiten la deducción. También es frecuente el fenómeno del incremento patrimonial no justificado, es decir, por algún motivo, normalmente porque la sociedad lleva a cabo una operación como la compra de un inmueble o un ingreso en efectivo en una cuenta bancaria, se comprueba que la sociedad tiene un dinero que nunca había declarado y que el art. 134 LIS lo presume ganado en el periodo impositivo más antiguo que no esté prescrito, por lo que si la cuantía supera el umbral delictivo, se entenderá cometido un fraude fiscal en dicho periodo.

He aquí un ejemplo de incremento patrimonial no justificado:

“La Sociedad “X” SL en el periodo impositivo 2006 tenía su domicilio en la C/ “Y” de San Bartolomé de Tirajana y era administradora única de la sociedad la acusada María, mayor de edad y sin antecedentes, quien era además titular del 80% del capital social (correspondiendo a su marido Rubén, con quien estaba casada en régimen de gananciales, el 20% restante) y era apoderado de la sociedad el padre de la administradora y también acusado Pablo, mayor de edad y sin antecedentes.

En el ejercicio 2006 la sociedad vendió 8 viviendas y 8 plazas de garaje en la calle “Z” de Telde exigiendo a los compradores que se escriturasen a un precio inferior al real lo que le permitió declarar en sociedades unos ingresos de tan sólo 821.658,04 euros y al deducirse unos gastos de 818.066,62, resultó una base imponible (beneficio) de tan sólo 3.591,43 que compensó con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores logrando así aparentar una base imponible cero, por lo que no realizó ningún ingreso a la Hacienda Pública.

Sin embargo, en la contabilidad de la citada sociedad en ese periodo impositivo se recogen pagos a terceros por valor de 130.105,04 euros indicando falsamente que el dinero es de origen bancario así como ingresos en banco por valor total de 397.740,22 euros, indicando falsamente que su origen es un préstamo bancario, de donde resultan un total de 527.865,26 euros de origen desconocido (exigidos a los compradores de las viviendas y no escriturados) que, como incremento patrimonial no justificado debe agregarse a la base imponible, de la que a su vez cabe compensar 10.025,29 euros por bases imponibles negativas de ejercicios anteriores resultando así una base imponible de 521.430,79 euros y en consecuencia una deuda tributaria impagada en el Impuesto sobre Sociedades de 176.490,66 euros, resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 30% hasta 120.202,41 euros y el tipo de gravamen del 35 % en adelante.

Resulta por tanto el fraude que se detalla en el siguiente cuadro:

Impuesto sobre Sociedades	2006
Ingresos declarados	821.658,04



Gastos	818.066,62
Incrementos patrimoniales no justificados	527.865,26
Base imponible	531.456,08
Compensación bases imponibles negativas	-10.025,29
Base imponible tras compensación	521.430,79
Tipo de gravamen	30%-35%
Cuota íntegra	176.490,66
Ingresado en autoliquidación	0
Cuota defraudada	176.490,66”

En este caso se pone de manifiesto el incremento patrimonial, es decir que la sociedad dispone de un dinero cuyo origen no puede justificar, porque realiza ingresos de dinero en un banco y pagos a terceros. Los ingresos bancarios constan documentalmente y Hacienda tiene acceso a esta información y los pagos a terceros constan en el llamado modelo 347. Este modelo es un impreso que debe presentar toda empresa que realice operaciones con terceros de valor superior a 3.005,06 euros. Debe presentarlo tanto quien paga como quien cobra este importe de manera que de poco le valdría a “X” SL no presentar el modelo para no revelar que gasta un dinero que no puede justificar, pues la empresa que recibe ese dinero debe presentar también el modelo 347 declarando esa misma operación. El sistema informático de Hacienda permite así determinar cuánto ha ingresado o gastado cualquier empresa, incluso aunque no haya presentado ese modelo siempre que la empresa con la que ha realizado la operación sí lo presente y el montante de la operación supere los 3.005,06 euros. Como se indica en el ejemplo, se supone que el verdadero origen de este dinero no fue otro que la exigencia a los compradores de las viviendas por parte de “X” SL, dedicada a la construcción, de cantidades de efectivo superiores a las que se escrituraban, es decir, se les exigió dinero negro. La prueba consistirá en declaraciones de los compradores, documentos que acrediten que extrajeron de sus bancos en efectivo cantidades elevadas poco antes de la firma de la escritura de compra de las viviendas, así como documentos que prueben que no es cierta la justificación de ese dinero que figuraba en la contabilidad, donde se consignó que parte del

dinero ya estaba en el banco y que otra parte se recibió de un préstamo, lo cual no parece difícil de probar.

### **Fraude IVA carrusel.**

Merece mención especial por su originalidad y magnitud económica el llamado fraude carrusel al IVA. Las entregas de bienes llamadas intracomunitarias, es decir entre dos Estados de la Unión Europea, suelen estar exentas de IVA, sobre esta base un ciudadano argentino inventó un fraude que consiste en crear dos empresas en un mismo estado de la Unión, una de ellas llamada “trucha” (en Argentina significa falsa) que vende productos, normalmente informáticos, a la otra repercutiéndole el correspondiente IVA. La empresa que compra estos productos paga su valor más IVA, pero a continuación los vende a otra empresa situada en otro estado de la Unión Europea. Al tratarse de entrega intracomunitaria está exenta del IVA, es decir, no puede repercutir el IVA a la adquirente y sin embargo ha soportado el IVA de la que le transmitió a ella conque, no estando obligada a soportar este IVA por no ser consumidor final, la LIVA le permite solicitar la devolución del IVA pagado a la empresa trucha que ésta evidentemente no ha ingresado a Hacienda, ni lo ingresará. Cuando el fraude se descubre la empresa trucha desaparece, es importante por tanto que figure como administrador de la misma un testaferro o un hombre de paja. A continuación la empresa que ha comprado los productos en el extranjero los podría vender a la empresa trucha cerrando así el carrusel y repitiendo el fraude cuantas veces sea posible hasta que se descubra, si bien la AEAT sospecharía muy pronto si la misma empresa le compra a la que pide la devolución del IVA y le vende a la trucha, por lo que normalmente se crea al menos una empresa más en otro estado de la Unión para hacer sostenible el carrusel durante más tiempo.

A veces ni tan siquiera la mercancía llega a salir del país, se presenta una factura de porte pero no llega a portearse nada. Obsérvese que este tipo de fraude no consiste en eludir el pago de tributos sino en obtener una devolución indebida, es decir no consiste en no pagar a Hacienda dinero ganado lícitamente por el defraudador, sino en sustraer a Hacienda dinero que nunca fue del defraudador, lo

que tiene gran importancia, como en su momento se verá, en lo que se refiere al delito fiscal como fuente de blanqueo. En los últimos años se han reforzado los controles pero este tipo de fraude ha supuesto pérdidas multimillonarias para las Haciendas de toda la Unión Europea.

Se expone a continuación un ejemplo de este tipo de fraude:

“Durante al menos el año 2013, Rubén, Pablo, Juan y María, puestos de común acuerdo y guiados por el propósito de enriquecerse ilícitamente a costa de la Hacienda Pública, urdieron un plan para que, por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se realizaran transferencias de fondos a diversas cuentas bancarias controladas por ellos, en concepto de devoluciones tributarias por unas supuestas cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas aparentemente por los beneficiarios de las transferencias de la AEAT. El plan trazado para lograr estos fines se basaba en lo siguiente:

Por un lado, se simularía la compra de mercancías en España por parte de una empresa, sujeto pasivo del IVA, de modo tal que la empresa compradora soportaría aparentemente cuotas de IVA que le serían repercutidas por la parte vendedora en cumplimiento de la normativa del impuesto, al tratarse esta entrega de bienes de una operación sujeta y no exenta de IVA. Estas operaciones serían oportunamente documentadas mediante la correspondiente factura que expediría el proveedor de la mercancía haciendo constar el importe de aquélla y el IVA que se repercutía a la parte compradora.

Por otro lado, esta misma empresa que había comprado aparentemente en España vendería supuestamente esa misma mercancía a una empresa residente en otro país de la Unión Europea, operación que conforme a la normativa del IVA goza de exención total de IVA en España. Como consecuencia de lo anterior, la empresa que había comprado en España y había vendido en otro país de la Unión Europea tendría derecho a obtener de la Agencia Tributaria la devolución de las cuotas soportadas en las operaciones de compra en España.

Finalmente, las empresas residentes en España, aparentemente proveedoras de la empresa que había vendido en otro país de la Unión Europea, no ingresarían en la Hacienda Pública las cuotas de IVA devengadas como consecuencia de esas supuestas entregas de bienes efectuadas en España, bien porque se trataría de empresas sin ningún tipo de realidad material y que incumplirían sistemáticamente las obligaciones de declaración e ingreso de este IVA a la Hacienda Pública, o bien porque crearían igualmente la apariencia de haber soportado cuotas de IVA como consecuencia de supuestas compras, sin que tales compras se hubiesen en realidad efectuado, trasladándose de este modo la obligación tributaria, ya sea directamente o mediante un sistema de facturación en cadena, a empresas que no ingresarían las cuotas de IVA aparentemente devengadas por las supuestas entregas de bienes efectuadas en España<sup>238</sup>.

Llevando a cabo lo planeado Rubén, Pablo, Juan y María crearon la mercantil “X” SL, al frente de la cual se encontraba Rubén, titular del 90 % de las participaciones sociales, administrador único y autorizado en la cuentas bancarias de la mercantil, y que durante el año 2013 creó la apariencia de haber realizado en España muchas más compras que las efectivamente efectuadas.

Aunque “X” SL sí adquirió de la mercantil “Y” SL algunas mercancías, se trató de aparentar que el importe de las compras era aún mayor y así, de todas las compras efectuadas, al menos 324.434,96 euros no respondían a compras realmente realizadas. Estas operaciones de compras simuladas a “Y” SL suponían un IVA aparentemente soportado por “X” SL de 68.131,34 euros.

La mercantil “Y” SL era dirigida por María, quien desempeñaba el cargo de administradora, y por Pablo, marido de la anterior y que, si bien no ostentaba

---

<sup>238</sup> Hasta aquí se describe el mecanismo de fraude. Esto se debe a la importancia de aclarar en qué consiste el fraude, dada su complejidad. En los párrafos siguientes se describe el supuesto concreto que es objeto de acusación.

ningún cargo formal, sí participaba en la gestión de la empresa y tomaba las decisiones de mayor relevancia en la marcha del negocio<sup>239</sup>.

“X” SL creó la apariencia de haber efectuado compras a la mercantil “Z” SL por importe de 444.228,96 euros, por lo que se devengaban cuotas de IVA que alcanzaban los 93.288,08 euros. “Z” SL era una sociedad mercantil que carecía de cualquier tipo de actividad empresarial y que, por tanto, no realizó ninguna venta<sup>240</sup>. Esta sociedad estaba administrada por Juan<sup>241</sup>, si bien actuaba conforme a las indicaciones que le daban otros integrantes del grupo, especialmente las que le proporcionaba Rubén quien tomaba las decisiones sobre la facturación que emitía “Z” SL.

Para que las aparentes ventas efectuadas por “Y” SL y por “Z” SL no supusieran tributación efectiva para los vendedores, y al mismo tiempo poder aparentar capacidad de estas empresas para poder efectuar estas ventas, se simuló igualmente que estas dos mercantiles habían efectuado compras a otras empresas, pero que en realidad no eran operaciones de comercio reales y efectivas a las también sociedades limitadas “R”, “S” y “T” y a la sociedad anónima “J”<sup>242</sup>.

Siguiendo con el plan diseñado, “X” SL simuló igualmente que las mercancías supuestamente adquiridas a “Y” SL y a “Z” SL, fueron vendidas a la empresa italiana “ABC” SRL. Estas ventas, por realizarse a un empresario de otro país de la Unión Europea, gozan de exención total de IVA en España, por lo que “X” SL,

---

<sup>239</sup> Nuevamente se trata de la figura del administrador de hecho (art. 236.3 LSC), frecuente en estos delitos.

<sup>240</sup> Es decir, “Y” sí vendía a “X” pero exageró las cifras para cometer este fraude, “Z” nunca vendió nada y su creación obedecía exclusivamente al concierto delictivo.

<sup>241</sup> Hombre de paja pues su función en el fraude no es más que cumplir la obligación legal de que la sociedad cuente con un administrador (art. 210 LSC).

<sup>242</sup> Esto en un intento de hacer creíble tan elevado volumen de ventas por “Y” y “Z” y al mismo tiempo no suponerles tributación, simulando que la compra les había supuesto un desembolso tan elevado como la venta, por ende sin ningún beneficio que incorporar a la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

conforme a la normativa del impuesto, no repercutió IVA a la parte que, aparentemente, compraba esas mercancías.

Culminando el propósito defraudatorio, en las distintas declaraciones de IVA presentadas por “X” SL se hizo constar como importe de IVA soportado, no sólo aquél que de modo efectivo soportó en operaciones de compra que sí obedecían a la realidad, sino también aquel otro derivado de las simuladas operaciones de compra a las mercantiles “Y” SL y “Z” SL y que ascendía conjuntamente a 161.419,42 euros. Como consecuencia de lo anterior, en el conjunto de las declaraciones de IVA del año 2013 presentadas por “X” SL, se consignó como IVA deducible el importe de 770.443,84 euros, lo que daba lugar, como resultado de la liquidación, al derecho a obtener devoluciones de cuotas de IVA por importe de 766.084,60 euros, devoluciones que fueron efectivamente solicitadas por “X” SL en las declaraciones presentadas y efectivamente efectuadas por la Agencia Tributaria en distintas fechas comprendidas entre el 5 de mayo de 2013 y el 12 de abril de 2014. De no haberse computado como IVA soportado aquél que no respondía a operaciones de compra reales y efectivas, el importe de la devolución hubiera ascendido a 604.665,18 euros; por lo que se estima que la cantidad defraudada por “X” SL correspondiente al IVA de 2013 asciende a 161.419,42 euros”.

Obsérvese la complejidad del fraude, la multitud de sociedades implicadas y su característica más importante, no se comete para no tributar sino para vaciar las arcas públicas obteniendo devoluciones improcedentes. No se describe el giro completo del carrusel porque en este supuesto ni tan siquiera son reales las operaciones de compra y venta, se trata de una simulación que consigue el mismo efecto que el carrusel. En todo fraude carrusel la sociedad que vende al exterior, en este caso “X”, cumple con todo lo establecido en la Ley, por ello reclama, y obtiene, el IVA soportado. Las incumplidoras son las “truchas”, en este caso “Y” y “Z”, por lo que es imprescindible probar el acuerdo entre todos ellos. A María y a Pablo no se les puede considerar hombres de paja porque administraban una sociedad con actividad, en parte, lícita pero que se prestaron a cooperar con este fraude a cambio de una cantidad indeterminada de dinero. Es

posible que el dinero que recibieran María y Pablo no fuera mucho pues seguramente ignoraban el enorme beneficio que suponía el fraude para el verdadero cerebro de toda la operación, Rubén.

### **Fraude al IRPF y al IRNR.**

Mucho menos frecuentes en lo que a delito se refiere, aunque también se dan algunos casos, es el fraude al IRPF o al Impuesto Sobre la Renta de los no Residentes. En el caso del IRPF rara vez dará lugar a cuantía delictiva pues quienes ingresan tan elevadas cantidades frecuentemente realizan su actividad mediante la creación de una sociedad a través de la que facturan, pues el tipo general del 30% de gravamen de sociedades, dista mucho del previsto para las rentas más elevadas del IRPF que llegó a alcanzar el 52% el periodo 2011/2014, el 47% el ejercicio 2015, y el 45% el ejercicio 2016.

En el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes son sujeto pasivo del tributo tanto las personas físicas como las entidades no residentes en España que obtengan rentas aquí, funcionando de una manera semejante al IRPF en caso de existir establecimiento permanente en España, y al Impuesto sobre Sociedades en caso contrario. Como ejemplo de fraude al IRNR ya vimos uno al tratar el fraude de la sociedad pantalla, recogemos a continuación un ejemplo de fraude al IRPF:

“Rubén, mayor de edad y sin antecedentes, tenía en el ejercicio 2010 su domicilio en el Paseo Tal de San Bartolomé de Tirajana y era administrador de la Sociedad Civil Particular “X”<sup>243</sup>, de la que le corresponde el 80% mientras que a su hermana

---

<sup>243</sup> Las sociedades civiles, reguladas en los arts. 1665 a 1708 CC, no eran sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades a fecha de comisión del delito pues así lo decía el art. 7.1 a) del ya derogado *Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades*, así el beneficio que obtenían los socios debían tributarlo por el IRPF. El mismo artículo de la actualmente vigente *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*, sólo excluye de este impuesto las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil. Debido al tiempo que frecuentemente transcurre hasta que se detecta el fraude

María le corresponde el 20% restante. Tal SCP, en el ejercicio 2010, obtuvo unos ingresos de 2.679.144,65 euros y unos gastos de 1.976.896,34 euros, lo que supone un beneficio neto de 702.248,31 euros, de los que 561.798,64 euros (80%) corresponden al acusado, de donde resultaría una cuota tributaria para el acusado de 233.493,48 euros. No obstante, a fin de eludir el pago de esta cuota tributaria simuló haber obtenido la mayor parte de sus ingresos como persona física con intención de acogerse a la tributación en régimen de estimación objetiva<sup>244</sup> (a la que por otro lado no podía acogerse al haber superado el ejercicio anterior los umbrales legalmente previstos)<sup>245</sup>, así declaró que los ingresos de la Sociedad Civil habían sido de tan sólo 1.694.139,39 euros y los gastos de 1.673.974,49 lo que supondría un supuesto beneficio de tan sólo 20.164,89 euros del que le corresponden al acusado 16.131,91 euros (80%), y el resto de ingresos y gastos de la sociedad declaró falsamente que se habían generado en otras actividades realizadas por el acusado como persona física, concretamente 985.005,26 euros de ingresos y 302.921,85 euros de gastos que al tributar, indebidamente, por estimación objetiva resultaba un beneficio de tan sólo 13.497,47 euros, que unidos a los 16.131,91 euros antes referidos le permitieron aparentar una supuesta base imponible de 29.629,38 euros, tributando sobre la cual realizó pagos a cuenta por 4.372 euros e ingresó en autoliquidación 2.019,38 euros, lo que supuso una cuota defraudada de 227.102,1 euros en el IRPF del ejercicio 2010”.

Obsérvese que incluso en este ejemplo de fraude al IRPF, existe una sociedad que es en realidad la que genera los ingresos, sólo que no resulta de aplicación el IS sino el IRPF por tratarse de una sociedad civil. Las actividades que normalmente realiza el ciudadano medio como persona física, rara vez pueden dar lugar a cuotas tributarias cuya defraudación supere los umbrales del delito.

---

por la AEAT, las laboriosas instrucciones de este tipo de procedimientos y la frecuencia con que se modifica la legislación tributaria, es muy frecuente que deba aplicarse legislación derogada.

<sup>244</sup> Tributo estas ganancias en régimen de estimación objetiva, es decir por módulo, que como ya vimos supone el pago de una cuota fija, en lugar de tributar en régimen de estimación directa que supone la aplicación de un tipo de gravamen progresivo.

<sup>245</sup> La tributación por módulo requiere el cumplimiento de una serie de requisitos.



El fraude a otros impuestos, o a otros tributos (tasas y contribuciones especiales), por su menor recaudación no dan lugar, salvo algún supuesto excepcional, a procedimientos penales.

## **Fraude fiscal en el Régimen Económico y Fiscal de Canarias.**

En el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias no existe el IVA<sup>246</sup>, en su lugar existe un impuesto estatal, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), cuya gestión, recaudación e inspección cedió el Estado íntegramente a la Comunidad Autónoma. Como ya se dijo anteriormente estos procedimientos suelen comenzar por la denuncia de la Administración que inspecciona el tributo y

---

<sup>246</sup> El privilegiado régimen fiscal de Canarias se pierde en la historia del archipiélago pero fue consolidado por la Ley de Puertos Francos de Canarias promulgada en 1852, impulsada por el Ministro de Hacienda Bravo Murillo, y cuenta este régimen fiscal con reconocimiento constitucional en la Disposición Adicional Tercera de la Carta Magna. Sería difícil resumir dicho régimen, actualmente llamado Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en pocas palabras pero mencionando sólo los aspectos que mayor relevancia tienen a efectos penales debe citarse la inexistencia de IVA (existe en su lugar el IGIC, de menor tipo de gravamen), y dos excepcionalísimas especialidades más, la RIC y la ZEC.

También se pierden en la historia los privilegios fiscales de Ceuta y Melilla, y ambas ciudades se declararon Puertos Francos en 1860 y 1894 respectivamente. Aunque carezcan de reconocimiento constitucional gozan hoy día del régimen fiscal más privilegiado de España aunque a efectos penales citaremos únicamente que tampoco existe IVA en estas ciudades (existe el IPSI, de menor tipo de gravamen).

La exención de IVA en Canarias, Ceuta y Melilla resulta sorprendente pues los únicos territorios exentos de tal impuesto en la Unión Europea son la isla alemana de Helgoland, alejada del resto del país y muy poco poblada y el también territorio alemán de Büsingen, enclavado en Suiza y también muy poco poblado; los territorios italianos de Campione d'Italia y Livigno, el primero enclavado en Suiza y el segundo aislado del resto de Italia por los Alpes y ambos muy poco poblados; el griego Monte Athos, formado por 20 monasterios y unos 2.200 monjes, y el Ultramar francés, formado por pequeñas islas y territorios desperdigados por todo el mundo y a miles de kilómetros de la Francia europea. Por tanto, todos los países que tienen territorios fuera del ámbito de aplicación del IVA, son países fundadores de las Comunidades Europeas, excepto el caso del Monte Athos, y además se trata de territorios de escasísima población, excluyendo el Ultramar francés suman unos 13.000 habitantes; por eso sorprende que España, que no es país fundador lograra, tras arduas negociaciones, la no aplicación del IVA en territorios no muy alejados de Europa como Ceuta y Melilla que suman más de 150.000 habitantes o Canarias, algo más alejada, pero con más de dos millones de habitantes. Al tiempo que España ingresó en las Comunidades ingresó también Portugal, no estando ni Azores ni Madeira excluidas del territorio de aplicación del IVA.

en el caso de la Administración canaria rara vez remite a las Fiscalías denuncias por fraude a este impuesto, quizá únicamente debido a que siendo el tipo de gravamen del IGIC notablemente inferior al IVA las posibilidades de que resulte cuota delictiva son menores.

Por el contrario es muy frecuente en Canarias el fraude a dos incentivos propios del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF): la Reserva de Inversiones Canaria (RIC) y la Zona Especial Canaria (ZEC). Ambos se desarrollan en la *Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias*.

a) Fraude a la RIC.

La RIC se regula en el art. 27 L 19/1994. A grandes rasgos consiste en una reducción, en el Impuesto sobre Sociedades, de la parte de la base imponible que se haya generado en establecimientos situados en Canarias simplemente con llevar a cabo el acto formal de dotar a la RIC con la cantidad que se pretenda reducir de la base imponible, hasta un máximo del 90% de ella. Esta dotación supone que en el plazo de tres años la cantidad dotada deberá invertirse en bienes, creación de puestos de trabajo, acciones o participaciones de sociedades, o deuda pública de la Comunidad Autónoma o de los Cabildos Insulares, siempre y cuando todo ello se haga en Canarias, sea necesario para el desarrollo de la actividad económica del contribuyente y se mantenga afecto a esta actividad al menos cinco años. De no cumplirse todo ello, deberá agregarse a la base imponible del periodo impositivo en curso la cantidad que se dotó y no se materializó, o que no se mantuvo afecta, con sus correspondientes intereses, es decir que procede el pago de lo que no se pagó en su momento con intereses. Cabe también dotación a la RIC en los mismos términos en el IRPF pero únicamente para quienes tributen por actividades económicas y por estimación directa, aunque esta modalidad no suele dar lugar a fraude que alcance cuota delictiva.

En el mismo momento en que se lleva a cabo la dotación a la RIC se obtiene la reducción de la base imponible y sin embargo existe un plazo de tres años para materializar la inversión, y de cinco para mantener la afección, por lo que el fraude consiste, en dotar a la RIC y no materializar la inversión en los tres años de plazo, o materializarla pero no mantener la afección durante los cinco años requeridos. El más habitual consiste en no materializar la dotación. En definitiva cuando la AEAT puede afirmar que ha existido fraude, han transcurrido ya tres años desde la primera dotación, periodo en que el defraudador ha podido continuar dotando RIC hasta alcanzar cifras muy elevadas. Esto puede dar lugar a que una empresa que obtenga elevados beneficios sufra una casi nula tributación simplemente dotando a la RIC, y sólo cuando transcurren los tres primeros años sin que se haya materializado la inversión puede actuar la AEAT respecto de la primera dotación realizada, cuando para entonces la cuota total dotada es ya muy elevada y muy probablemente sea imposible cobrarla por haberse ocultado el dinero en un país extranjero o en un paraíso fiscal. Es decir, que si en otro tipo de fraude la AEAT puede actuar antes, en el caso de la RIC por su propia configuración, transcurren unos años que contribuyen a aumentar la cuantía del fraude y dificultan o impiden su persecución.

Otra posibilidad de fraude consiste en dotar a la RIC con cantidades no ganadas en Canarias, así existen empresas de la península que crean una sociedad fantasma en Canarias para derivar a ella los beneficios obtenidos con empresas peninsulares, o bien la actividad sí se desarrolla por la empresa canaria pero no en el archipiélago y el domicilio canario es tan sólo una disculpa para acogerse a la RIC, no obstante en estos supuestos, muy frecuentes en la práctica, la AEAT puede actuar antes pues no es necesario esperar el plazo de tres años para comprobar la falta de materialización puesto que la simple dotación a la RIC de beneficios no obtenidos en operaciones económicas desarrolladas en la Comunidad Canaria ya supone fraude a la RIC.

Veamos un ejemplo de fraude a la RIC:

“La sociedad “X” SL en el ejercicio 2010 tenía su domicilio en la calle Tal de Telde<sup>247</sup>, y era administrador único de dicha sociedad el acusado Rubén, mayor de edad y con antecedentes penales no computables a efectos de reincidencia. La citada sociedad en el periodo impositivo 2006 obtuvo unos beneficios (base imponible) de 1.353.734,88 euros, pero el acusado Rubén decidió acogerse al beneficio fiscal de la Reserva de Inversiones Canaria (RIC) lo que le permitió reducir la base imponible en 1.192.309,79 euros, si bien finalmente no llegó a materializar la RIC puesto que no llevó a cabo en los cuatro años siguientes<sup>248</sup> la adquisición de ningún bien afecto a la actividad económica de la sociedad, por lo que debía presentar declaración incluyendo esta cuantía en la base imponible del periodo impositivo 2010, sumándolo a los 20.257,53 euros de pérdidas que sufrió la sociedad en ese periodo, lo que generaría una base imponible de 1.172.052,26 euros a la que debe aplicarse un tipo de gravamen del 25% hasta 120.202,42 euros y 30% en adelante, resultando una cuota íntegra de 345.605,56 euros, a los que hay que agregar unos intereses derivados de la RIC de 79.619,48 euros<sup>249</sup>, y deducir 957,82 euros de retenciones a cuenta y 0,41 euros de pagos fraccionados. No obstante lo cual y con intención de eludir el pago de dicha cantidad, el acusado no presentó ninguna declaración por este periodo impositivo<sup>250</sup> ni realizó ningún ingreso a la AEAT lo que provocó un desfaldo a la arcas públicas de 424.266,81 euros.

Todo ello se detalla en el siguiente cuadro:

---

<sup>247</sup> A efectos de confirmar la competencia territorial se indica el domicilio a fecha de comisión del delito, año 2010, aunque por la configuración propia de este tipo de fraude se requiere una previa dotación a la RIC sucedida años antes, en este ejemplo en el año 2006.

<sup>248</sup> Actualmente, no a fecha de comisión del delito, el plazo para la materialización de la RIC es de tres años.

<sup>249</sup> La falta de materialización de la RIC supone la obligación de devolver la cantidad dotada con intereses.

<sup>250</sup> Aunque la sociedad presentara pérdidas en ese periodo impositivo, debe presentar la declaración tributaria lo que le habría permitido obtener la devolución de las retenciones a cuenta y pagos fraccionados y le permitiría compensar con estas pérdidas las eventuales ganancias de ejercicios futuros. La no presentación de la declaración puede deberse a la voluntad de ocultar la devolución de la RIC o a la mala administración de la sociedad.

Impuesto sobre Sociedades	2010
Resultado contable	-20.257,53
Devolución de la RIC	1.192.309,79
Base imponible	1.172.052,26
Tipo de gravamen	25-30%
Cuota íntegra	345.605,56
Intereses RIC	79.619,48
Cuota del ejercicio (cuota íntegra más intereses RIC)	425.225,04
Retenciones a cuenta	(-)957,82
Pagos fraccionados	(-)0,41
Cuota defraudada	424.266,81”

En este ejemplo sólo se ha dotado a la RIC un ejercicio y no se ha materializado ni un céntimo de lo dotado, pero pueden ser varios ejercicios, consecutivos o no, en que se dote a la RIC y materializar una parte de la suma total, lo que aumenta la cuantía del fraude y complica su descubrimiento. Recuérdese también que no basta la materialización sino que debe llevarse a término en bienes necesarios para la actividad económica de la sociedad y que se deben tales bienes mantener afectos a dicha actividad durante cinco años, todo lo cual puede complicar sobremanera este tipo de fraude. La sociedad debe mantenerse activa durante los cinco años de afección, si quedara sin actividad se debe tributar por la cantidad dotada, de lo contrario nos encontraríamos ante otro supuesto de fraude a la RIC. Cuestión diferente será que la falta de pago se deba a la falta de dinero, pero se deberá al menos presentar una declaración tributaria en la que el sujeto pasivo se reconozca deudor de esa cantidad, aunque por motivos económicos no pueda efectuar el pago.

b) Fraude a la ZEC.

La otra especialidad fiscal canaria que genera frecuente fraude, aunque mucho menos que la RIC, al menos en lo que a delito se refiere, es la ZEC, regulada en el Título V de la citada Ley 19/1994, justo a continuación de la RIC. Consiste en

que las sociedades de nueva creación que se domicilien en la Comunidad Canaria y cumplan ciertas exigencias, principalmente la inversión en dos años de 100.000 euros en las islas de Tenerife o Gran Canaria o 50.000 en cualquiera de las otras islas del archipiélago, o bien creen en seis meses cinco puestos de trabajo en Tenerife o Gran Canaria o tres en las otras islas, gozan de una tributación del 4% en el Impuesto sobre Sociedades, tipo de gravamen que no tiene parangón en la Unión Europea, ni tan siquiera en Irlanda o Chipre. Semejante beneficio ha ocasionado algunos conflictos con las Directrices comunitarias sobre incentivos del Estado a regiones ultraperiféricas pero finalmente, tras algunas modificaciones en lo inicialmente previsto<sup>251</sup>, fue aprobado por la Comisión Europea<sup>252</sup>. El fraude consiste también en no invertir o no crear los puestos de trabajo, o no hacerlo en Canarias, pero esto tampoco podrá comprobarse hasta transcurrido el plazo de dos años, por lo que para entonces la cuota defraudada podrá ser muy elevada. La ZEC también supone exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, IGIC e incluso en tributos locales pero los procedimientos por delito son relativos únicamente al Impuesto sobre Sociedades.

Veamos un ejemplo de fraude a la ZEC:

“La Sociedad “X” SL en el ejercicio 2008 tenía su domicilio en la calle Tal de Santa Cruz de Tenerife y estaba administrada solidariamente por los acusados Rubén, María y Juana, siendo los dos primeros, consortes entre sí, socios al 50% de dicha sociedad, siendo apoderado el también acusado Pablo, hijo de los socios y hermano de Juana<sup>253</sup>, y siendo asesor fiscal el también acusado Miguel, todos ellos mayores de edad y sin antecedentes.

---

<sup>251</sup> HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F./ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. (dir.) y otros: *El régimen económico y fiscal de Canarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, p. 15 y 115.

<sup>252</sup> Decisión de la Comisión Europea, de 18 de enero de 2000, por la que se autoriza el régimen de la Zona Espacial Canaria, comunicada al Gobierno español el 4 de febrero de 2000.

<sup>253</sup> Aquí se indica a quiénes corresponde el capital y la relación de parentesco que existe entre todos para poner de relieve el concierto entre ellos.

La citada sociedad, constituida el 29 de diciembre de 2005, con intención de aparentar menores deudas con el fisco y contando para ello con la colaboración del citado asesor fiscal Miguel, se acogió al beneficio fiscal de la Zona Especial Canaria durante los ejercicios 2006, 2007 y 2008, lo que le permitió tributar estos periodos impositivos al 5% por 2006 y al 4% por 2007 y 2008<sup>254</sup>, sin embargo la sociedad incumplió los requisitos propios de la ZEC en cuanto a inversión de 100.000 euros en 2 años en bienes ubicados en Canarias y necesarios para la actividad de la sociedad y en cuanto a la creación de 5 puestos de trabajo en 6 meses en Canarias, pese a lo cual, y lejos de ingresar a la AEAT las cantidades dejadas de pagar indebidamente los dos primeros periodos con intereses, como exige la Ley para caso de incumplimiento de los requisitos de la ZEC, el periodo 2008 volvió a presentar declaración como si pudiera acogerse a la ZEC, lo que permitió a la sociedad volver a tributar al 4% y no devolver las cantidades referidas<sup>255</sup>, y si bien en vía administrativa se produjo el reintegro de la parte correspondiente a 2007 no fue así con la parte correspondiente a 2006 y 2008<sup>256</sup>, lo que provocó un desfaldo total por el periodo impositivo 2008<sup>257</sup> en el Impuesto sobre Sociedades de 361.220,94 euros.

Todo ello se detalla en el siguiente cuadro:

Impuesto sobre sociedades	2008
Base imponible 2008	60.370,33

<sup>254</sup> La diferencia de tipo impositivo se debe a un cambio de legislación, siendo el actualmente vigente del 4%, vemos cómo nuevamente se aplica legislación derogada.

<sup>255</sup> En la declaración tributaria del periodo 2008 no podía acogerse nuevamente a la ZEC por haber incumplido los requisitos, y se acogió, y además también debía tributar por lo no tributado los dos ejercicios anteriores, y tampoco lo hizo.

<sup>256</sup> Obsérvese cómo quedan excluidas las cantidades que se resuelven en vía administrativa. Esto se debe a que la AEAT, como ya vimos anteriormente, valorando las circunstancias, puede entender que no ha habido dolo y por tanto no hay delito sino un mero error que da lugar a una infracción administrativa.

<sup>257</sup> El fraude se entiende cometido en el periodo impositivo en que se debe efectuar el pago de las cantidades que no se pagaron en periodos anteriores, por ello se entiende cometido en 2008 aunque el *iter criminis* comenzara en 2006.

Tipo gravamen	25%
Cuota íntegra 2008	15.092,58
Reintegro cuota 2006	308.501,38
Intereses cuota 2006	40.041,79
Cuota íntegra total 2008	363.635,75
Ingresado en autoliquidación	2.414,81
Cuota defraudada	361.220,94”

Como vemos en el cuadro queda excluida la cantidad correspondiente a 2007, por haberse pagado en vía administrativa, según se explicó anteriormente. Resulta curioso pues el pago en vía administrativa no excluye el delito ya cometido, la única posibilidad para excluir el delito será considerar que respecto de ese año no hubo dolo. Es difícil entender que no hubo dolo respecto de un año y sí respecto de los demás, siendo el mismo tipo de fraude en todos los periodos impositivos, pero el simple hecho del pago voluntario es un indicio de que pudo tratarse sólo de un error, que al descubrirse se corrige, y la falta de pago pese a ser advertidos del error puede ser un indicio de dolo. No obstante en un supuesto como éste resulta muy difícil encajar que no haya dolo un año y sí los demás, pero si así figura en el informe de la AEAT, rara vez se cuestionará por la Fiscalía.

c) Otros fraudes al REF.

También es muy habitual utilizar el suelo canario para defraudar impuestos de la península. Esto se hace mediante la creación de una sociedad fantasma, sin ninguna actividad, que se domicilia en el territorio canario, y que se utiliza únicamente para derivar ficticiamente a ella las operaciones en realidad realizadas en la península. Uno de los supuestos más habituales es el que se recoge a continuación:

“Los acusados Rubén, administrador único de la obligada tributaria “X” SLU, y Pablo, administrador único de “Y” SL y de “Z” SL, ambos sin antecedentes penales, con la finalidad de eludir el pago de IVA por las compras y ventas de



minutos telefónicos, compras a las grandes operadoras de telefonía y ventas a los locutorios, crearon la entidad “X” SLU y fijaron el domicilio social de la misma en la calle “X” número 23 de Santa Cruz de Tenerife, donde se ubica un centro de domiciliación de sociedades llamado “RST Asociados”<sup>258</sup>, siendo ello sólo una ficción buscada para eludir la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido del que está exento el archipiélago canario. La mecánica comisiva fue la siguiente: La obligada tributaria adquiría de cualquier empresa operadora de telefonía situada en la España peninsular, territorio de aplicación del IVA, minutos telefónicos que después revendía a locutorios también ubicados en la península. Como fijaron su domicilio social en Canarias, los proveedores, esto es, las grandes empresas operadoras, aplican lo dispuesto en el artículo 70.uno.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que establece que el servicio de telecomunicaciones se localiza en el lugar donde radique el destinatario del mismo y por tanto no repercuten IVA.

Después “X” SLU vendía esos minutos a locutorios radicados en la península sin repercutir IVA tampoco, amparándose en lo dispuesto en el artículo 84.uno.2º de la citada Ley que señala que cuando el servicio lo presta un operador establecido en territorio de no aplicación del IVA la condición de sujeto pasivo recae en el destinatario de la operación que debe autorrepercutirse el impuesto.

Pero como se señaló más arriba, el acto formal de domiciliación en Canarias carece de contenido material. Así “X” SLU no tiene establecimiento en Canarias, donde no dispone de local propio, ni de infraestructura, ni de personal contratado. De hecho su único trabajador es el acusado y administrador único, cuyo domicilio radica en Madrid.

Así la obligada tributaria en 2006 facturó algo más de 4 millones de euros y en 2007 casi 8 millones de euros pero en realidad la actividad la realiza a través de

---

<sup>258</sup> El centro de domiciliación de sociedades es una oficina, normalmente ubicadas en calles principales de las ciudades, donde a cambio de un precio se permite a cualquier sociedad domiciliarse allí, y si lo precisan utilizar eventualmente las instalaciones. Es una actividad lícita que puede ahorrar gastos a las empresas, cuestión diferente es que se utilice con fines de domiciliación ficticia a efectos de fraude fiscal, como es el caso.

“Y” SL, que está domiciliada en la calle “Tal” de Madrid. A esa entidad y a esta dirección van dirigidas las comunicaciones que le hace “RST Asociados”, y esa dirección y a la atención de “X” SLU es la que consta en los resguardos de las facturas emitidas por las empresas de mensajería. Así lo ponen de manifiesto también las direcciones de correo electrónico que se cruzaban empleadas de “RST Asociados” o de la empresa encargada de la contabilidad y empleados de “Y” SL. Por otra parte, la red de comisionistas utilizados por “X” SLU para captar a los clientes en la península son los franquiciados de “Y” SL. Además del análisis de las facturas emitidas y recibidas por “X” SLU se pone de manifiesto una mecánica que permite afirmar que es refacturadora de los servicios prestados realmente por “Y” SL y “Z” SL.

En efecto, se ha comprobado durante la inspección tributaria que, por lo que hace a la prestación de servicio telefónico fijo, éstos se reciben por operadores externos que emiten factura a la obligada tributaria por importes globales, no distinguiendo los locutorios a los que corresponden las llamadas. Por estas facturas recibidas de los proveedores, la obligada tributaria emite otra a “Y” SL, añadiendo al importe global la cantidad de 100 euros. Después “Y” SL emite a cargo de la obligada tributaria una gran cantidad de facturas relativas cada una de ellas a un locutorio, y ésta emite otra a cada locutorio.

Cuando se trata de tarjetas prepago figura como proveedor “Z” SL, también domiciliada en la calle “Tal” de Madrid, que emite las facturas a nombre de “X” SLU y ésta lleva a cabo la venta de las tarjetas a los clientes. No consta documento alguno que acredite la entrada de las tarjetas en Canarias ni tampoco la entrega al cliente, por lo que la entrega la hace el propio proveedor.

Llegados a este punto se procede por la Agencia Tributaria a la determinación de la cuota debida. Para ello es preciso empezar por calcular la base imponible sobre la información aportada por la obligada, los libros de contabilidad, y teniendo en cuenta únicamente la prestación de servicio de telefonía a locutorios. Así resulta una base imponible para el año 2006 de 2.195.387,97 euros, y para 2007 de 3.620.428 euros.

Sobre la base imponible se aplica el tipo del 16%<sup>259</sup>, que es el que corresponde al IVA devengado y las cuotas son 334.134,01 para el año 2006 y 579.268,59 euros para el año 2007. De estas cuotas habría que restar el importe del IVA soportado en el caso de que lo hubiera, y si bien la entidad no contabiliza ningún importe en concepto de IVA soportado por la actuación tributaria se comprobó que hay facturas que sí lo tienen. El total de IVA soportado en 2006 es de 884,04 euros y en 2007 de 16.502,76 euros, por lo que las cuotas debidas y no ingresadas con el consiguiente perjuicio para el erario público son de 333.249,97 euros en el año 2006 y 562.660,32 en el año 2007”.

Obsérvese que la creación de la sociedad en Santa Cruz de Tenerife pretende sólo excluir la aplicación del IVA pues en realidad la actividad se lleva a cabo desde las dos sociedades domiciliadas en la Península. Los indicios de todo ello, forma de facturar, de captar clientes, comunicaciones internas y falta de infraestructura en Canarias, se ponen de relieve en el mismo escrito de acusación. Éste es un fraude de cuantía elevada y sencillo de cometer.

### **Particularidades procedimentales.**

El procedimiento judicial casi siempre se desarrolla tras un previo procedimiento de inspección tributaria por la propia AEAT y que se rige por la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* (LGT). Cuando se aprecian indicios de delito se elabora un informe por el actuario del procedimiento, que puede ser un Inspector de Hacienda o un técnico de Hacienda (los antiguamente llamados subinspectores), en este último caso el informe suele llevar también la firma de un Inspector, y se somete a dictamen del Abogado del Estado para obtener una valoración enteramente jurídica pues la formación de Inspectores y técnicos puede tildarse de económico-jurídica. Hasta fecha reciente debía paralizarse aquí el procedimiento administrativo, lo que ya no procede según se expuso. Si el Abogado del Estado lo informa favorablemente se remite a la Fiscalía todo el

---

<sup>259</sup>

Nuevamente se aplica legislación derogada, el actualmente vigente es del 21%.

expediente, que suele ser muy voluminoso, con prolija documentación, frecuentemente facturas, medios de pago como cheques y pagarés, contratos, o declaraciones tributarias. Dependiendo del tipo concreto de fraude. Hasta fecha reciente se solía remitir en papel, si bien últimamente, según se dijo, suele remitirse digitalizado en disco informático y siempre acompañado tanto del informe del Abogado del Estado como del emitido por el actuario del procedimiento administrativo.

Recibido el expediente en la Fiscalía se incoan diligencias de investigación<sup>260</sup> y se le asignan a un Fiscal concreto. En Fiscalías grandes suele haber especialistas en estos delitos, en cuyo caso se le asignarán a un especialista, en las pequeñas no los hay y se le asignarán a cualquier Fiscal<sup>261</sup>. El Fiscal puede practicar diligencias como la toma de declaraciones o la remisión de oficios a distintos organismos requiriendo información o documentación, si bien los expedientes remitidos por la AEAT suelen ser muy completos y en general no es necesario practicar diligencias complementarias en la Fiscalía. Concluido este trámite se remite la querrela al Juzgado decano del partido en que se haya cometido el delito. Otra opción es el archivo cuando el hecho no constituya delito, lo que sucede con cierta frecuencia si se trata de expediente remitido por la Seguridad Social pero sería excepcional que la AEAT remitiera un expediente entendiendo que es delito un hecho que finalmente a juicio del Fiscal resulta no serlo.

Nada impediría que el expediente se remitiese directamente al órgano judicial por la AEAT pero es más acertado que se remita a la Fiscalía puesto que no existen Juzgados especializados en este tipo de delincuencia, por lo que remitirlo al

---

<sup>260</sup> Art. 5 de la Ley 50/81, de 30 de diciembre, por la que se regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal.

<sup>261</sup> De acuerdo con el art. 18 del EOMF en toda Fiscalía Provincial existirá una sección especializada en menores y otra en violencia de género, así como también una en urbanismo y medio ambiente y “podrán constituirse” secciones de seguridad vial y siniestralidad laboral. No se menciona ninguna sección especializada en otros delitos pero en la práctica, en las Fiscalías grandes, suele existir sección especializada en delitos económicos, que asumen el conocimiento, entre otros, de los procedimientos por fraude fiscal. También es frecuente que exista sección especializada en drogas, en delitos informáticos, en civil, y a veces en social y en contencioso-administrativo.

Fiscal, que habitualmente será especialista, puede ayudar a la buena marcha del procedimiento pues se indica en la querrela las diligencias que se deben practicar y además se identifica a los querellados, cuestión ésta de capital importancia ya que es frecuente que la AEAT remita el expediente muy próximo ya el plazo de prescripción, e identificar a los querellados interrumpe este plazo. También el auto de incoación de diligencias previas en que se identifica a los investigados interrumpe este plazo pero, dictado por un Juez no especialista en el tema, existe el riesgo de que no queden identificados todos los responsables del delito y se produzca la prescripción respecto de los no mencionados en el auto. Nada impide que la AEAT remita el expediente a la Abogacía del Estado, que como se dijo juega el papel de acusación particular, pero normalmente se remite a la Fiscalía.

La querrela se remite al Juzgado competente que será el de instrucción del lugar de comisión del delito. Se entiende cometido el delito en el domicilio del contribuyente, al ser normalmente una sociedad, en el domicilio social, pues es allí donde se debe presentar la declaración tributaria<sup>262</sup>. Si hay varios Juzgados de Instrucción se someterá a reparto. De acuerdo con las habituales normas de reparto debe corresponderle al Juzgado que hubiera estado de guardia el día de la comisión del delito, normalmente varios años antes de la querrela. Estos delitos se entienden cometidos el día del vencimiento del plazo para la presentación voluntaria de la declaración tributaria<sup>263</sup>, conque en los supuestos tan frecuentes de fraude al IVA o al IS la comisión tendrá lugar, por lo común, el 31 de enero en el IVA y el 25 de julio en el IS, del año siguiente al periodo impositivo defraudado, si bien por error, en ocasiones se considera desconocida o indeterminable la fecha de comisión del delito y se reparte la querrela según la norma subsidiaria de

---

<sup>262</sup> ATS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), 743/2013, de 24 de enero: “la competencia territorial se determina por el lugar de comisión del delito (forum delicti commissi), en el delito fiscal, de naturaleza esencialmente omisiva, el lugar de comisión del hecho delictivo será aquél en el que debió hacerse la declaración del impuesto”.

<sup>263</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 1590/2003, de 22 de abril: “la realización de la conducta típica con toda su eficacia ofensiva en los dos aludidos planos, ya se habría producido en el último momento hábil para realizar el pago del tributo (TS SS. 26 Jul. 1999 [RJ 1999, 6685] y 6 Nov. 2000 [RJ 2000, 9271])”.

reparto, frecuentemente consistente en el turno rotativo entre los Juzgados. Además en muchos partidos existe un turno rotativo para todas las querellas.

Una vez recibida la querella por el Juzgado competente, éste debe incoar por auto el procedimiento correspondiente, que dada la penalidad en este delito será el de diligencias previas. También debe identificar a los querellados en dicho auto mandando citarlos a declarar como investigados y mandando además practicar las diligencias pertinentes, normalmente las pedidas por el Fiscal. Podría el Juez mandar investigar a otras personas o practicar otras diligencias pero no es lo habitual. Las diligencias que suele interesar el Fiscal, son la imprescindible declaración de investigado de los querellados, la aportación de la hoja histórico-penal de todos ellos a fin de comprobar si concurre la agravante de reincidencia, el ofrecimiento de acciones al Abogado del Estado en concepto de acusación particular, normalmente también la citación del actuario para ratificación y aclaraciones del informe elaborado, y otras que variarán dependiendo del tipo de fraude. En ocasiones no es necesario practicar nada más pero en el habitual fraude de factureros, se debe citar a las personas que supuestamente han emitido las facturas, en principio se las puede citar en calidad de testigos. Si reconocen haberlas emitido se les investiga por fraude fiscal y si lo niegan se les mantiene la condición de testigos y a cambio se investiga al administrador de la sociedad, además de por fraude fiscal, por falsedad en documento mercantil, pues aparecen las facturas emitidas por alguien que no las ha emitido realmente y por tanto cabe pensar que la sociedad las ha falsificado a fin de deducirse los gastos de tales facturas<sup>264</sup>. Esto se debe a que hay sociedades, como en el ejemplo que vimos anteriormente, que utilizan los datos de personas que han trabajado para ellas, para falsificar facturas aparentando que están emitidas por tales personas y así

---

<sup>264</sup> Téngase presente que facturar por servicio no prestado, puede ser un medio para cometer un fraude fiscal, pero no es en sí mismo delito pues se trata del supuesto del art. 390.1.4º CP en relación con el 392 CP pero aparentar que la factura está emitida por otra persona que no la ha emitido, lo que además requiere falsificar su firma, constituye el delito del art. 390.1.3º CP.

deducirse gastos en el Impuesto sobre Sociedades<sup>265</sup>. No obstante este proceder respecto de la condición de investigados o testigos de los factureros, que es el más acertado, requiere que el expediente no haya llegado a la Fiscalía con el plazo de prescripción próximo al vencimiento porque en ese caso se deberá dirigir la querrela contra todos, para interrumpirlo, sin perjuicio de que finalmente pueda sobreseerse respecto de los supuestos factureros y quedar éstos sólo con la condición de testigos. Hay casos en que no será necesario actuar así, por ejemplo cuando los factureros hayan declarado en el procedimiento de inspección tributaria, si en él ya afirmaron haber emitido esas facturas y existen indicios de que no se prestó el servicio facturado, se puede dirigir la querrela contra ellos directamente sin que declaren antes como testigos. Con gran frecuencia en los delitos de fraude fiscal la defensa aporta un informe pericial de parte, normalmente de economista o asesor fiscal, contradiciendo el informe de la AEAT, frecuentemente con argumentos insostenibles, cuando no irrisorios. De este informe se da traslado al actuario de Hacienda para que emita un nuevo informe, complementario del que ya emitió, pronunciándose acerca de si lo ratifica, o lo modifica en algún extremo a la vista del aportado por la defensa. Casi siempre el actuario ratifica el informe inicial siendo excepcional alguna modificación.

Acabada la instrucción el Juez dicta el auto a que se refiere el art. 779.1.4º LECrim y da traslado al Fiscal y al Abogado del Estado para formular acusación. En el escrito de acusación debe proponerse la prueba, que suele ser el interrogatorio de los acusados, el de los testigos, también el interrogatorio del Inspector de Hacienda, y en su caso del subinspector, que declaran en calidad de testigo-perito. En cuanto a la prueba documental, que depende de las circunstancias, normalmente es la hoja histórico-penal, la declaración del impuesto en que se cometió el fraude si es que se presentó, si se trata de sociedad nunca debe faltar certificación del Registro Mercantil donde figure quién es el administrador de la sociedad, si se trata de un fraude de factureros las

---

<sup>265</sup> En definitiva, no en todo fraude de factureros la sociedad “se procura” facturas de quien quiera ayudarle a cometer este delito, en ocasiones la sociedad las falsifica, en cuyo caso los supuestos factureros son totalmente inocentes. No obstante este supuesto es menos frecuente que el de factura emitida por el autónomo por un servicio que en realidad no ha prestado.

facturas, supuestos medios de pago de tales facturas, con frecuencia también los libros contables, cuentas anuales y todo lo que pueda servir para probar el delito y su autoría.

Tras esto se dicta el auto de apertura del juicio oral y se da traslado a la defensa para formular escrito de defensa. Después se remite la causa al Juzgado de lo Penal para la celebración del juicio oral, si bien respecto de los delitos cometidos tras la reforma de la LO 7/2012, se remite la causa a la Audiencia Provincial, si se trata del tipo agravado.

Con frecuencia no llega a celebrarse el juicio pues son habituales las conformidades. En caso de celebración del juicio las únicas particularidades dignas de mención en el acto del juicio oral son, por un lado que dado el habitual poder adquisitivo de los investigados, lo que no es frecuente en otros delitos, los abogados suelen cumplir su función con mayor celo que de ordinario, lo que también se aprecia con frecuencia durante la instrucción, principalmente por el número de recursos que suelen interponerse en este tipo de procesos, hecho que durante el juicio oral llega a su grado sumo, manifestándose en extensos interrogatorios e informes finales. Por otro lado es muy frecuente que con el carácter de cuestión previa, se presente un nuevo informe pericial contradictorio con el del actuario y de tal extensión que no es posible leerlo y valorarlo durante la vista. Lo razonable sería la inadmisión de dicho informe pues pudo presentarse durante toda la instrucción sin esperar al mismo momento de la celebración de la vista. Sin embargo, como el art. 786.2 LECrim no prevé que la prueba que se proponga al amparo de este artículo se pueda inadmitir por este motivo, y las Audiencias Provinciales suelen ser muy generosas a la hora de entender que se ha vulnerado el derecho de la parte a proponer prueba, el Juez de lo Penal suele admitirla, lo que provoca la suspensión del juicio para que el actuario pueda valorar el informe y presentar un nuevo informe complementario. Todo lo dicho suele demorar mucho los procesos por este delito.

Encontramos una especialidad más, en relación con la publicidad de la sentencia, desde la reciente entrada en vigor de la *Ley Orgánica 10/2015, de 10 de*



*septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal, que en su artículo único introduce el artículo 235 ter en la Ley Orgánica del Poder Judicial. Este nuevo artículo establece, en su primer apartado, el acceso público de los datos personales contenidos en las sentencias firmes condenatorias por los delitos de los arts. 305, 305 bis y 306 CP, así como en el caso de los delitos de los arts. 257 y 258 CP (insolvencias punibles) cuando el acreedor defraudado sea la Hacienda Pública, y de los delitos recogidos en el art. 2 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, siempre que exista perjuicio para la Hacienda Pública estatal o de la Unión Europea. Es evidente por tanto, que el espíritu de la reforma es la protección de la Hacienda Pública, pues no se ciñe sólo al delito de fraude fiscal sino que se extiende a otros delitos en que resulta perjudicada la Hacienda y por el contrario no es aplicable al delito de fraude a la Seguridad Social o a la insolvencia punible en que la acreedora defraudada es la Seguridad Social.*

Según especifica el apartado 2 del art. 235 ter LOPJ, el público acceso se llevará a término mediante publicación en el Boletín Oficial del Estado. Será el letrado de la Administración de Justicia (anteriormente Secretario Judicial) quien deberá, mediante Diligencia de Ordenación, mandar publicar una certificación expedida por él mismo y donde figuren los datos que permitan identificar el proceso judicial, nombre y apellidos o denominación social del condenado y, en su caso, del responsable civil, el delito por el que se lo haya condenado, las penas, y las cuantías por las que se haya perjudicado a la Hacienda Pública por todos los conceptos. Si el condenado, o el responsable civil, pretenden evitar esta publicación, el apartado 3 del art. 235 ter LOPJ les permite pagar o consignar en la cuenta de depósitos y consignaciones del órgano judicial la totalidad de la cuantía correspondiente al perjuicio causado a la Hacienda Pública por todos los conceptos antes de la firmeza de la sentencia, y así evitar la publicación.

Esta reforma se aplica a todas las sentencias que se dicten tras su entrada en vigor (disposición transitoria única), que tuvo lugar el 11 de noviembre de 2015 (disposición final tercera) optando así el legislador por una retroactividad media

que como indica el Preámbulo de la LO 10/2015 “resulta admisible dado el carácter procesal y no sancionador de la medida”.

El preámbulo justifica esta publicidad basándose en que en la defraudación fiscal “frente al interés del condenado, se alza el interés público” y se hace referencia a que en muchos países de nuestro entorno la publicación de la sentencia es la regla general y que incluso la cita de jurisprudencia se efectúa por referencia a las partes. De acuerdo con el Preámbulo, la publicidad de las sanciones tanto penales como administrativas se ha introducido en nuestro ordenamiento jurídico “en el sector financiero, en materia de prevención de riesgos laborales y recientemente respecto de las sanciones cometidas por los altos cargos, donde se ha observado la eficacia de este tipo de medidas en relación con la finalidad perseguida”. Además recuérdese que el art. 216 CP también tiene prevista la publicación de la sentencia en los delitos de injurias y calumnias, y el art. 288 CP en los delitos relativos a la propiedad intelectual e industrial, mercado y consumidores y corrupción en los negocios, con lo que no es un caso único el que aquí tratamos, aunque sí poco habitual.

Aparte de esto no existen más especialidades dignas de mención en lo que queda de proceso salvo la ya citada de que el órgano sentenciador sólo se ocupa de la ejecución de la pena privativa de libertad, correspondiéndole a la AEAT la multa y la responsabilidad civil.

Haremos aquí referencia a un problema que deriva de la reciente *Ley 41/2015, de 5 de octubre, de modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para la agilización de la justicia penal y el fortalecimiento de las garantías procesales*, que en su art. Único. seis. modifica el art. 324 LECrim estableciendo un plazo máximo de instrucción de seis meses computados “desde la fecha del auto de incoación del sumario o de las diligencias previas”. De aquí no sólo deriva la limitación temporal de la instrucción sino también queda patente que tal limitación se circunscribe al sumario y a las diligencias previas, quedando fuera por tanto, el procedimiento ante el Tribunal del Jurado, regido por la *Ley Orgánica 5/1995, de 22 de mayo, del Tribunal del Jurado*, así como también el procedimiento para el

enjuiciamiento rápido de determinados delitos contemplado en los arts. 795 y siguientes LECrim y el procedimiento por delitos de injuria y calumnia contra particulares de los arts. 804 y siguientes LECrim. En ciertos delitos sería imposible cumplir un plazo máximo de duración de la instrucción tan breve, como sucede precisamente en el fraude fiscal, que según hemos expuesto no es de rápida instrucción. Éste es el motivo por el que el art. 324 LECrim a continuación introduce dos excepciones al plazo máximo de instrucción: la declaración de complejidad y la fijación del “nuevo plazo máximo”.

La declaración de complejidad se realiza por el Juez a instancia exclusiva del Ministerio Fiscal, nunca podrá acordarla de oficio, y requiere la audiencia de las partes, aunque ninguna otra parte podrá instarla. Procede tal declaración cuando “por circunstancias sobrevenidas a la investigación, ésta no pudiera razonablemente completarse en el plazo estipulado (seis meses) o concurran de forma sobrevenida algunas circunstancias previstas en el apartado siguiente de este artículo” (art. 324.1 segundo párrafo LECrim). En definitiva, quiere esto decir que hay dos posibilidades de complejidad: que no pueda concluirse la instrucción en seis meses o que se den las circunstancias del apartado 2<sup>266</sup>. Lo correcto hubiera sido establecer sólo la primera posibilidad pues carece de sentido declarar compleja la instrucción porque concurran las circunstancias del apartado 2 si pese a ello la instrucción puede concluirse en seis meses. Es posible que con la exposición de las circunstancias del art. 324.2 LECrim el legislador haya querido establecer unos supuestos en que entienda que en todo caso la instrucción es compleja, sin que proceda valorar si es posible o no concluir la instrucción en seis meses. En cambio, si no concurren esas circunstancias, será posible declarar compleja la instrucción pero sólo cuando se dé la circunstancia de que la instrucción no pueda concluir en seis meses, decisión que tomará el Juez instructor cuando se lo pida el Fiscal y que podrá recurrirse en apelación, y

---

<sup>266</sup> a) recaiga sobre grupos u organizaciones criminales, b) tenga por objeto numerosos hechos punibles, c) involucre a gran cantidad de investigados o víctimas, d) exija la realización de pericias o de colaboraciones recabadas por el órgano judicial que impliquen el examen de abundante documentación o complicados análisis, e) implique la realización de actuaciones en el extranjero, f) precise de la revisión de la gestión de personas jurídico-privadas o públicas, o g) se trate de un delito de terrorismo, (art. 324.2 LECrim).

por tanto será revisable por la Audiencia Provincial que podrá valorar si la instrucción puede o no concluir en seis meses. En cambio, si concurren las circunstancias del apartado 2, el Juez primero y la Audiencia, en su caso, después, sólo podrán valorar si concurren tales circunstancias pero no si la instrucción puede concluir en seis meses, de modo que el Juez podrá declarar compleja una causa cuya instrucción no requiera un plazo superior a seis meses, y la Audiencia Provincial no podrá revocarlo.

De las circunstancias del art. 324.2 LECrim resultarán de aplicación, al menos casi siempre, a los delitos de los arts. 305 a 310 CP las previstas en d) y f), es decir realización de pericias, examen de abundante documentación o complicados análisis y revisión de la gestión de personas jurídicas. En ocasiones también puede resultar de aplicación la circunstancia de la letra c), “involucre a gran cantidad de investigados (...)”.

La declaración de complejidad supone que el plazo de instrucción dura dieciocho meses en lugar de seis y además admite prórroga por otro plazo de dieciocho meses más. Del mismo modo que la declaración de complejidad, la prórroga sólo es posible a instancia del Fiscal y previa audiencia de las partes y se debe instar al menos tres días antes de la expiración del plazo, previsión esta última que no existe en relación a la declaración de complejidad que por tanto podrá instarse incluso el último día del plazo. Sobre el plazo de que dispone el Juez para resolver nada dice la LECrim aunque no parece que sea admisible que resuelva expirado el plazo, sea el de seis o el de dieciocho meses. Nada se dice tampoco acerca de si es posible una nueva prórroga por lo que parece que no será admisible.

Contra el auto que desestima la solicitud de prórroga no cabe recurso, esto quiere decir, *sensu contrario*, que contra el que la estima sí cabe, y aplicando las reglas generales serán los recursos de reforma y apelación los que puedan interponerse. Contra el auto que estime o desestime la declaración de complejidad debe entenderse que caben también los recursos de reforma y apelación pues ninguna salvedad se establece sobre ello. La irrecurribilidad del auto que deniegue la

prórroga se ve atemperada por la posibilidad de reproducir “esta petición en el momento procesal oportuno”. No se indica cuál será ese momento pero como la denegación de prórroga supondrá el fin de la instrucción y deberá dictarse, si se trata de diligencias previas, el auto a que se refiere el art. 779.1 LECrim, se entiende que será mediante el recurso contra este auto como deberá reproducirse esta petición, sea auto de sobreseimiento (779.1.1ª LECrim), o de continuación como procedimiento abreviado (779.1.4ª LECrim). Si se trata de un sumario el agotamiento del plazo dará lugar a que el Juez deba dictar el auto de conclusión del sumario, contra el que, aunque la Ley no lo dice expresamente, parece entenderse que no cabe recurso, por lo que sólo se podrá reproducir la petición en el trámite a que se refiere el art. 627 LECrim. Pese a ello la *Circular 5/2015 de la Fiscalía General del Estado, sobre los plazos máximos de la fase de instrucción*, en su conclusión octava, aunque considera que en el caso del procedimiento abreviado sí debe recurrirse el auto a que se refiere el art. 779.1.4ª LECrim, sin embargo en el caso del sumario entiende que lo procedente es recurrir el auto de procesamiento. No podemos estar de acuerdo con esta doctrina porque no podrá recurrirse este auto si ya es firme y tampoco si dicho auto no se ha dictado todavía, téngase presente que el agotamiento del plazo no dará lugar a que se dicte el auto de procesamiento sino a que se dicte el auto de conclusión del sumario, pues no sólo es eso lo lógico sino también lo que establece el art. 324.6 LECrim. Por este motivo entiendo que la referencia que realiza la Circular 5/2015 FGE al auto de procesamiento es un error y que quiso referirse al auto de conclusión del sumario, que no podrá recurrirse, pero sí revocarse de acuerdo con lo establecido en los arts. 630 y 631 LECrim, como consecuencia de lo alegado por las partes al despachar el ya mencionado trámite del art. 627 LECrim. Tampoco parece acertado que la Circular, al referirse al procedimiento abreviado, se refiera sólo al auto mencionado en el párrafo cuarto del art. 779.1 LECrim, pues el Juez podría dictar también el auto a que se refiere el párrafo primero de ese apartado si concurren las circunstancias para ello, pues así se entiende *sensu contrario* del art. 324.8 LECrim, y no hay razón para que en el recurso contra dicho auto no pueda el Fiscal reproducir la petición de la prórroga que se le denegó en su momento. Sí parece fuera de toda duda que sólo el Fiscal podrá

reproducir la petición ya que ninguna otra parte puede formular siquiera la petición.

Nada dice el art. 324.2 LECrim sobre los motivos por los que procederá la prórroga, luego se entiende que serán los mismos por los que procede la declaración de complejidad. Nada establece tampoco sobre la forma de la resolución, salvo que se deniegue la prórroga en cuyo caso deberá adoptar la forma de auto según el párrafo segundo del art. 324.2 LECrim. Parece acertada la forma de auto si se declara la causa compleja o se prorroga el plazo porque la instrucción no pueda razonablemente completarse en el plazo estipulado, dada la necesidad de motivación. Pero si el motivo de la declaración de complejidad o de la prórroga es la concurrencia de las circunstancias del apartado 2 del art. 324 LECrim, no es precisa mayor motivación, por lo que nada impediría que se adoptara la decisión por providencia, sin embargo dada la trascendencia de la resolución entiendo que igualmente debe adoptar la forma de auto. En caso de que se deniegue la solicitud, porque esa decisión puede dar lugar a que queden frustrados los fines del proceso, y en caso de que se conceda, porque podría vulnerarse así el derecho fundamental al proceso sin dilaciones indebidas (art. 24.2 CE), considero que en todo caso la resolución debe revestir la forma de auto.

El art. 324.3 LECrim establece dos únicos supuestos en que los plazos quedarán interrumpidos: uno, cuando la causa se declare secreta y mientras dure el secreto, y otro, en caso de sobreseimiento provisional. El último párrafo determina que al ponerse fin al secreto o reabrirse las actuaciones, los plazos continuarán por el tiempo que les restase, por lo que dicha “interrupción” opera en realidad como la suspensión de un plazo de caducidad. Provoca perplejidad que no se haya previsto como motivo de interrupción, cualquier otro que sea imputable a las personas contra las que se dirige el procedimiento, principalmente el de haberse sustraído a la acción de la justicia. Téngase presente que la comparecencia del investigado es imprescindible en todo proceso penal al menos en una ocasión, para la toma de declaración en calidad de investigado, y en el caso de sumario se requiere una segunda comparecencia, para la toma de la declaración indagatoria. Cierto es que en caso de incomparecencia cabe el sobreseimiento provisional,

pero si en el mismo procedimiento existen varios investigados, la falta de previsión legal al respecto, fuerza a sobreeser provisionalmente de manera inmediata respecto de los que no comparezcan a fin de evitar de este modo el vencimiento del plazo.

Aparte de la declaración de complejidad, otra excepción a la duración máxima de la instrucción de seis meses es la fijación de “un nuevo plazo máximo”. El empleo de esta expresión parece referirse a plazo “nuevo” tras el correspondiente a la declaración de complejidad o la prórroga. Sin embargo, lo cierto es que el art. 324.4 LECrim al referirse al momento de solicitud dice “antes del transcurso de los plazos establecidos en los apartados anteriores o, en su caso, de la prórroga”. De aquí parece inferirse que al decir “los plazos establecidos en los apartados anteriores” se refiere tanto al de duración general de seis meses como al correspondiente a la declaración de complejidad de dieciocho, no se refiere al de prórroga porque ése ya lo menciona a continuación expresamente. Si esta posibilidad estuviera prevista sólo para causas complejas debería haber sido más claro el legislador al establecerlo de ese modo, de forma que entiendo que no debe haber duda en cuanto a que este “nuevo plazo” está previsto para todo procedimiento.

Este plazo del art. 324.4 LECrim tiene cuatro importantes diferencias respecto del plazo de complejidad. La primera consiste en que se fundamentará en “concurrir razones que lo justifiquen”, ni siquiera se citan al tratar este nuevo plazo ejemplos posibles de tales razones como sucedía en cambio en el plazo de complejidad, por lo que parece estar concebido aquél en términos aún más amplios que éste. La segunda diferencia se refiere a la legitimación activa, en este caso no sólo le corresponde al Fiscal sino a “alguna de las partes personadas” aunque, eso sí, en ningún caso se prevé tampoco la posibilidad de acordarse de oficio. La tercera diferencia es que este plazo no tiene ningún límite, de modo que se entiende que las partes podrán instar el plazo que quieran y el Juez también podrá resolver en el sentido de conceder el solicitado u otro menor. Sin embargo, no parece que sea posible otro mayor dado que se ha inspirado esta novedad legislativa en el principio acusatorio. Finalmente, la cuarta y última diferencia consiste en que sólo

en caso de acordarse este nuevo plazo cabe la posibilidad de interesar diligencias complementarias de los arts. 627 y 780 LECrim, pues así lo establece el apartado 5 del art. 324 LECrim.

De lo dicho cabe concluir que no existen sino ventajas en cuanto a esta segunda posibilidad del nuevo plazo, frente a las limitaciones de la declaración de complejidad. Se puede desde el primer momento interesar el nuevo plazo por un periodo holgado y evitar así los límites de la declaración de complejidad en cuanto a que requiere la petición de prórroga si la instrucción dura más de dieciocho meses y la imposibilidad de pedir diligencias complementarias, tan frecuentes tanto en las diligencias previas como en el sumario. Nada impide pedir primero la declaración de complejidad y después el nuevo plazo pero pudiendo acudir directamente a este último, que además es el único que puede instar una parte distinta del Fiscal, nos atrevemos a afirmar que, aunque aún sea pronto para extraer conclusiones de la práctica forense, será el nuevo plazo la solución habitual y no la declaración de complejidad. La Circular 5/2015, aunque no llega a recomendar el uso del plazo máximo frente a la declaración de complejidad, sí parece recomendar su uso frente a la prórroga de la declaración de complejidad pues el plazo máximo permite diligencias complementarias y cabe recurso contra su denegación<sup>267</sup>.

Los apartados 6, 7 y 8 del art. 324 LECrim, que ponen fin a este artículo, se refieren a las consecuencias del transcurso del plazo. No es necesario que transcurra el plazo para dar por acabada la instrucción pues “el juez concluirá la instrucción cuando entienda que ha cumplido su finalidad” pero una vez transcurra el plazo sí deberá poner fin a la instrucción sea de oficio “el instructor dictará auto

---

<sup>267</sup> Circular 5/2015 FGE, conclusión 10ª, párrafo segundo: “en muchas ocasiones la solicitud de plazo máximo podría resultar procesalmente más conveniente que la de la prórroga del art. 324.2 al haber expirado el plazo de 18 meses en las instrucciones complejas, no solamente porque quedaría incólume la posibilidad de solicitar diligencias complementarias si expira el plazo máximo acordado sino porque el auto denegando dicho plazo sería susceptible de recurso, a diferencia del auto que deniega la prórroga del art. 324.2 LECrim”.



de conclusión del sumario o, en el procedimiento abreviado, la resolución que proceda conforme al artículo 779”, o bien a instancia del Fiscal, debiendo resolver el Juez, en este último caso en el plazo de quince días. Se establece la salvedad de las diligencias de investigación “acordadas” antes del transcurso de los plazos, que serán válidas pero dice el precepto “sin perjuicio de su recepción tras la expiración de los mismos”. No queda por tanto muy clara la cuestión. Si no estaba ni tan siquiera acordada, evidentemente ya no podrá acordarse pero la duda estriba en qué debe entenderse por recepción. Por ejemplo si se interesa un dictamen pericial en plazo pero se recibe después de expirado éste, no hay duda que es admisible, pero qué sucede si se trata de una declaración acordada antes y practicada después. No sabemos si la práctica de la declaración puede entenderse subsumible en el concepto “recepción”. Tampoco queda claro qué debe entenderse por “acordadas”, siguiendo con los mismos ejemplos puede bastar con que por providencia se haya decidido requerir un dictamen pericial o practicar una declaración, o puede requerirse que se haya designado perito o citado al declarante para entender la diligencia practicada antes del transcurso del plazo. Son preguntas a las que la jurisprudencia deberá dar respuesta.

Finalmente el apartado 8 aclara que en ningún caso el transcurso del plazo dará lugar al archivo salvo que concurren las circunstancias previstas en los arts. 637 ó 641 LECrim, es decir salvo que quepa el sobreseimiento libre o provisional por los motivos generales. Esto deja claro que tras transcurrir estos plazos, aunque no podrán “acordarse” más diligencias de investigación, sin embargo el procedimiento continuará adelante, salvo que por otros motivos deba archivarse. No obstante no podrá continuar adelante si las diligencias que no llegaron a acordarse eran estrictamente necesarias como sucede por ejemplo con la declaración del investigado, con el auto de procesamiento o con la declaración indagatoria. En un procedimiento con un único investigado la práctica demuestra que no es excepcional un error de este tipo en la instrucción, principalmente la falta de declaración en calidad de investigado, pero antes podía enmendarse y ahora no, salvo que no haya aún transcurrido el plazo. Cuando en un procedimiento hay varios denunciados este error es muy habitual. Además, este problema no podrá resolverse por vía de las diligencias complementarias de los

arts. 780 y siguientes LECrim ni aunque se haya fijado nuevo plazo máximo, porque no se pueden realizar nuevas imputaciones, es decir que no puede dirigirse la investigación contra más personas, en la fase intermedia. La única opción sería recurrir el auto de continuación del art. 779.1.4ª LECrim, pero como esto supone retraer el proceso a la fase de instrucción, en caso de haber transcurrido ya el plazo para concluirlo, no será posible resolver el problema de esta forma.

En el caso del sumario entendemos que las diligencias a que se refiere el art. 627 LECrim sí pueden resolver este problema, siempre que sean admisibles por haberse acordado el nuevo plazo máximo, porque estas diligencias, a diferencia de lo que sucede con las del art. 780 LECrim para el procedimiento abreviado, siempre devuelven la causa a la fase instructora. Esto se debe a que la práctica de estas diligencias supone siempre la revocación del auto de conclusión del sumario de modo que, aunque esta fase esté agotada ya de acuerdo con los plazos que establece este artículo, como su apartado 5 prevé expresamente que se puedan interesar tales diligencias, no hay otra posibilidad que considerar que se establece así una excepción a la imposibilidad de continuar con la instrucción tras el transcurso de los plazos, y por tanto se podrá, en este caso sí, dirigir el procedimiento contra nuevos investigados.

Desde el punto de vista crítico, no creemos que esta reforma agilice la justicia, en contra de lo que establece la propia rúbrica de la Ley que la ha introducido, pues se permite un plazo máximo sin ningún límite temporal y para todo procedimiento simplemente con que se aprecien “razones que lo justifiquen”. Entendemos que los procedimientos sencillos de instruir se seguirán instruyendo en los mismos plazos que antes de la entrada en vigor de la reforma y que los que resulten más complicados se demorarán de la misma forma que se demoraban antes. Como inconveniente citar que se deja en manos de las partes el control de unos plazos de tramitación en un procedimiento que no tramitan tales partes, y que esto puede dar lugar a instrucciones deficientes con todo el perjuicio que ello puede suponer en el juicio oral. Téngase presente que aunque las partes tengan acceso al procedimiento, éste se encuentra físicamente en el Juzgado, y no resulta sencillo

que el Fiscal pueda controlar los plazos de tramitación de unos procedimientos que físicamente no se encuentran en la Fiscalía y que por tanto no puede examinar con la inmediatez que las circunstancias requieren. El correcto cumplimiento de la norma requeriría que el Juez remitiera todos los procedimientos al Fiscal cuando estén próximos a vencer los plazos, para que interese lo que entienda procedente, pero partiendo de la base de que ninguna Ley obliga al Juez a actuar de ese modo. Otra posibilidad sería que se desplazase el Fiscal regularmente al Juzgado para comprobar el estado en que se encuentran los procedimientos. Esto último no es sencillo habida cuenta de que en muchos partidos judiciales no existe Fiscalía. Por ejemplo el Juzgado de 1ª Instancia e Instrucción de Valverde del Hierro sólo podrá examinarlo un Fiscal que se desplace desde Tenerife pues no existe Fiscalía en la isla de Hierro. Dado que no aporta ninguna ventaja, probablemente no debió realizarse esta reforma y, de realizarse, habría sido más lógico que fuera el Juez, que es a quien corresponde la instrucción, quien determinara los plazos de oficio, sin las limitaciones que le supone poder actuar sólo a instancia de parte. Por tanto, aunque aún es pronto para valorar su funcionamiento en la práctica, *prima facie* no entendemos que esta novedad vaya a aportar ninguna ventaja y sí puede suponer la frustración de no pocos procedimientos judiciales por deficiencias en la instrucción que no puedan solventarse por haber transcurrido ya los plazos de instrucción.

## **Fraude a la Seguridad Social.**

El mismo Título que el Código Penal dedica al fraude a la Hacienda Pública, contempla también el delito contra la Seguridad Social. Hasta la reciente reforma operada por la LO 7/2012, se trataba de un delito rigurosamente gemelo al fraude fiscal, pero tras la reforma existen dos diferencias importantes, una referente a la cuantía defraudada y el periodo para su determinación, y la otra referente a una nueva modalidad delictiva.

En cuanto a la primera cuestión, la novedad consiste en que si antes de la reforma la cuantía defraudada debía ser superior a 120.000 euros en un año para

que el hecho fuera constitutivo de delito, igual que en el fraude fiscal, tras la reforma la cuantía se reduce a 50.000 euros y el periodo se extiende a 4 años. El motivo de la modificación de este delito es que la rigurosa analogía con el fraude fiscal había dado lugar a que el delito contra la Seguridad Social no existiera en la práctica pues resulta una cuota excesivamente elevada tanto para personas físicas como jurídicas. Rebajar la cuantía y ampliar el número de años que pueden considerarse para su determinación, ha dado lugar a que este delito haya aparecido en la práctica forense. No dice el artículo que deba tratarse de años consecutivos, por lo que podrán no serlo, siempre y cuando ninguno de los cuatro esté prescrito. La lectura del resto del art. 307 CP así como del art. 307 bis CP en comparación con los arts. 305 y 305 bis CP, pone de relieve el mantenimiento, en lo demás, del paralelismo entre este delito y el de fraude fiscal, en lo referente a excusa absolutoria, quiebra del principio *ne bis in idem* en lo que a litispendencia se refiere, tipo privilegiado por pago de lo defraudado y colaboración, y ejecución de la pena de multa y responsabilidad civil por la Administración, aunque en este caso por la Administración de la Seguridad Social. Existe en cambio una lógica diferencia entre el fraude a la Seguridad Social y el fraude a la Hacienda Pública en lo que se refiere al tipo agravado en atención a la cuantía. Tal agravante se aplica en el segundo caso cuando el fraude supera los 600.000 euros, mientras que en el primero se aplica siempre que supere los 120.000 euros, ya que también el tipo básico del fraude a la Seguridad Social requiere una cuantía inferior a la del tipo básico del fraude fiscal.

La otra innovación de la reforma, antes aludida, se contempla en el art. 307 ter CP, es una nueva modalidad delictiva consistente en obtener o facilitar a otro la obtención de prestaciones de la Seguridad Social o su prolongación indebida. Por tanto este delito, como el IVA carrusel, no consiste en un impago sino en obtener una cantidad indebidamente, cuestión importante sobre la que hablaremos más adelante. Esta conducta en realidad no era impune antes de la reforma pues podía calificarse como estafa (encajaba también en el fraude de subvenciones si se superaban los 120.000 euros en un año natural, cosa poco probable) y obsérvese que la pena prevista para este nuevo tipo es la misma que para el delito de estafa, si bien con un tipo privilegiado para los supuestos que no revistan

especial gravedad. Para determinar tal gravedad debe atenderse al importe defraudado, los medios empleados y las circunstancias personales del autor. En el caso del importe defraudado, aunque aún no existe jurisprudencia sobre el tema, podría entenderse aplicable a los supuestos en que, de punirse como estafa, el hecho sería delito leve, es decir, para cuantía no superior a 400 euros. El resto del artículo mantiene el paralelismo con el fraude fiscal en lo referente a excusa absolutoria, quiebra del *ne bis in idem* en lo que a litispendencia se refiere y ejecución de la pena de multa y responsabilidad civil por la Administración de la Seguridad Social. También en el tipo agravado, aunque en este caso la agravante relativa a la cuantía resulta de aplicación con que se superen los 50.000 euros.

El fraude a la Seguridad Social consiste también en una norma penal en blanco que habrá que complementar principalmente con el *Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social*.

Desde el punto de vista de la práctica judicial en relación con el delito contra la Seguridad Social hay dos aspectos importantes que resaltar. Uno, que dada la novedad del delito, es en fechas recientes cuando la Seguridad Social está empezando a remitir expedientes por este delito con lo que están todavía, en general, en fase de instrucción. Otro, en los expedientes remitidos se aprecia que la Seguridad Social se ocupa ahora de una tarea nueva para ella, elaborar informes para remitirlos a la Fiscalía junto a la documentación que acredite el hecho delictivo, y por tanto tales informes no tienen el nivel habitual de los que remite la AEAT ni suelen ir acompañados de toda la documentación necesaria, lo cual obliga con frecuencia al Fiscal a practicar diligencias para completar el expediente antes de formular la querrela. Estos expedientes están elaborados por un Inspector de Trabajo y Seguridad Social y aunque aún es pronto para poder hablar de prácticas consolidadas, debe entenderse que la acusación particular por estos delitos no se ejercerá por la Abogacía del Estado sino que será asumida por el Letrado de la Administración de la Seguridad Social.

Casi siempre los expedientes remitidos por la Seguridad Social, al menos hasta el momento, se refieren al delito del art. 307 ter CP, concretamente referidos a dar de alta en una empresa a personas como si fueran trabajadoras, sin serlo en realidad, con el único propósito de que puedan obtener prestaciones por desempleo. También se están remitiendo a las Fiscalías denuncias por altas fraudulentas pero cuando el propósito ha sido únicamente lograr ventajas en materia de extranjería, permiso de residencia principalmente. Este hecho no constituye fraude a la Seguridad Social. Existe una teoría, que en opinión de GÓMEZ MARTÍN es defendida por la doctrina minoritaria y la jurisprudencia mayoritaria<sup>268</sup>, que considera que se trata de un delito de falsedad documental del art. 390.1.2º CP. Cuando se aporta un supuesto contrato de trabajo que no se corresponde con la realidad, la falsedad consiste en faltar a la verdad en la narración de los hechos, puesto que no es cierta la relación laboral, y este tipo de falsedad, cometida por un particular, no es constitutiva de delito (art. 392.1 CP). Sin embargo, la teoría aludida, considera que cuando la falsedad en la narración de los hechos no se ciñe a algún extremo concreto del documento sino al documento íntegramente considerado, cabe subsumir esta conducta en el “simulando el documento en todo o en parte, de manera que induzca a error sobre su autenticidad” a que se refiere el art. 390.1.2º CP, en otras palabras, lo que sería una falsedad ideológica se convierte en falsedad material precisamente por alcanzar el documento en su totalidad<sup>269</sup>.

Esta teoría es inadmisibles por realizar una interpretación extensiva de la norma penal, ya que el supuesto impone de faltar un particular a la verdad en la

---

<sup>268</sup> GÓMEZ MARTÍN, V.: “artículo 390 CP”, en CORCOY BIDASOLO, M./ MIR PUIG, S. (dir.) y otros: *Comentarios al Código Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, p. 861 s.

<sup>269</sup> En este sentido STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 188/2016, de 4 de marzo: “la doctrina de esta Sala (SSTS 900/2006 de 22 de septiembre, 894/2008 de 17 de diciembre, 784/2009 de 14 de julio, 278/2010 de 15 de marzo, 1100/2011 de 27 de octubre, 211/2014 de 18 de marzo, 327/2014 de 24 de abril, entre otras), afirman que en el apartado 2º del art. 390.1 resulta razonable incardinar aquellos supuestos en que la falsedad no se refiere exclusivamente a alteraciones de la verdad en algunos de los extremos consignados en el documento, que constituirían la modalidad despenalizada para los particulares de faltar a la verdad en la narración de los hechos, sino al documento en sí mismo en el sentido de que se confeccione deliberadamente con la finalidad de acreditar en el tráfico jurídico una relación jurídica absolutamente inexistente”.

narración de los hechos, en ningún caso requiere que esta falsedad afecte a una sola parte del documento. Tampoco cabe considerar que se esté suponiendo la intervención de una persona que no la ha tenido (supuesto delictivo del art. 390.1.3º CP), puesto que el falso trabajador sí ha intervenido en el falso contrato de trabajo, y lo habrá firmado de su puño y letra, cuestión diferente es que el contrato hace referencia a una prestación de trabajo irreal, de modo que tampoco por este motivo será este hecho punible. Defender la interpretación extensiva nos llevaría a considerar que también la factura girada por servicio no prestado, de la que anteriormente se habló, es un hecho constitutivo de delito por afectar la falsedad a la totalidad del documento, y sin embargo no tenemos conocimiento de que en la jurisprudencia española haya ninguna condena en este sentido.

Se recoge a continuación un ejemplo de fraude a la Seguridad Social:

“El 29 de junio de 2011 el acusado, Rachid, mayor de edad y sin antecedentes, se dio de alta como autónomo en el régimen general de la Seguridad Social, en el Código Nacional de Actividades Económicas (CNAE) 5630 correspondiente a establecimientos de bebidas, y fijando su centro de trabajo en la calle “X” de San Nicolás de Tolentino, donde llevó a cabo una pequeña actividad mercantil<sup>270</sup>, sin embargo, a cambio de una contraprestación económica, dio de alta en la Seguridad Social a trabajadores que en realidad no realizaban ningún trabajo para el empleador pero que sobre esta falsa apariencia podían solicitar prestaciones de la Seguridad Social.

Así el también acusado Mohamed, mayor de edad y sin antecedentes, estuvo de alta del 22 de diciembre de 2011 al 27 de diciembre de 2011, Fátima, mayor de edad y sin antecedentes, del 23 de marzo de 2012 al 27 de marzo de 2012, Alí (hermano de Mohamed), mayor de edad y sin antecedentes, del 15 de julio de 2011 al 5 de agosto de 2011, del 21 de septiembre de 2011 al 20 de octubre de 2011 y del 2 de enero de 2012 al 12 de abril de 2012, Zoraida, mayor de edad y sin antecedentes, del 1 de febrero de 2012 al 12 de abril de 2012, Salma, mayor

---

<sup>270</sup> En este ejemplo no es ficticia la empresa, existe y lleva a cabo cierta actividad, pero no trabajan para ella las personas a las que da de alta.

de edad y sin antecedentes, del 15 de julio de 2011 al 31 de julio de 2011 y del 14 de diciembre de 2011 al 4 de julio de 2012.

Pese a tener los acusados pleno conocimiento de no haber realizado ningún trabajo para su empleador<sup>271</sup>, se basaron en esta falsa apariencia para, solicitar de la Seguridad Social y obtener, Mohamed 9.366,11 euros en concepto de desempleo, Fátima 1.462,6 euros en concepto de desempleo, Alí 4.087,9 euros por desempleo, 700 euros por paternidad, 624,8 por incapacidad temporal y obtuvo también asistencia sanitaria por valor de 1.225,26 euros, Zoraida 1.278 euros por desempleo y Salma 5.720,69 euros por desempleo y 4.567,36 por maternidad. Todo ello ha supuesto un desfaldo total a las arcas públicas de 33.792,32 euros.”

Como vemos las prestaciones no necesariamente deben ser en concepto de desempleo, también pueden ser por incapacidad temporal, maternidad o incluso no consistente en prestación económica, pero sí económicamente evaluable, como sucede con la asistencia sanitaria.

La prueba de que los empleados eran ficticios es indiciaria. Un local de este número de trabajadores debe ser grande, tener un amplio horario de apertura, realizar grandes compras de provisiones, bebidas en este caso, pagar elevadas cantidades en concepto de suministros, especialmente electricidad, muy probablemente dará beneficios, lo que supone pagar cantidades no despreciables a la Hacienda Pública, y como toda empresa tendrá que pagar las nóminas a sus empleados. Declaraciones de vecinos en calidad de testigos suelen ser útiles a efectos de desmontar parte de esta apariencia. Por lo demás basta con requerir al supuesto empleador para que aporte facturas de las compras que hacía y que normalmente dirá haber extraviado. Tampoco podrá aportar justificante de pago de nóminas pues dirá pagarlas en efectivo y de capital importancia suele ser la

---

<sup>271</sup> Dada la extranjería de todos los implicados es posible que la intención primitiva fuera obtener ventajas en materia de extranjería, pero lo cierto es que con conocimiento de ser falsa la prestación laboral se interesaron a continuación prestaciones derivadas de ella, lo que convierte en delito lo que en principio podría haber sido mera infracción administrativa.



declaración de impuestos pues de ser cierta la base imponible declarada no le permitiría pagar, no ya las nóminas, ni tan siquiera la renta del local.

Antes de introducirse este fraude en el Código Penal, como ya se dijo, se podía castigar este mismo hecho pero como estafa. Todos los que obtengan una prestación cometen estafa por autoría directa, por la concurrencia de engaño suficiente para producir error, ánimo de lucro, y acto de disposición que lleva a cabo la Seguridad Social como consecuencia de ese error, consistente en el pago de la prestación. Quien los dé de alta, en nuestro ejemplo Rachid, actúa también con ánimo de lucro pero obsérvese que no se detalla la cuantía de esa “contraprestación económica” que se supone que ha recibido, no obstante aunque no quede probado en juicio el ánimo de lucro por parte suya, será autor de estafa por cooperación necesaria con los coacusados. Actualmente la conducta de todos será subsumible en el art. 307 ter CP que castiga a quien obtenga “para sí o para otro”. En nada empece esta calificación de los hechos que Rachid pudiera quizá tener la mera intención de que sus supuestos empleados lograsen permiso de residencia en España, y no que reclamasen prestaciones sociales, pues lo cierto es que con su conducta permitía este tipo de reclamaciones por lo que debe entenderse que, respecto de Rachid, al menos existe dolo eventual en lo que a fraude a la Seguridad Social se refiere.

### **Fraude de subvenciones.**

Mucho menos frecuente que el fraude fiscal es el fraude de subvenciones que también tipifica este mismo Título del Código, en el art. 308 CP. Recoge dos modalidades, obtener la subvención falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido o bien aplicarla a fines distintos de aquéllos para los que se concedió, en ambos casos se requiere que supere la cuantía de 120.000 euros. También se trata de una norma penal en blanco que se complementará con la *Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones*. Dadas las competencias de las Comunidades Autónomas sobre este tema los expedientes administrativos sobre este tipo de fraude suelen estar

elaborados por la Administración autonómica y su nivel técnico no está a la altura de los elaborados por Hacienda. En este caso nos encontramos ante un delito que consiste en obtener cantidades y no en impagarlas, más adelante veremos la importancia que puede esto tener a la hora de considerarlo como posible delito fuente del blanqueo de capitales.

El resto del artículo recoge la excusa absolutoria, la quiebra del principio *ne bis in idem* en lo que a litispendencia se refiere y el tipo privilegiado por pago y colaboración pero no recoge la ejecución de la multa y responsabilidad civil a cargo de la Administración.

A continuación se expone un ejemplo de fraude de subvenciones:

“La sociedad “X” SL tiene su domicilio en km. “Y” de la carretera “Z”, en Betancuria, y los administradores mancomunados de dicha sociedad son los acusados María, Rubén y Pablo, mayores de edad y sin antecedentes penales.

“X” SL solicitó y obtuvo una ayuda de la Viceconsejería de Agricultura para la celebración de contratos de campaña que tengan por objeto la comercialización de productos agrícolas obtenidos en las Islas Canarias y destinados al mercado canario. La ayuda fue concedida por Resolución de la citada Viceconsejería en fecha “Tal” por un importe total de 258.687,79 euros que se correspondían a la categoría C1 (plantas de valor entre 0,15 y 0,45 euros) concediéndose ayuda de 20.381,85 euros para 452.930,02 plantas de esta categoría, categoría C2 (plantas de valor entre 0,46 y 1,50 euros) concediéndose ayuda de 39.879,41 euros para 179.637 plantas de esta categoría, C3 (plantas de valor entre 1,51 y 3 euros) concediéndose ayuda de 95.700,38 euros para 209.869,25 plantas de esta categoría, y C4 (plantas con valor superior a 3 euros) concediéndose ayuda de 102.726,15 euros para 170.925,37 plantas de esta categoría<sup>272</sup>. “X” SL utilizó para

---

<sup>272</sup> Obsérvese la importancia de la norma penal en blanco, que en este caso no remite a la legislación tributaria como en los ejemplos anteriores, sino a normas de Derecho autonómico muy detallistas sobre la materia.

la venta de estas plantas otra sociedad, “XX” SL<sup>273</sup> también administrada por los acusados María y Rubén, si bien los acusados de común acuerdo y con la intención de hacer suyo el importe de la ayuda en lugar de atender a los fines que la justificaban, no entregaron a “XX” SL 10.878,02 plantas de la categoría C1 lo que supone un fraude de 489,51 euros, y además “XX” SL no llegó a vender 422.394,57 plantas de la categoría C1, 96.474,47 de la categoría C2, 187.937,3 de la categoría C3 y 108.859,35 de la categoría C4 lo que supuso un fraude de 191.548,97 euros, lo que suma un total de 192.038,48 euros de la ayuda destinados a fines distintos de aquéllos que la motivaron.

Todo ello se detalla en el siguiente cuadro:

Categoría producto	Unidades objeto de ayuda	Importe ayuda	Unidades no comercializadas	Cuantía del fraude
C1	452.930,02	20.381	422.394,57	19.007,76
C2	179.637	39.879,41	96.474,47	21.417,33
C3	209.869,25	95.700,38	187.937,3	85.699,41
C4	170.925,37	102.726,15	108.859,35	65.424,47
Total	1.013.361,64	258.687,79	815.665,7	191.548,97

191.548,97 + 489,51= 192.038,48 euros”.

Obsérvese que en este tipo de fraude no se especifica el periodo de defraudación porque el delito consiste en aplicar el importe de la subvención a un fin distinto de aquél que la justificaba, siendo indiferente que se lleve a cabo en un periodo de tiempo mayor o menor, a diferencia de lo que sucede en el fraude fiscal. El fraude de subvenciones también es habitual en Canarias por las ayudas comunitarias a las regiones ultraperiféricas.

<sup>273</sup> Pese al uso de dos sociedades, no queda oculta la verdadera identidad del obligado tributario por lo que no resulta de aplicación la agravante específica del art. 305 bis 1. c) CP.

## El delito contable.

El art. 310 CP recoge el delito contable, delito inusual pese a ser frecuentes las manipulaciones en la contabilidad de las empresas, porque esto suele hacerse para cometer fraude fiscal o delitos societarios y en tales casos la alteración contable queda absorbida por las otras modalidades delictivas. Sólo cuando la alteración contable no da lugar a otros delitos cabrá aplicar este tipo del art. 310 CP<sup>274</sup>. Sin embargo se plantea el problema de que si el hecho no da lugar a la comisión de otro delito donde exista un perjudicado más fácilmente identificable, simplemente por motivos contables, rara vez tendrá conocimiento el Fiscal o el Juez instructor. Por tanto el delito contable se da con más frecuencia cuando el delito investigado es otro que finalmente no queda probado, pero sí queda probado el delito contable, como sucede en la sentencia cuyos hechos probados se exponen a continuación<sup>275</sup>:

“D<sup>a</sup> Virginia, mayor de edad y sin antecedentes penales, era desde su constitución por escritura pública de 10 de abril de 1986, administradora solidaria de la entidad mercantil Maderas Brey SL junto con su esposo, D. Pío, quedando al fallecimiento de éste el 10 de octubre de 1993, como única administradora legal de la sociedad. El objeto social lo constituía la compra y venta de todo tipo de árboles maderables a comerciantes o agricultores, la compra y venta de madera elaborada,

---

<sup>274</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 1211/2002, de 29 de junio, en relación con el fraude fiscal dice “las figuras de delito del artículo 310 del actual Código Penal, conocidas bajo el nombre de delito contable tipifican conductas peligrosas para el bien jurídico tutelado en el título XIV del libro II del Código Penal, y sin su existencia en el mismo, constituirían actos meramente preparatorios o tentativas de delito fiscal, por lo que, cuando éste se comete con posterioridad a algunas de las conductas agrupadas en el artículo 310 del Código Penal, se produce consunción de las mismas bajo el más grave delito cometido, de que las otras conductas son actos preparatorios tipificados penalmente, pero que desaparecen al ser la relación entre unas y otro un caso de concurso de normas, no de delitos, tesis mayoritaria en la doctrina, y que también se ha acogido en la jurisprudencia de esta Sala (sentencias de 26 de noviembre [RJ 1990, 9165] y 27 de diciembre de 1990 [RJ 1991, 5209] y 31 de octubre de 1992 [RJ 1992, 8629]) de tal modo que esas figuras del artículo 310 del Código Penal sólo serán punibles en los casos en que no sea además aplicable el artículo 305 del mismo Código”.

<sup>275</sup> SAP La Coruña (sección 6ª), nº 28/2012, de 2 de marzo de 2012.

aserradero, astillado y procesos similares de la madera, los transportes de madera y sus derivados y el transporte de mercancías por carretera con vehículos propios o ajenos provistos de las correspondientes tarjetas de servicio público.

Durante el último trimestre de 1998 y la totalidad de los ejercicios de 1999 y 2000 la sociedad dejó de presentar sus declaraciones trimestrales y anuales del Impuesto sobre el Valor Añadido careciendo, además, de todo tipo de libro de contabilidad obligatorio<sup>276</sup>, de libros-registro de IVA<sup>277</sup> y de cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil<sup>278</sup>. Como consecuencia de ello, en octubre de 2002 la Agencia Tributaria inició actuaciones inspectoras en las que, a raíz de la información obtenida de sus bases de datos y la proporcionada por algunos clientes y proveedores de Maderas Brey SL en los requerimientos de información que les fueron hechos, considerando que con ello disponía de los datos necesarios para hacer una estimación completa de las bases imponibles por el régimen de estimación directa, concluyó que el volumen de ventas de la entidad inspeccionada había sido, durante el año 1999, de 197.303.267 pesetas (1.185.816,52 euros), y durante el año 2000, de 160.415.717 pesetas (964.117,88 euros) al que, respectivamente, correspondía una cuota de IVA repercutido de 31.568.523 pesetas (189.730,64 euros) en el año 1999, y de 25.666.515 pesetas (154.258,86 euros) en el año 2000, cuotas que la AEAT identificó con la cuota tributaria defraudada.

---

<sup>276</sup> Art. 25 CCom: “Llevará (todo empresario) necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario”.

<sup>277</sup> Art. 62.1 Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido: “Los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar, con carácter general y en los términos dispuestos por este reglamento, los siguientes libros registros: a) Libro registro de facturas expedidas. b) Libro registro de facturas recibidas. c) Libro registro de bienes de inversión. d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias”.

<sup>278</sup> Art. 254.1 LSC: “Las cuentas anuales comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria”. La obligación de depositar tales cuentas en el Registro Mercantil se la impone el art. 279 LSC a los administradores de la sociedad en el plazo de un mes desde la aprobación por la junta, y en caso de no hacerlo la consecuencia jurídica será el cierre registral (art. 282 LSC).

No resulta acreditado que la cuota defraudada excediera de 120.000 euros en cada uno de los períodos impositivos de 1999 y 2000."

El motivo por el que el Juez de lo Penal entendió no probado que la cuota defraudada excediera de 120.000 euros fue que el informe de la AEAT no hacía referencia al IVA soportado, se refería sólo al repercutido, pese a que se suponía que se había soportado IVA porque no constaba que la empresa se dedicara a la producción de madera, por lo que es lógico pensar que la compraba y por tanto soportaba un IVA que debía deducirse del repercutido. Al absolver por fraude fiscal, condenó por delito contable. Recurrida la sentencia por la Abogacía del Estado, no por el Fiscal, entendiendo que la carga de probar el IVA soportado le corresponde al contribuyente, fue confirmada por la Audiencia considerando que la recurrente interesa una modificación de los hechos probados en perjuicio del reo que sólo sería posible si hubiera solicitado vista en la segunda instancia, lo que no sucedió. Al margen de que el motivo de desestimación del recurso sea cuanto menos dudoso, lo que aquí nos interesa es que se condena por delito contable precisamente porque no se condena por delito fiscal.

El art. 310 bis CP, que pone fin a este Título, incluye las penas previstas para las personas jurídicas, de gran importancia pues estos delitos casi siempre se cometen por medio de sociedades, si bien según lo ya visto al tratar el sujeto activo del delito, no siempre cabe exigir responsabilidad penal a la persona jurídica.

## **Conclusiones.**

Los delitos contemplados en el Título XIV del Libro II del Código Penal, cuentan con especialidades notabilísimas que los distinguen de otros delitos. La más sorprendente es que la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil en los arts. 305.7, 307.6 y 307 ter. 5 CP se confíe a la Administración, desposeyendo así a la jurisdicción de una potestad que le atribuye el art. 117 CE.

Otras particularidades son la quiebra del principio *ne bis in idem* en lo que a litispendencia se refiere (arts. 305.5, 307.4, 307 ter.4 y 308.6 CP), la existencia de excusa absolutoria por lo que podríamos llamar arrepentimiento (arts. 305.4, 307.3, 307 ter.3 y 308.5 CP), tipo privilegiado por lo que podríamos llamar pago anticipado (arts. 305.6, 307.5 y 308.7 CP), y por colaboración con las autoridades (arts. 305.6, 307.5 y 308.7 CP), y recientemente se ha introducido una particularidad más, la publicación de la sentencia (art. 235 ter LOPJ).

También es curiosa la existencia de un régimen especial, previsto en el art. 308 bis CP, en relación con la suspensión de la pena, pero que no obstante no parece distar mucho del régimen general previsto en el art. 80 CP, y aunque ambos parecen contrarios a la suspensión de la ejecución de la pena privativa de libertad en caso de falta de pago de la responsabilidad civil sin compromiso de pago de razonable cumplimiento, sin embargo la deficiente redacción de estos artículos quizá no deje este extremo del todo claro.

Los procedimientos penales que se siguen en España por fraude fiscal suelen ser mayoritariamente por IS e IVA en la Península y Baleares, sin embargo en Canarias, Ceuta y Melilla, al no existir IVA, casi todos los procedimientos se deben al IS, muy especialmente en Canarias donde la RIC y la ZEC dan lugar a abundantísimo fraude por el IS. Casi siempre el procedimiento se dirige contra los administradores de las sociedades en cuyo seno se han cometido estos delitos.

Si bien hasta la reforma introducida por la LO 7/2012 el delito de fraude a la Seguridad Social no existía en la práctica, sin embargo en la actualidad es frecuentísimo puesto que se ha reducido el umbral delictivo de ciento veinte mil euros a cincuenta mil, se ha ampliado el periodo de fraude de un año a cuatro, no necesariamente consecutivos, y se ha creado el delito a que se refiere el art. 307 ter CP, es decir la obtención indebida de prestaciones, que se sancionaba también antes pero como estafa y no como delito contra la Seguridad Social.

## **V. RELACIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALES CON EL DELITO DE FRAUDE FISCAL I: DECLARACIÓN TRIBUTARIA DE LAS OPERACIONES DE BLANQUEO. LA TRIBUTACIÓN DE LAS GANANCIAS ILÍCITAS.**

### **Planteamiento.**

Analizados ya los delitos de blanqueo de capitales y fraude fiscal, procede abordar el que pretende ser objeto principal de esta Tesis, es decir la relación entre el uno y el otro. Esta relación se puede apreciar desde dos puntos de vista, por un lado si las operaciones de blanqueo de capitales pueden dar lugar al delito de fraude fiscal, para lo cual debe considerarse que están sujetas a tributación (pese a ser delictivas). Y por otro lado si las operaciones que se lleven a cabo con dinero que se ha defraudado a Hacienda pueden considerarse constitutivas de delito de blanqueo de capitales, entendiendo el fraude fiscal como delito fuente. La primera de estas cuestiones se tratará en este capítulo y la segunda en el próximo.

Para tratar la primera cuestión, debemos partir de la base de que la tributación casi siempre orbita en torno a las operaciones que supongan capacidad económica, pues en esto consiste el principio de capacidad económica proclamado por el art. 31.1 CE. Muchas operaciones que pueden considerarse de blanqueo de capitales manifiestan esta capacidad económica, por lo que aplicando las reglas generales deben quedar sujetas a tributación. No obstante, tratándose de operaciones que son constitutivas de delito, se ha suscitado la polémica de si el acto delictivo es o no tributable, pues no existe en el Derecho español norma que resuelva expresamente esta cuestión.

Anticipamos ya que la posición que aquí mantendremos será favorable a la tributación de las ganancias delictivas y a que es posible condenar por delito de



fraude fiscal en caso de que no se tribute por ellas, siempre que se rebase el umbral delictivo. Aunque los argumentos en que se basa nuestra posición se desarrollarán más adelante, destacamos aquí la gran amplitud con que se configura el hecho imponible en la LIRPF, así su art. 2 establece que “constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”. El art. 6 LIRPF concreta las fuentes de ingresos, una de ellas llamada “ganancias y pérdidas patrimoniales”, y dentro de este supuesto el art. 39 LIRPF se refiere a ellas considerando que “tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales”.

Entendemos que lo dicho pone de relieve la lógica pretensión omnicompreensiva del legislador en lo que a tributación se refiere, quedando exentas de tributación tan sólo ciertas rentas que menciona expresamente el art. 7 LIRPF, y que por tanto el art. 39 LIRPF pretende establecer una suerte de cláusula de cierre para que no exista ninguna fuente posible de renta sin mencionar. Esta cláusula de cierre, al referirse a bienes o derechos que no se corresponden con lo declarado por el contribuyente, no entendemos que haya razón para considerarla restringida únicamente a lo ganado lícitamente y no declarado, pues no dice tal el tenor de la norma, sino que se refiere a todo lo ganado y no declarado, incluyendo por tanto lo que se haya ganado ilícitamente, e incluso aunque se haya ganado mediante ilícitos penales.

Consideramos que en realidad el legislador español no se ha planteado esta posibilidad, pero queriendo sujetar todo tipo de ganancias a la tributación, se ha configurado el IRPF de manera que comprende también la ganancia ilícita, ya que en definitiva se comprende toda la ganancia salvo la expresamente excluida, y la

ilícita no es una de ellas. No obstante, sería acertado que se mencionara expresamente esta fuente de ganancia como sujeta a tributación, para despejar cualquier duda que se pueda suscitar al respecto.

## **Derecho comparado.**

### a) Estados Unidos de América.

En Estados Unidos se resolvió muy pronto esta cuestión pues ya desde la Ley Seca (*Volstead Act*)<sup>279</sup>, con intención de que se tributara también por las ganancias ilícitas, se comenzó a considerar renta a efectos fiscales cualquier ganancia, con independencia de la fuente de la que proviniera. Así en 1916 se introdujo una reforma legislativa en el *Income Tax Act* que suprimió el término “legal” referido al origen de la deuda y se utilizó la expresión “todo ingreso procedente de cualquier fuente de ingreso”<sup>280</sup>.

No obstante, en la práctica jurisprudencial, aunque esta teoría acabó imponiéndose con rotundidad, hubo ciertas vacilaciones que destaca HERRERA MOLINA<sup>281</sup>. Cita primero la condena de 1931 contra Al Capone por fraude fiscal cuando el origen de la renta no podía ser otro que delictivo<sup>282</sup>. Sin embargo, en 1946 en el caso *Commissioner vs. Wilcox* se entendió que la malversación no podía dar lugar a la consideración de renta gravable, puesto que el concepto de renta exige un derecho sobre ella y la ausencia de la obligación de restituirla, lo que no sucede en el supuesto del objeto de la malversación. Por el contrario, en

---

<sup>279</sup> La Ley Seca o *Volstead Act* fue aprobada el 22 de julio de 1919. Entró en vigor en enero de 1920 y fue derogada por el Presidente Franklin Delano Roosevelt en 1933.

<sup>280</sup> BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Ganancias ilícitas y derecho penal*, Ramón Areces, Madrid, 2002, p. 8.

<sup>281</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, p. 63 s.

<sup>282</sup> El 24 de octubre de 1931 Alphonse Gabriel Capone fue condenado a 11 años de prisión por evasión de impuestos.

1952 la sentencia del caso *Rutkin vs. EEUU* entendió que sí era tributable la renta procedente de una extorsión pues este delito sí genera un control real sobre los fondos, a diferencia de lo que ocurre con la malversación. En 1961 se dictó la sentencia del caso *James vs. EEUU* donde se fija, en opinión del citado autor, la doctrina definitiva sobre el tema considerando, quizá primando el aspecto económico sobre el estrictamente jurídico, que no hay intención de devolver los fondos obtenidos ilegalmente. De hecho el sujeto disfruta de su valor económico, por lo que sí debe tener la consideración de renta gravable, y si finalmente se devolvieran, daría lugar a la correspondiente deducción tributaria. Finalmente el criterio se endurece aún más en 1989 cuando la sentencia del caso *Wood vs. EEUU* consideró que el comiso no debe dar lugar a la deducción puesto que tiene naturaleza de pena y la deducibilidad anularía este carácter.

b) Europa.

El Derecho europeo ha sido mucho más reacio a pronunciarse sobre este tema si bien en fechas más recientes en varios países se ha resuelto en sentido positivo. En Italia está expresamente prevista la tributación por la ganancia ilícita, incluido el ilícito penal, así el art. 14.4 de la *Ley 537/1993, de 24 de diciembre*, establece que “en la categoría de renta (...) deben entenderse comprendidas, como en ella clasificables, las ganancias derivadas de hechos, actos o actividades calificables como ilícito civil, penal o administrativo, siempre que no estén ya sujetos a embargo o decomiso”<sup>283</sup>.

En Alemania el *Abgabenordnung* (código tributario) considera irrelevante si el comportamiento que da lugar al hecho imponible es contrario a un mandato o

---

<sup>283</sup> Art. 14.4 Ley 537/1993, de 24 de diciembre: “Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale”.

prohibición (§ 40 AO)<sup>284</sup>, en fin, que se opta también por la tributación de las ganancias aunque sean ilícitas. En la jurisprudencia alemana se encuentran ejemplos como la venta de objetos robados, que se considera tributable como actividad económica, o la extorsión y el pago de comisiones ilegales tributables como “otros ingresos”<sup>285</sup>.

En Francia la jurisprudencia del Consejo de Estado considera que el dinero y bienes obtenidos con actividades delictivas como el hurto la estafa o la apropiación indebida están sometidas al impuesto sobre la renta, en general como “beneficios no comerciales”<sup>286</sup>.

Por tanto en el Derecho comparado encontramos ejemplos de tributación por ganancias ilícitas.

## **Jurisprudencia.**

### **Caso Nécora.**

Para abordar esta cuestión debemos partir de la SAN de 27 de septiembre de 1994<sup>287</sup>, dictada como consecuencia de la célebre Operación Nécora. El matrimonio formado por Laureano Oubiña y Ester Lago fue condenado, no por tráfico de drogas (que no resultó probado por declararse nulas las escuchas

---

<sup>284</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C: *Blanqueo...*, ob. cit. p. 157. § 40 AO: “Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt”.

<sup>285</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: Ob. cit. p. 57 s.

<sup>286</sup> idem, p. 62. Se refiere a las ganancias no comerciales el art. 92.1 del Code Général des Impôts: “sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfiques non commerciaux, les bénéfiques des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfiques ou de revenus”.

<sup>287</sup> SAN (Sala de lo Penal-Sección 3ª), de 27 de septiembre de 1994, (ROJ 2/1994).

telefónicas) sino por receptación, por haberse lucrado con ese tráfico, y asimismo por dos delitos de fraude fiscal (por IRPF de los periodos impositivos 1987 y 1988) por no haber declarado estas ganancias con las que además hicieron diversas operaciones económicas posteriores que les reportaron pingües beneficios. Debe ser punto de partida esta sentencia pues es la primera en España en tratar este tema<sup>288</sup>, así lo dice la propia sentencia “no existe ningún pronunciamiento judicial, no lo hemos hallado al menos” e incluso se añade “no habiéndose ocupado tampoco la doctrina científica del mismo”.

El Fundamento de Derecho 70º de la sentencia argumentaba esta condena considerando que “los beneficios procedentes de actividades ilícitas están (sic) sujetas a tributación a través del IRPF y a través del impuesto de sociedades, porque constituyen renta, no existiendo precepto alguno que condicione la fiscalidad de la misma a que la actividad que origine sea o no legal”. Continúa diciendo “el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete” y añade “pudiendo además materializarse con tales beneficios inversiones diversas que a su vez van a producir nuevos beneficios, y si se optare por la no tributación del dinero producido por actividad económica ilegal, se estaría estableciendo una barrera que haría prácticamente imposible introducir la fiscalidad en esa cadena de inversiones”.

Comentando esta sentencia, dice MALLADA FERNÁNDEZ que “en ningún modo se le está dando un tratamiento más favorable a los fondos obtenidos ilegalmente, ya que con el decomiso, los autores del delito, posibles contribuyentes, pierden su supuesta capacidad económica”<sup>289</sup>. Sin embargo no estamos de acuerdo con esta afirmación pues el mero decomiso es un tratamiento mucho más favorable que la condena por fraude fiscal, ya que el primero sólo supone la pérdida del dinero

---

<sup>288</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo...*, ob. cit. p. 143; RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: “¿Hay que declarar a la Hacienda Pública los ingresos delictivos?”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 6, 2009, p. 1; RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: “Caso Urralburu”, *Laleydigital360*, nº 13455, 2011, p. 2.

<sup>289</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo...*, ob. cit. p. 146.

ganado delictivamente pero la segunda supone pena de prisión, pérdida de una parte de ese dinero que se deberá pagar en concepto de responsabilidad civil, más una multa proporcional que puede alcanzar hasta el séxtuplo de la cuantía defraudada, por lo que el mero decomiso sería mucho más beneficioso que la condena por fraude fiscal. Además esta condena no excluye el decomiso porque si se condena también por el delito previo, ésta debe incluir también el decomiso de las ganancias.

Recurrida la sentencia en casación por inaplicación del art. 8.3 CP, es decir por no considerar que entre la receptación y el fraude fiscal haya un concurso de leyes que se deba resolverse por la regla de la absorción, el Tribunal Supremo<sup>290</sup> no tuvo ocasión de pronunciarse sobre la cuestión. El motivo fue que revocó la sentencia de la Audiencia Nacional en lo referente a la condena por receptación (porque se condenó por este delito por unas declaraciones testificales obtenidas por comisión rogatoria en Bélgica, en las que no pudo participar el letrado de la defensa), por lo que no llegó a tratarse el problema concursal, confirmándose sin más las condenas por los dos delitos de fraude fiscal, ya que no se habían recurrido estas condenas por otros motivos.

### **Caso Roldán.**

La segunda vez que la jurisprudencia española se pronunció sobre este particular fue a raíz del llamado caso Roldán, en que la Audiencia Provincial de Madrid<sup>291</sup> condenó al que fuera Director General de la Guardia Civil por delitos de estafa, cohecho, malversación, así como por cinco delitos de fraude fiscal por no declarar los ingresos reportados por sus actividades delictivas y por las operaciones posteriores que había realizado con ellos. El recurso de casación de la defensa se interpuso por inaplicación del art. 8.3 CP, por vulneración del principio *ne bis in idem* y por vulneración del derecho a no declarar contra uno mismo. En este caso

---

<sup>290</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 649/1996, de 7 de diciembre.

<sup>291</sup> SAP Madrid (Sección 6ª), nº 75/1998, de 24 de febrero.

el Tribunal Supremo sí tuvo ocasión de pronunciarse<sup>292</sup> sobre todo aquello sobre lo que no se pudo pronunciar en el caso Nécora. Rechazó que se trate de un concurso de leyes argumentando que los delitos de estafa, cohecho y malversación se cometieron con acciones distintas de las que dieron lugar a los delitos de fraude fiscal, consistentes éstas en la presentación de declaraciones tributarias fraudulentas, además hechas las unas y las otras en momentos temporales diferentes y siendo también distintos los bienes jurídicos protegidos, por lo que el concurso se consideró material y no formal. Esto mismo da lugar a que no se entienda quebrado el principio *ne bis in idem*. Rechaza también la conculcación del derecho a no declarar contra uno mismo puesto que se trata de un derecho referente “a las contribuciones del imputado o de quien pueda razonablemente terminar siéndolo y solamente a las contribuciones que tienen un contenido directamente incriminatorio”. Parece entenderse por tanto, en la línea de la jurisprudencia constitucional al respecto y que la propia sentencia cita, que lo que se le pide es una declaración tributaria y no que se declare autor de ningún delito, si los ingresos que debe declarar son delictivos es otra cuestión sólo a él imputable. Finalmente confirma las condenas por fraude fiscal aludiendo precisamente a la sentencia del caso Nécora dictada por la Audiencia Nacional, mencionando expresamente el principio de igualdad y la cadena de inversiones al margen de la fiscalidad que se generaría de no seguirse este criterio, con lo que el Supremo avala así el criterio de la Audiencia Nacional.

Comentando esta sentencia dice HERRERA MOLINA que no lleva a cabo una distinción necesaria. Por un lado el dinero obtenido por el condenado mediante estafa y malversación y por otro el obtenido mediante cohecho. Esta distinción la entiende necesaria pues en el primer caso la sentencia debe ordenar la restitución al legítimo propietario y por tanto no cabe sujetar dichas rentas a tributación. Sin embargo en el segundo supuesto, el del cohecho, el pagador no tiene derecho a la restitución, cabe el decomiso pero “no es una consecuencia automática de la condena y no atribuye un derecho de propiedad al Estado con anterioridad al momento en que se dicte la sentencia”, por lo que en este supuesto sí debe

---

<sup>292</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 1493/1999, de 21 de diciembre.

someterse la renta a tributación<sup>293</sup>. No compartimos este criterio principalmente porque no apreciamos diferencias entre un supuesto y otro, suficientemente importantes como para motivar un tratamiento dispar, que excluya la tributación en el caso del dinero obtenido mediante estafa o malversación. La sola obligación de restituir no parece que deba motivar la no tributación, obsérvese que la obligación de tributar casi en todo supuesto precederá a la condena penal. La posibilidad de que ésta se produzca no debe eximir de tributación a quien haya obtenido la ganancia por vía delictiva. Qué sucede si finalmente no se restituye, por ejemplo por renuncia del agraviado a la responsabilidad civil, o por reserva de la acción para ejercitarla en el orden civil y que finalmente no llega a ejercitar, o simplemente porque el condenado no paga voluntariamente la responsabilidad civil y carece de bienes embargables. Es cierto que en caso de estafa o malversación el agraviado no habrá perdido nunca la propiedad pero esto será así si finalmente recupera el objeto del delito, porque de no recuperarlo carece de sentido considerarlo propietario de aquello que nunca recupera. Que la propiedad del objeto del delito pase a quien ha cometido el delito es una posibilidad que puede evitarse pero mientras esto no ocurra, no hay razón para considerar que no se debe tributar por esta ganancia. El otro argumento esgrimido en cuanto a que el decomiso no sea consecuencia automática de la condena, cabe decir que la restitución de la cosa tampoco es automática. Es más, el decomiso debería ser automático por aplicación del art. 127.1 CP y sólo por los nada infrecuentes errores judiciales no se decomisarán las ganancias del delito, mientras que la restitución de la cosa depende de la voluntad del perjudicado, según lo dicho anteriormente. Por tanto no estamos de acuerdo con esta distinción sino que consideramos que debe someterse la renta a tributación en todo caso, aunque más adelante veremos, con más desarrollo, los motivos por los que HERRERA MOLINA lleva a cabo esta distinción.

Sobre el principio de igualdad invocado por esta sentencia, y ahondando en las operaciones que el condenado realizó con el dinero de origen ilícito, dice LUZÓN

---

<sup>293</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: Ob. cit. p. 73 s.



CÁNOVAS<sup>294</sup> que “la aplicación de esta doctrina evita crear injustificadas situaciones de privilegio, ofreciéndonos el propio caso Roldán un ejemplo muy claro. Luis Roldán adquirió en 1991 un inmueble para su vivienda particular en Madrid por un precio de 135 millones de pesetas, si bien en la escritura sólo se hizo constar 60 millones. Una vez comprobado que los 75 millones de dinero negro habían sido pagados por el comprador mediante cheques bancarios al portador, procedentes tanto de comisiones ilegales satisfechas por empresas constructoras como de la cuenta de fondos reservados que la Secretaría de Estado de interior tenía en el Banco de España, resultaría verdaderamente injusto que al vendedor, en este caso la compañía <<Platerías 4 SA>>, se le practicara la correspondiente liquidación y se le obligara a satisfacer los impuestos dejados de ingresar, en tanto que el comprador pudiera eludir su responsabilidad alegando la ilicitud del origen de los medios de pago utilizados”.

### **Caso Urralburu.**

Finalmente el Tribunal Supremo se ha pronunciado otra vez más sobre este asunto en el llamado caso Urralburu, en que la Audiencia Provincial de Navarra<sup>295</sup> condenó al que fuera presidente de Navarra, Gabriel Urralburu, y al Consejero de Obras Públicas, Antonio Aragón Elizalde, por delito continuado de cohecho a ambos (por cobrar comisiones por adjudicaciones de obras públicas en Navarra), y además, por no declarar el dinero obtenido de este modo, se les condenó también por dos delitos de fraude fiscal al primero, y por uno sólo al segundo.

Recurrida la sentencia en casación, si bien el Tribunal Supremo<sup>296</sup> volvió a rechazar la vulneración del derecho a no declarar contra uno mismo citando expresamente la sentencia del caso Roldán, sin embargo revocó las condenas

---

<sup>294</sup> LUZÓN CÁNOVAS, A.: “Aspectos constitucionales de la tributación por rentas de origen delictivo”, Laleydigital360, nº 5061, 2005, p. 8.

<sup>295</sup> SAP Navarra (Sección 1ª), nº 164/1998, de 7 de septiembre.

<sup>296</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 20/2001, de 28 de marzo.

por fraude fiscal dictadas contra ambos condenados. El Tribunal entendió que aunque no es incompatible la condena por delitos que generan beneficios económicos con la condena por delitos fiscales por no declarar los incrementos patrimoniales que generen indirectamente esos delitos, no sucede lo mismo cuando se trata de beneficios generados de manera directa, como es el supuesto que nos ocupa. Es decir, en los casos Nécora y Roldán los beneficios obtenidos se reinvertieron y se obtuvieron más beneficios, y por tanto cabe la condena por el delito que aportó dichos beneficios pero también por no declarar los beneficios posteriormente obtenidos con la reinversión de ellos. Sin embargo en el caso Urralburu los beneficios obtenidos mediante sobornos no se habían reinvertido y por tanto no puede castigarse por un delito lucrativo como el cohecho y además por no declarar dicho lucro. El propio Tribunal concreta su doctrina estableciendo tres requisitos para que quepa aplicar este concurso de leyes:

1. Que los ingresos que generen el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior<sup>297</sup>.
2. Que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena.
3. Que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil<sup>298</sup>.

La sentencia también plantea el problema de que no exista certeza de la condena por el delito fuente hasta la firmeza de la sentencia, y por tanto hasta ese momento cabría la posibilidad de condena por fraude fiscal, pero tal cosa sólo sucederá si se ha instruido y formulado acusación por él. Por ello el propio Tribunal al tratar el punto segundo reseñado considera que “en consecuencia los delitos fiscales deducidos de incrementos patrimoniales que podrían tener origen

---

<sup>297</sup> LUZÓN CÁNOVAS, A.: Ob. cit. p. 15, se sorprende de esta exigencia pues en el caso Urralburu no todos los ingresos procedían de modo directo e inmediato de un delito, la sentencia recurrida hablaba de que “parte del origen de estos flujos proceda de la comisión del delito de cohecho” y la sentencia del Supremo utilizó la expresión “la práctica totalidad”.

<sup>298</sup> idem, p. 16, considera que este tercer requisito deja inaplicable la sanción penal por fraude fiscal cuando el origen de la ganancia es delictivo pues la condena por este delito siempre dará lugar al decomiso de las ganancias. Entendemos que viene a decir que este requisito redundaría con el anterior.

delictivo deben ser en todo caso objeto de investigación y acusación, como delito contra la hacienda pública pues solamente si el delito del que proceden los ingresos es finalmente objeto de condena podrá absorber las infracciones fiscales, pero si no lo es por cualquier causa, los delitos fiscales deberán ser autónomamente sancionados”. A renglón seguido la sentencia añade esta afirmación: “la procedencia ilícita de los bienes no puede constituirse en un beneficio o privilegio para el defraudador”. Sorprende pues esta doctrina precisamente establece ese privilegio: lo ganado delinquiendo, aunque debe tributarse, queda exento de pena si se condena por el delito fuente.

En ocasiones podrá suceder que la absolución por el delito fuente perjudique al reo que verá cómo se le condena por un delito como el fraude fiscal, que puede ser más grave que el delito del que proceda el dinero. Dicho de otro modo, aquél a quien se le detecte incremento patrimonial no justificado, saldrá perjudicado si reconoce que lo ha recibido en negro, y beneficiado si afirma que lo hurtó, pues la pena máxima por el hurto será de tres años de prisión (por aplicación de la agravante del art. 235.1.5º CP), lejos de los cinco, o hasta seis años, que pueden imponerse por fraude fiscal, y se ahorrará la multa. En otras palabras, dejando exento de pena el fraude fiscal del dinero delictivo, se estimula al defraudador fiscal común a reconocer un supuesto delito que le haya reportado ese lucro aunque sea mentira, si bien es cierto que no es ésta una estrategia que suela esgrimirse en juicio por los defraudadores fiscales.

La sentencia también parece errónea en cuanto a que considera las operaciones posteriores tributables y, si no se tributa por ellas, el hecho será punible, pero si cualquier operación posterior hecha con capitales delictivos es constitutiva de delito, blanqueo de capitales según ha quedado claro páginas atrás, aplicando esta doctrina también debería quedar exenta de sanción la operación si se condena por blanqueo y se ordena el decomiso. En fin, consideramos evidente, por los motivos expuestos, que la ganancia obtenida delinquiendo debe declararse y de no ser así, si se alcanza la cuantía delictiva, se estará cometiendo también un delito de fraude fiscal por el que deberá dictarse sentencia condenatoria. Al mantenerse la condena sólo por el delito de cohecho, la

sentencia curiosamente concluye esta argumentación lamentándose de la “insuficiente” pena (entonces 4 años de prisión) que puede imponerse “por estos gravísimos supuestos de cohecho”.

No sólo desde el punto de vista práctico el resultado es funesto, sino desde el punto de vista teórico tampoco es sostenible esta doctrina. En primer lugar porque el concurso de leyes, existe cuando unos mismos hechos pueden castigarse aplicando dos preceptos distintos del Código. En este supuesto no sucede tal, porque no se trata de los mismos hechos. Por un lado el cohecho, que consiste en soborno, es decir en obtener dinero un funcionario público a cambio de realizar una acción u omisión concreta en el ejercicio de su cargo (art. 419 CP). Por otro el fraude fiscal consistente en eludir el pago de tributos (art. 305 CP). Los hechos son clarísimamente distinguibles e incluso tienen lugar en fechas separadas al menos por seis meses, ya que este tipo de incrementos patrimoniales encajan en el IRPF, cuyo plazo de pago voluntario concluye el 30 de junio del año siguiente a aquél en que se produjo la ganancia, así pues al menos seis meses mediarán entre el cohecho y el fraude fiscal. Esta distinción se describe nítidamente, como antes vimos, en la sentencia del caso Roldán. Me parece por tanto incomprensible que la sentencia ahora comentada considere aplicable el art. 8 CP sin dar ninguna explicación de por qué entiende que dos hechos sucedidos en fechas tan distantes, atacando bienes jurídicos diferentes, obedeciendo a resoluciones delictivas tan claramente distinguibles y sin que uno implique en absoluto el otro, se consideran subsumibles en el concurso de leyes.

RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, rechaza que se trate de un concurso de leyes, por un lado porque no se trata de un solo hecho sino de dos, y por otro porque esta consideración parte de la base de que existe obligación de tributar por las ganancias ilícitas, pues de lo contrario no habría concurso de leyes pues no sería de aplicación el art. 305 CP. Este autor niega que exista esta obligación de tributar pues la ganancia obtenida delinquiendo le corresponde a su legítimo propietario, y en su defecto al Estado por vía del decomiso. Pero señala que como la sentencia comentada entiende que existe un concurso de leyes, está de este modo considerando que existe obligación de tributar por las ganancias ilícitas y que

puede haber delito en caso de no tributar por ellas, pues de lo contrario, de no existir esta obligación, no habría concurso pues no habría dos leyes aplicables, concretamente no sería aplicable el art. 305 CP al no existir obligación de tributar. Por otro lado, como la sentencia considera también que, aun habiendo delito, no se debe condenar si existe decomiso, parece olvidar que la acción civil es disponible y que será por tanto el perjudicado quien decidirá si se condena al reo por dos delitos o por uno. Concluye que el Tribunal Supremo debe corregir esta tesis adaptándola al principio de capacidad económica, lo que excluirá el delito de fraude fiscal si se aplica la consecuencia jurídica que determina la ausencia de capacidad económica, es decir, la restitución al propietario o el decomiso<sup>299</sup>.

HERRERA MOLINA tampoco se muestra favorable a la tesis del concurso de leyes, entiende que para ello “el delito fiscal debería esta lógicamente comprendido en el supuesto de hecho del delito de estafa frente a una persona distinta de la Hacienda Pública, o viceversa”<sup>300</sup>. Consideramos desacertada esta expresión pues para que fuera el delito fiscal una modalidad de estafa, tendría que estar previsto el delito de estafa precisamente frente a la Hacienda Pública, si no existe esta previsión en el delito de estafa es precisamente porque existe el fraude fiscal<sup>301</sup>. Si existiera esa previsión podría tratarse de un concurso de leyes<sup>302</sup> a resolver de acuerdo con la regla de especialidad del art. 8.1 CP, por lo que se aplicaría el fraude fiscal y no la estafa a la Hacienda Pública. Incluso no existiendo expresamente el delito de estafa a la Hacienda Pública cabe considerar

---

<sup>299</sup> RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: “Caso Urralburu”, ob. cit. p. 5 s.

<sup>300</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: Ob. cit. p. 78. El inciso final “o viceversa” nos resulta incomprensible, no sabemos si se refiere a que la otra posibilidad sería que el delito de estafa estuviera comprendido en el delito de fraude fiscal pero contra persona distinta de la Hacienda Pública. Si es así, no sólo nos encontraríamos ante un curioso delito sino que además tampoco formaría concurso de leyes con el fraude fiscal tradicional.

<sup>301</sup> Sí existe una previsión semejante en el delito de alzamiento de bienes, en el párrafo segundo del art. 257.3 CP, pero no existe concurso de leyes con el fraude fiscal pues la acción es diferente.

<sup>302</sup> Adviértase que la estafa requiere por parte del perjudicado “un acto de disposición” que no suele existir en el fraude fiscal, aunque sí en algunas modalidades como el IVA carrusel. Por tanto sólo en algunas modalidades de fraude fiscal podría entenderse que existe este concurso de leyes con la estafa.

concurso de leyes entre la estafa tal como está prevista en nuestro Código si la perjudicada es la Hacienda Pública por un lado, y el fraude fiscal por otro, y este concurso se resolverá igualmente, aplicando la regla de la especialidad, a favor del fraude fiscal. Pero la cita transcrita viene a decir que el concurso de leyes existe cuando la perjudicada por estafa es una persona distinta a la Hacienda Pública, afirmación que no entendemos correcta. La perjudicada debe ser la Hacienda Pública para que pueda existir concurso de leyes pues en otro caso no se tratará de un mismo hecho calificable de dos formas distintas, sino de dos hechos diferentes que formarán un concurso real. En cualquier caso no es esto lo que sucede en el caso Urralburu en que existe un delito de cohecho y otro de fraude fiscal. El inciso nos parece tan erróneo que pensamos que pueda tratarse de una errata. El citado autor continúa diciendo que se trata de un concurso medial pero no da explicaciones al respecto y entendemos que se vuelve a equivocar. El fraude fiscal no puede ser un medio para cometer el cohecho, que ya estaba cometido previamente, de modo que entendemos que considera medio el cohecho. Sin embargo que la ganancia defraudada proceda del cohecho no quiere decir que éste sea un medio para cometer aquél, porque la intención del autor no es cometer un fraude fiscal para el que previamente deba cometer un cohecho. Muy al contrario, su intención es cometer un cohecho y posteriormente, y para no ver mermada su ganancia, decide cometer el fraude fiscal. Por todo ello insistimos en que se trata de un concurso real de delitos.

Hace HERRERA MOLINA una crítica más a esta sentencia, y es considerar que el posible fraude fiscal lo era al IRPF, cuando según la propia sentencia las ganancias se habían generado mediante delito de cohecho, considerando más apropiada la tributación por el Impuesto sobre Donaciones. Considera que el error se debe a que en los informes de la inspección tributaria se entendió que se trataba de ganancias patrimoniales no justificadas y de origen desconocido, pero una sentencia que determina el origen de las ganancias en delitos de cohecho no es razonable que al mismo tiempo las considere de origen desconocido. Aunque en la voluntad del autor del cohecho no está el ánimo de liberalidad, pues espera obtener una contraprestación a cambio de su dádiva, sin embargo el sujeto pasivo no queda jurídicamente obligado a esta contraprestación, por lo que la dádiva

puede tener ciertos tintes de donación. Este autor aclara que no será de aplicación automática el ISD en los supuestos de cohecho, se deberá valorar el nexo entre la dádiva y la contraprestación, pero sí lo entiende aplicable en todo caso al cohecho pasivo cuando se lleva a cabo por la mera consideración al cargo o para la consecución de un acto no prohibido de los actuales arts. 420 y 422 CP<sup>303</sup>.

También LUZÓN CÁNOVAS considera erróneo que nos encontremos ante un concurso de leyes, “desde el punto de vista de la acción, los delitos que dan origen a la ilegal ganancia (...) han sido ejecutados por el agente mediante hechos anteriores, independientes y claramente separados del momento de efectuar las correspondientes declaraciones fiscales o de omitir éstas”. Argumenta que el bien jurídico protegido es distinto en el fraude fiscal y en los delitos origen de la ganancia, y citando la sentencia del caso Roldán afirma que “de la tríada de identidades que integran la vulneración del principio *non bis in idem* no concurren ni la identidad de hechos ni la de fundamento”<sup>304</sup>. Concluye este autor con que la sentencia del caso Urralburu “no representa un avance respecto de la más correcta que puso fin al caso Roldán, ya que dispone un inexistente concurso de normas frente al genuino concurso real de delitos que se establece entre el delito fiscal y el delito patrimonial que da origen al incremento patrimonial”<sup>305</sup>.

Aunque la jurisprudencia analizada no se ha planteado la posibilidad de considerar el fraude fiscal como un acto posterior impune en relación al delito previo, creo que tampoco sería aplicable al caso. Ciertamente es que quien asesta a otro una puñalada no incurre en omisión del deber de socorro cuando a continuación huye del lugar sin prestarle auxilio porque exigirle tal cosa, supondría esperar una conducta que es contraria a la que acaba de realizar. Por tanto el legislador al fijar la pena para la puñalada ya prevé que el autor no va a socorrer a la víctima después, y el castigo previsto es el que se consideró adecuado para

---

<sup>303</sup> HERRERA MOLINA, PM.: Ob. cit. p. 115 s.

<sup>304</sup> LUZÓN CÁNOVAS, A.: Ob. cit. p. 13 s.

<sup>305</sup> *idem*, p. 17.

todo el desvalor generado. Sin embargo, en el supuesto de fraude fiscal subsiguiente a un delito lucrativo no es así. Tributar por el dinero ganado delictivamente no es una conducta contraria a la realizada anteriormente. Se puede cometer un delito lucrativo y a continuación tributar por él sin que con esta última acción estemos deshaciendo la anterior, y el legislador al castigar el delito previo no tuvo por qué tener en cuenta que el autor no fuese después a tributar por la ganancia obtenida, por lo que el desvalor generado no se ve restaurado del todo por la sola imposición de la pena prevista para el delito fuente.

Quizá el mayor reproche que se realiza a la teoría de la tributación de las ganancias delictivas, como luego se verá, es que con ello se estará revelando el delito del que proceden estas ganancias, y por eso se ha planteado reiteradamente que conculca el derecho a no declarar contra uno mismo. Sin embargo esto es falso. La declaración no tiene por qué suponer revelar el delito del que procede la ganancia. Se puede consignar el incremento patrimonial en la declaración de la renta como ganancias y pérdidas patrimoniales sin dar más datos al respecto, e incluso se puede pagar la cuantía que proceda sin presentar si quiera la declaración tributaria y con ello se estaría evitando el delito sin revelar en absoluto la fuente. Si como consecuencia de ello se inicia un procedimiento de inspección tributaria, ése será el momento, y no antes, de no declarar para no incriminarse. Lo que nunca se deberá hacer será atribuir la ganancia a fuente diferente de la real pues en ese caso se incurriría en delito de blanqueo de capitales al ocultar la verdadera naturaleza u origen. En fin, puede suceder que quien se ha lucrado delinquiendo no quiera incurrir en un delito más y para ello tribute por las ganancias, o puede suceder por el contrario, que no le importe incurrir en un delito más con tal de no ver mermado su patrimonio y para ello eluda el pago de tributos. En este segundo supuesto se generará un mayor desvalor de acción y de resultado ante el que el Derecho Penal tiene como respuesta el castigo por fraude fiscal.

Finalmente la teoría expuesta se sustenta en un motivo práctico ya esbozado. Si las ganancias delictivas, aunque tributan, no se comete delito en caso de no tributación, se podrá eludir la pena por fraude fiscal en numerosos supuestos de



incrementos patrimoniales no justificados. Así si se detecta que una empresa “A” dispone de un patrimonio que se supone formado mediante cobros en dinero negro a la empresa “B” por cuantía de la que derive una cuota tributaria superior a 120.000 euros en un mismo periodo impositivo, se le debe acusar y condenar por fraude fiscal. Sin embargo, si el empresario “A” se pone de acuerdo con el empresario “B” para que ambos finjan que “A” le ha hurtado a “B” la misma cantidad, lograrán que “A” sea condenado por hurto, absuelto por fraude fiscal y el dinero regrese al patrimonio de “B” sin que Hacienda reciba su parte. A continuación “B” podrá volver a entregar clandestinamente el dinero a “A” detrayendo la parte que le corresponda, según lo pactado, por su concurso en esta maquinación. Para evitar esta burla al Derecho debe abandonarse la doctrina Urralburu.

### **Sentencias posteriores.**

A pesar de todo lo dicho, la “doctrina Urralburu” parece haber calado hondo en la jurisprudencia española. La STS 1113/2005<sup>306</sup> desestimó un recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado en que se pretendía que a quien se había condenado en la instancia por apropiación indebida se le condenara también por fraude fiscal, por no declarar el dinero del que se había apropiado y del que resultaba una deuda tributaria que superaba la cuantía delictiva. El recurso se desestimó porque el Abogado del Estado introdujo sorpresivamente este delito al elevar a definitivas las conclusiones en el juicio oral sin que en la calificación provisional se hiciera referencia a él, argumento contra el que nada cabe objetar y que por sí sólo bastaría para desestimar el recurso. Pero también se añade que “esta Sala Casacional ya ha declarado que tales incrementos patrimoniales cuando son consecuencia directa de un delito no pueden servir, a su vez, para conformar una omisión tributaria que configure el delito fiscal, al menos si no ha existido una posterior transformación en otros activos patrimoniales”. Se citan expresamente la sentencia del caso Urralburu, incluso reproduciendo la parte de

---

<sup>306</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 1113/2005, de 15 de septiembre.

dicha sentencia en que se recogen los tres requisitos para que resulte de aplicación esa doctrina, y la del caso Roldán argumentando que la primera complementó la línea ya declarada por la segunda, aunque según se ha visto, ésta motiva perfectamente y con argumentos que aquélla soslaya, que no se trata de un concurso de leyes.

También mantiene esa línea la STS 769/2008<sup>307</sup> que confirmó otra de la Audiencia Nacional en que se absolvía a quienes en otro procedimiento fueron condenados por blanqueo de capitales y ahora eran acusados de fraude fiscal por no declarar el dinero obtenido en ese blanqueo. El Tribunal Supremo mantiene la absolución por fraude fiscal citando expresamente la sentencia del caso Urralburu, de la que también reproduce la parte en que se citan los tres requisitos para que resulte de aplicación dicha doctrina. Todo ello a pesar de que según recoge la sentencia, el recurso del Abogado del Estado argumentaba que “no nos hallamos ante una única acción doblemente penada sino ante una actividad delictiva plural en que la sanción de alguna de las conductas o los efectos de la misma no absorbe todo el desvalor y reproche que la totalidad de la conducta merece”, es decir que no se trata de un concurso formal sino material. Sin esgrimir un sólo argumento por el que la Sala considere que el concurso es formal y no material, se vuelven a citar las sentencias Roldán y Urralburu y se desestima el recurso. El recurso también fue interpuesto por el Fiscal que aparte de otro motivo que aquí no nos interesa, argumentaba que la sentencia dictada por blanqueo de capitales en el otro procedimiento todavía no era firme, por lo que en previsión de lo que pudiera suceder debía dictarse condena por fraude fiscal. No obstante, la Sala consideró que este retardo en adquirir firmeza no debe perjudicar al reo, aunque como a tiempo de dictar sentencia, sí había adquirido ya firmeza la sentencia condenatoria por blanqueo (confirmada), siempre quedará la duda de si habría sido otra la resolución de la Sala de haber estado aún pendiente la firmeza a tiempo de resolver. Obsérvese que, pese a la firmeza de la otra sentencia, no se desestimaron los recursos del Fiscal y el Abogado del Estado por cosa juzgada,

---

<sup>307</sup> STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 769/2008, de 30 de octubre.

por lo que la Sala no parece tener muy claro qué es un concurso de leyes, o al menos no estaba muy convencida de encontrarse ante él.

Hay quien cita también<sup>308</sup> como supuesto de continuidad de esta doctrina, la SAP de Córdoba 607/2006<sup>309</sup>, desestimatoria del recurso de la defensa que pretendía la absolución argumentando que el dinero podría ser de origen ilícito. La sentencia cita las sentencias Roldán, Urralburu y la antes comentada STS 1113/2005, para afirmar que aunque fuera ése el origen del dinero no por ello queda la condenada exenta del deber de declarar. No obstante como en este supuesto la condena fue sólo por fraude fiscal y por ningún otro delito no se pronuncia la Sala sobre el concurso formal o material que pudiera darse entre el delito fuente y el de fraude fiscal, por lo que poco aporta a esta cuestión salvo que confirma el deber de declarar por las ganancias ilícitas, cosa que la sentencia Urralburu tampoco puso en duda. Como anécdota citar que esta sentencia estima el recurso del Fiscal y del Abogado del Estado, corrigiendo acertadamente la dictada en instancia, considerando que existen tres delitos contra la Hacienda Pública, uno por cada periodo impositivo defraudado, y no uno continuado como se entendió por el órgano *a quo*.

Finalmente cabe citar la SAP de Barcelona de 12 de febrero de 2008<sup>310</sup> que condenó a Javier de la Rosa por la multimillonaria descapitalización de la Sociedad Anónima Grand Tibidabo. Los hechos consisten resumidamente en que el condenado, al presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 1991, consideró gastos deducibles tres facturas de supuestos gastos de intermediación en unas operaciones realizadas, cuando en realidad dichas operaciones tenían por única misión arruinar la sociedad en provecho propio y de sus compinches, hechos delictivos, y los propios supuestos gastos de intermediación no eran sino una disculpa más para el vaciado de la sociedad. Fue condenado por apropiación indebida, la cuestión es si se le debería condenar

---

<sup>308</sup> RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: “¿Hay que declarar...”, ob. cit. p. 2.

<sup>309</sup> SAP de Córdoba (Sección 1ª), nº 607/2006, de 21 de noviembre.

<sup>310</sup> SAP de Barcelona (Sección 2ª), nº 1806/2008, de 12 de febrero.

también por fraude fiscal. No se le condenó y aquí la Audiencia tras citar las sentencias de los casos Nécora, Roldán y Urralburu, entiende que no son de aplicación porque se da en este supuesto una circunstancia diferente que impide aplicar la misma teoría, y es que aquí el fraude lo fue al Impuesto sobre Sociedades, además en una sociedad anónima en que los accionistas nada tenían que ver con el principal organizador de la trama. Por ello si las operaciones delictivas realizadas por éste habían perjudicado la sociedad, una condena por fraude fiscal volvería a perjudicarla al declararse la responsabilidad civil subsidiaria de dicha sociedad, es decir que aquí la sociedad resulta al mismo tiempo obligada tributaria y perjudicada por el delito. Además la Sala consideró que si la Ley hace recaer la responsabilidad de lo que se haga en el seno de una persona jurídica (en la época se aplicaba el principio *societas delinquere non potest*) en las personas físicas, es entendiendo que éstas actúan en provecho de aquéllas pero que como en el supuesto que nos ocupa no ha sido así, sino que se ha actuado en contra de dicha sociedad, no cabe aplicar el “habitual automatismo del art. 15 bis del CP de 1973 [actual art. 31]”.

Quizá esta sentencia intentó conseguir efectos de justicia material para amortiguar los efectos sobre los accionistas porque no parece correcto absolver por estos motivos. Que los administradores actúen contra la sociedad no entendemos que deba exonerarlos de responsabilidad por fraude fiscal pues, ni el Código lo establece expresamente ni es de recibo abrir así una peligrosa puerta a la impunidad por este delito en que es fácil argumentar que se perjudica a una sociedad que, recuérdese, será siempre responsable civil subsidiaria, y en aquella época además responsable penal solidaria de la multa proporcional<sup>311</sup>. Si lo que se pretendía era obtener justicia material bastaba con aplicar la desafortunada doctrina Urralburu ya que la misma sentencia condena por apropiación indebida, o incluso, ya que al parecer había voluntad de innovar, un sugerente argumento que, aunque la sentencia menciona, pasa por él de puntillas “principios éticos no permiten convertir al Estado en receptor o partícipe del delito cometido”. La

---

<sup>311</sup> Actualmente, el Código Penal establece que en caso de resultar condenada la persona jurídica se le impondrá multa a ella directamente (art. 310 bis CP), y se podrá moderar, en su caso, con la de las personas físicas (31 ter. 1 CP).

sentencia no ahonda más en esta cuestión pero esta falta de principios éticos se llama en Derecho Penal delito de blanqueo de capitales. Se plantea aquí la pregunta de si cometería blanqueo el funcionario de Hacienda que reclame para el Estado dinero que sepa procedente de un delito. Consideramos que no, ya que esto condenaría el dinero delictivo al abandono sin que nadie pudiera si quiera acercarse a él. La intervención del Estado sobre este dinero por la vía del decomiso o de la condena por responsabilidad civil debe considerarse que limpia el origen delictivo sin que se genere responsabilidad para los funcionarios por aplicación de la eximente del art. 20.7 CP. En realidad, como señala HERRERA MOLINA, subyace el mismo problema en todo supuesto de decomiso “las ganancias se extirpan del tráfico delictivo para destinarse a financiar actividades a favor del interés general” por lo que “la supuesta inmoralidad del Estado se basa en premisas falsas”<sup>312</sup>.

Apréciase que el tema de la tributación de las ganancias ilícitas se planteó por primera vez, caso nécora, en un supuesto de delito muy grave en que no se pudo aplicar pena elevada y que se ha planteado casi exclusivamente en supuestos periodísticos y graves. Esto pone de relieve que en la mente del operador jurídico no parece que esté la idea de la tributación de este tipo de ganancias, sino que más bien se recurre a ella para intentar imponer penas mayores en ciertos supuestos en que se pretende tratar con ejemplaridad supuestos en que la Ley no prevé penas que se hallen a la altura de las circunstancias.

## **Doctrina.**

La doctrina española se ha ocupado poco de la tributación de las ganancias delictivas, no obstante exponemos a continuación las principales posturas mantenidas.

- a) Teoría de la no tributación de las ganancias ilícitas.

---

<sup>312</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: Ob. cit. p. 27.

El primer tratado del que tenemos conocimiento es de BACIGALUPO SAGGESE y en él defiende la tesis de que no existe obligación de tributar por las ganancias ilícitas y se apoya en los argumentos que a continuación exponemos y al mismo tiempo tratamos de rebatir.

El primer argumento que esgrime es ético, considerando que “no se puede convertir al Estado en receptor o “partícipe” del delito” y en caso contrario habrá que explicar “qué diferencia existe entre su pretensión y la receptación o el blanqueo de capitales”<sup>313</sup>. Sorprenden estos escrúpulos éticos en quien, en páginas siguientes, defiende el decomiso como instrumento para combatir las ganancias del delito y nada dice de la posibilidad de considerarlo también como blanqueo de capitales. Efectivamente el art. 127 CP impone el decomiso “de los bienes, medios, o instrumentos con que se haya preparado o ejecutado, así como las ganancias provenientes del delito, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieren podido experimentar” y añade que “se venderán, si son de lícito comercio, aplicándose su producto a cubrir las responsabilidades civiles del penado si la ley no previera otra cosa”, que la prevé en el art. 374.4 CP para el tráfico de drogas “no podrán ser aplicados a la satisfacción de las responsabilidades civiles derivadas del delito ni de las costas procesales, serán adjudicados íntegramente al Estado”. Rechazar la tributación de las ganancias delictivas por motivos éticos debería dar lugar también al rechazo del decomiso, salvo que vaya dirigido a la destrucción de la cosa decomisada lo que sólo sucede en el decomiso de efectos de ilícito comercio. Aparte de este argumento, como se ha expresado anteriormente, aplicar el blanqueo de capitales incluso al propio Estado daría lugar a que los bienes procedentes del delito, o se restituyen a su legítimo titular si es posible, y si no lo es, tendrían que destruirse siempre, o de lo contrario se cometería blanqueo de capitales.

El siguiente argumento que se aduce por la citada autora es que no se debe atender a la mera capacidad contributiva sino a los actos que llevan a ella, así como el homicidio se debe valorar por los actos que llevan a él y no por el mero

---

<sup>313</sup> BACIGALUPO SAGGESE, S.: Ob. cit. p. 22 s.

hecho de la muerte de una persona, que puede deberse por ejemplo a un paro cardíaco<sup>314</sup>. Sin embargo, en el supuesto de la generación de riqueza, el legislador a fin de no dejar fuentes exentas de tributación, ha querido ser tan omnicomprendivo, con la cláusula de cierre de la ganancia patrimonial no justificada, que precisamente si atendemos a los actos que dan lugar a la ganancia, no parece que deban excluirse sino los expresamente previstos en la Ley, muy escasos y singulares, y entre los que no se encuentra el hecho constitutivo de delito.

Al recoger este argumento, la misma autora se refiere a que no cabe esgrimir el principio de igualdad para pretender la tributación de las ganancias ilícitas porque si hay igualdad entre delincuentes y no delincuentes en relación a las leyes tributarias, también la habría “ante cualquier otra ley, lo que evidentemente no es así porque de la pena del delito se derivan determinadas inhabilitaciones que no afectan más que al condenado delincuente”. No entendemos muy bien este pasaje pero si se pretende decir con ello que al delincuente se le castiga y al no delincuente no, consideramos que no quiebra por ello la igualdad, pues no estamos ante casos iguales, en un supuesto se ha delinquido y en el otro no, y tratar de manera desigual lo que es desigual es una expresión más de la igualdad. Además se le da al delincuente un trato más desfavorable puesto que se le impone una pena y esa pena está expresamente prevista en la Ley. En el supuesto que nos ocupa no hay desigualdad pues se tributa por la capacidad económica, sin atender a la fuente, debiendo considerarse iguales los actos de igual capacidad económica. Aunque se entienda que la situación no es igual, desde luego no será el que ha obtenido su riqueza delinquiendo el que merezca el trato favorable de no tributar por ella. E incluso aunque se entendiera que debe quedar exenta de tributación la riqueza así obtenida, no cabe aplicar esa consecuencia jurídica sin una habilitación legislativa expresa, y la Ley como ya se ha dicho anteriormente, no menciona expresamente esta cuestión, más bien parece apuntar en sentido contrario a la no tributación del acto delictivo.

---

<sup>314</sup> BACIGALUPO SAGGESE, S.: Ob. cit. p. 24.

La autora menciona también como argumento para sostener su teoría, el derecho a no declarar contra sí mismo<sup>315</sup>, que ya anteriormente se ha rebatido. Asimismo añade que cuando la LIRPF delimita el hecho imponible, no pretende “gravar cualquier actividad económica, sino sólo aquella que tiene carácter empresarial, profesional o artístico y cuyo ejercicio presupone su licitud”<sup>316</sup>. Sin embargo la LIRPF, que no grava sólo este tipo de actividades sino también otras muchas como el rendimiento del capital o las ganancias y pérdidas patrimoniales, nunca dice que la actividad deba ser lícita, ni cabe presuponer sino precisamente lo contrario cuando contempla la tan citada cláusula de cierre de las ganancias patrimoniales no justificadas. Igualmente menciona<sup>317</sup> que toda sociedad debe tener objeto lícito según el Código de Comercio, cierto, pero no consideramos que de aquí quepa extraer la idea de que de no tenerlo estará la sociedad exenta de tributar. El ordenamiento impone muchas obligaciones a las sociedades, algunas más próximas que ésta a la materia fiscal como el deber de publicar las cuentas anuales en el Registro Mercantil o de legalizar los libros contables, y sin embargo muchas sociedades incumplen estos deberes sin ninguna consecuencia tributaria, y si existiera alguna consecuencia en ningún caso podrá ser favorable al incumplidor.

Finalmente la autora se refiere al posible concurso de delitos o de leyes si bien, al considerar que no cabe tributación por ganancia ilícita rechaza que exista ningún tipo de concurso<sup>318</sup>. Considera que las ganancias ilícitas deben dar lugar al decomiso y no a la tributación y que no cabe reforma legislativa en contrario pues el Estado se estaría convirtiendo en partícipe del delito<sup>319</sup>. Desde luego, comiso y tributación producen el mismo resultado, y estamos de acuerdo en que la fundamentación de uno y otro es muy distinta, pero en el fundamento de la

---

<sup>315</sup> BACIGALUPO SAGGESE, S.: Ob. cit. p. 25.

<sup>316</sup> idem, p. 29.

<sup>317</sup> idem, p. 29.

<sup>318</sup> idem, p. 29 s.

<sup>319</sup> idem, p. 120.



tributación es subsumible la renta obtenida delictivamente, que además no está excluida.

La teoría de la no tributación de las ganancias ilícitas, al menos cuando constituyan ilícito penal, también se defiende por RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, quien considera que no cabe tributación por tales ganancias puesto que la tributación se basa en la capacidad económica y dicha capacidad no se manifiesta en quien obtiene ganancias delinquiendo porque estas ganancias no se incorporan a su patrimonio, el verdadero titular de ese patrimonio será la víctima del delito<sup>320</sup>. No podemos estar de acuerdo con esta tesis pues el delincuente habrá obtenido ese patrimonio al menos en apariencia, y podrá guardarlo, reinvertirlo o gastarlo en lo que quiera, y todo ello será indicativo de capacidad económica. Quien le discuta la posesión deberá probar mejor derecho ante los tribunales. Si se entendiera la tributación de esta manera, cualquiera podría no tributar argumentando que es posible que algún día pueda considerarse que la fuente de sus ingresos fue delictiva, por ejemplo que algún día se le pueda condenar porque la publicidad que hizo de sus productos fue engañosa, o porque con la venta de cierto producto cometió delito contra la propiedad intelectual o industrial, o que un nuevo producto financiero pueda algún día dar lugar a una condena por estafa. Incluso el obligado tributario podría manifestar rotundamente que no tiene ninguna deuda con Hacienda porque todos sus ingresos son de origen delictivo, acogándose a partir de ese momento a su derecho a no declarar contra sí mismo. No creo que se le pueda exigir que pruebe que sus ingresos han sido delictivos, será quien afirme que no lo son, y que por lo tanto debió tributar por ellos, quien deberá probar el absurdo de que no existió delito. No es pues de recibo desde esta fundamentación tampoco, la teoría de la no tributación del hecho delictivo.

Sin embargo, el mismo autor rechaza que esta no tributación del acto ilícito se deba al derecho a no declarar contra uno mismo. Afirma que “la posible colisión del deber de tributar las ganancias ilícitas con el derecho a no declararse culpable

---

<sup>320</sup> RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: “¿Hay que declarar...”, ob. cit. p. 3 s.

parte ineludiblemente de la existencia del deber de tributar. Y ésta es precisamente la cuestión objeto de discusión. Sólo si se entiende que las rentas ilícitas están sujetas a tributación, puede abordarse la incidencia de este principio”<sup>321</sup>.

b) Teoría favorable a la tributación de las ganancias ilícitas.

LUZÓN CÁNOVAS considera que la tributación de las ganancias ilícitas plantea problemas únicamente cuando ese ilícito del que provienen las ganancias es constitutivo de delito porque en otro caso entrará en juego la cláusula de la ganancia patrimonial no justificada sin que quepa hablar de controversia alguna en relación a la obligación de declarar<sup>322</sup>.

Señala como argumentos a favor de la tributación de la ganancia de origen delictivo que no existe precepto legal que la excluya, que se tributa por el beneficio siendo irrelevante la operación que lo genera, y que si no se introduce la tributación de tales rentas se podrían reinvertir estas ganancias sucesivamente sin tributación<sup>323</sup>. Como argumentos en contra señala que desde el punto de vista ético, el Estado estaría beneficiándose de ganancias obtenidas ilícitamente y que desde posiciones civilistas se destaca que los contratos con causa ilícita son nulos, que lo obtenido ilícitamente no es propiedad de quien lo obtiene, o que las sociedades deben tener objeto social lícito<sup>324</sup>. También destaca que reiteradamente se han invocado diversos obstáculos constitucionales como el derecho a no declarar contra sí mismo y no confesarse culpable, la no exigibilidad de otra conducta, el acto posterior impune, o el principio *ne bis in idem*<sup>325</sup>.

La conclusión a la que este autor llega es que “no existe norma constitucional alguna en virtud de la cual el delincuente pueda invocar válidamente un derecho a

---

<sup>321</sup> RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: “Caso Urralburu”, ob. cit. p. 4.

<sup>322</sup> LUZÓN CÁNOVAS, A.: Ob. cit. p. 3.

<sup>323</sup> idem, p. 1.

<sup>324</sup> idem, p. 2.

<sup>325</sup> idem, p. 2 ss.

no declarar las ganancias ilícitamente obtenidas (...) por el contrario, el principio de igualdad ante el impuesto impide conceder un tratamiento fiscal más favorable a quien viola el derecho que a quien lo respeta, lo que determina, junto a la existencia de capacidad económica en quien comete el delito, que pueda considerarse gravable esta concreta manifestación de riqueza. Corresponderá en definitiva al legislador determinar si la posesión de una renta ilícita debe ser configurada como hecho imponible o no, en una decisión de política tributaria perfectamente legítima por la que se aplicarían estos fondos al cumplimiento de los fines propios de un Estado social”<sup>326</sup>. De aquí parece entenderse que considera que puede imponerse la tributación por las ganancias obtenidas delinquiendo, pero que lo cierto es que el legislador no lo ha hecho todavía. Aunque a renglón seguido entiende que la sentencia del caso Urralburu, como se señaló anteriormente, “no representa un avance respecto a la más correcta que puso fin al caso Roldán, ya que dispone un inexistente concurso de normas”. Si le parece más correcta la sentencia del caso Roldán, consideramos que en realidad se muestra favorable a la tributación de las ganancias ilícitas y a que en caso de no tributarse por ellas pueda imponerse condena por fraude fiscal aunque, como nosotros, entiende que debe el legislador determinarlo expresamente, para evitar la ardua polémica doctrinal existente sobre este particular.

c) Teoría intermedia de Herrera Molina.

También ha tratado el tema en profundidad HERRERA MOLINA, quien parte del art. 13 LGT cuyo contenido es “las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”. Sobre esta base infiere que la legislación tributaria sí tiene una norma aplicable a los supuestos de ilicitud del hecho imponible que es ésta, es decir, la irrelevancia de la ilicitud, por lo que la consecuencia jurídica será el sometimiento a gravamen del mismo modo que si

---

<sup>326</sup>

LUZÓN CÁNOVAS, A.: Ob. cit. p. 17.

no existiera ilicitud<sup>327</sup>. No obstante a continuación y partiendo de los arts. 1305 y 1306 del Código Civil hace una importante distinción. Recordemos que estos artículos establecen:

Art. 1305 CC:

“Cuando la nulidad provenga de ser ilícita la causa u objeto del contrato, si el hecho constituye un delito o falta común a ambos contratantes, carecerán de toda acción entre sí, y se procederá contra ellos, dándose, además, a las cosas o precio que hubiesen sido materia del contrato, la aplicación prevenida en el Código Penal respecto a los efectos o instrumentos del delito o falta.

Esta disposición es aplicable al caso en que sólo hubiere delito o falta de parte de uno de los contratantes; pero el no culpado podrá reclamar lo que hubiese dado, y no estará obligado a cumplir lo que hubiera prometido”.

Art. 1306 CC:

“Si el hecho en que consiste la causa torpe no constituyere delito ni falta, se observarán las reglas siguientes:

1.<sup>a</sup> Cuando la culpa esté de parte de ambos contratantes, ninguno de ellos podrá repetir lo que hubiera dado a virtud del contrato, ni reclamar el cumplimiento de lo que el otro hubiese ofrecido.

2.<sup>a</sup> Cuando esté de parte de un solo contratante, no podrá éste repetir lo que hubiese dado a virtud del contrato, ni pedir el cumplimiento de lo que se le hubiera ofrecido. El otro, que fuera extraño a la causa torpe, podrá reclamar lo que hubiera dado, sin obligación de cumplir lo que hubiera ofrecido”.

---

<sup>327</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: Ob. cit. p. 39.

Sobre la base de ambos artículos cabe entender que en relación a los contratos con causa ilícita, sea o no constitutiva de delito, cabe distinguir según la ilicitud sea aplicable a ambas partes o a una sola. En el primer caso no habrá acción entre ellas, ninguna parte podrá reclamar lo que haya entregado ni lo que la otra haya ofrecido pero en el segundo caso, cuando sólo sea imputable a una de las partes, la otra sí podrá reclamar tanto lo que haya entregado como lo que la otra haya ofrecido. Esto será así sea o no el hecho constitutivo de delito. Sobre esta base el citado autor entiende que debe distinguirse la posible tributación de actos delictivos según el delito sea imputable a una sola de las partes, como sucede en el hurto, o a las dos, como sucede en el cohecho. En el primer caso no cabe tributación pues la consecuencia jurídica aplicable será la restitución de la cosa a quien haya sido privado delictivamente de ella. En el segundo supuesto sí cabe la tributación puesto que ninguna de las partes podrá reclamar a la otra<sup>328</sup>. Excluir la tributación en caso de restitución tiene apoyo jurisprudencial, así las SSTS 2154/1999<sup>329</sup> y 3199/2000<sup>330</sup>, tratando la ineficacia jurídica del acto gravado

---

<sup>328</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: Ob. cit. p. 31 y 35 s.

<sup>329</sup> STS (Sala Tercera-Sección 2ª), nº 2154/1999, de 27 de marzo, distingue “entre el modo de proceder de los impuestos indirectos y de los directos, cuando los actos y contratos no llegan a buen fin. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, verdadero paradigma en esta cuestión de los impuestos indirectos, cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuotas del Tesoro, de no haberse hecho el pago mediante efectos timbrados, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos, y que se reclame la devolución en el plazo de cinco años. Igual régimen, en lo esencial, se aplicaba en el extinguido Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido vía deducción o devolución. Por el contrario, en los impuestos directos, y, concretamente, en el Impuesto sobre Sociedades, que no grava los actos y contratos, pues su hecho imponible tiene un substrato económico, sino la obtención de renta, las operaciones económicas se imputan temporalmente, como hemos dicho, siguiendo la corriente real de bienes y servicios (ingresos y gastos), prescindiendo del momento de pago (corriente financiera), si bien las posibles situaciones de insolvencia, es decir el incumplimiento de las obligaciones de pago que se produzcan, son desde la perspectiva de la economía de la empresa y de la contabilidad hechos posteriores que implican un resultado inverso, es decir se consideran partidas negativas, antes incluso de que la operación se revoque, rescinda o desemboque en la falencia definitiva, sin que haya retroacción, ni compensación de resultados, sino que éstos son contemplados “in suo tempore”, de modo separado, aunque en sentido inverso”.

<sup>330</sup> STS (Sala Tercera-Sección 2ª), nº 3199/2000, de 14 de abril: “En los Impuestos cuyo hecho imponible, como dice el artículo 25.2 de la Ley General Tributaria, vigente en los años a que se refieren los presentes autos, consista en un acto o negocio jurídico, si se ha acordado bajo

consideran que si se trata de un impuesto indirecto procede la devolución de lo pagado, mientras que si se trata de un impuesto directo sólo sería posible computar una pérdida en el periodo impositivo en que ésta se produzca. La misma solución se ha dado al problema en Francia, Alemania y Estados Unidos, pero no en Italia<sup>331</sup>.

En realidad la solución es parecida se trate de impuesto directo o indirecto, sólo que en el primer caso la devolución se lleva a cabo por la vía de la deducción por pérdida. Sin embargo, el hecho de que esta jurisprudencia conceda relevancia a la ineficacia del acto gravado, puede llevarnos a considerar relevante que el acto gravado sea delictivo, pero no hay por qué inferir de aquí un trato diferente según el delito sea imputable a una parte o a las dos. En definitiva no estamos de acuerdo con la distinción que realiza este autor pues si en caso de delito imputable a una sola parte el motivo por el que considera que el acto no queda sujeto a tributación es por no haber existido incremento de patrimonio, lo mismo debiera pensar del supuesto en que el delito es imputable a ambas partes, no hay incremento patrimonial tampoco, por quedar el acto sujeto a comiso. Además mientras no se proceda a la restitución, habrá habido un incremento patrimonial, pues no sólo la propiedad, también la mera posesión forma parte del patrimonio y se puede obtener rendimiento económico de ella. Ahora bien, sí nos parece correcta la argumentación indicada para el supuesto en que, tratándose de un tributo periódico (no instantáneo), antes de concluir el periodo impositivo ya haya

---

condición resolutoria es incuestionable que el cumplimiento de la misma, llevará consigo su resolución, que por su propia naturaleza se retrotraerá al momento de su celebración y llevará consigo la devolución del Impuesto correspondiente, salvo que hubiera existido efecto lucrativo, pero estas normas no son aplicables del mismo modo en los impuestos cuyo hecho imponible se delimita atendiendo a conceptos económicos, como ocurre con el Impuesto sobre Sociedades, porque para éste el acto o contrato iniciales una operación económica que ha generado un resultado, supongamos que positivo, que se contabiliza como beneficio, y tributa por Impuesto sobre Sociedades, pero si años después, se resuelve el contrato por cumplimiento de una condición resolutoria o por anulación, rescisión o resolución judicial o administrativa, este acto resolutorio es una operación económica distinta, que se contabiliza en el ejercicio en que se ha producido, y que probablemente habrá generado una pérdida, de ahí que en el Impuesto sobre Sociedades no haya que retrotraer los efectos de la anulación, resolución, etc, de los actos o contratos al momento en que se pactaron, sino que se reflejan, como una operación distinta, en el ejercicio, insistimos, en que se producen”.

<sup>331</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: Ob. cit., p. 67.

el autor sufrido la pérdida de la cosa objeto del delito como consecuencia de la restitución a su legítimo propietario pues en el momento de la declaración de impuestos no existe ya el incremento patrimonial. Si llegado el momento de la declaración se mantiene la cosa en poder del contribuyente, deberá tributar por ella, sin perjuicio de que proceda posteriormente la deducción por pérdida a que se refieren las citadas sentencias. Si el delito es imputable a las dos partes también deben tributar por la ganancia, otra cuestión será que tengan derecho a devolución en caso de decomiso.

El Estado no puede excluir este supuesto de tributación pues dejaría en manos de particulares el deber de tributar, aun cuando el delito sea perseguible de oficio, pues la acción civil sí es disponible. Si el perjudicado renuncia a la acción civil, quedaría quien ha cometido el hurto en poder de la cosa sin tributar por ella. Esta insatisfactoria consecuencia no puede evitarse obligando a tributar en caso de renuncia a la acción civil porque también puede existir reserva de acciones para ejercitarlas ante el orden civil, y este ejercicio tendrá lugar cuando el perjudicado lo estime conveniente, si es que finalmente lo ejerce. Pero tampoco nos parece razonable imponer el deber de declarar tributariamente lo hurtado sólo cuando haya prescrito la acción para reclamar el objeto del hurto, que será el supuesto en el que ya de ningún modo podrá éste reclamarse por el legítimo propietario. También hay delitos, algunos muy lucrativos como los societarios, que no son perseguibles de oficio (art. 296 CP). En fin queremos decir con todo esto que aplicando la teoría defendida por este autor se estaría dejando la obligación de tributar en manos de particulares que puedan simular un delito, denunciarlo o no, renunciar o reservarse la acción civil, y en este último caso ejercitarla o no.

Cuando el ilícito en lugar de ser civil sea administrativo, “en muchos casos la reacción consistirá tan sólo en la imposición de una multa, que no constituirá gasto deducible ni podrá deducirse como gasto (art. 14.1.c) LIS) [actual 15. C])”<sup>332</sup>.

---

<sup>332</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: Ob. cit. p. 70 s.

Cuando el ilícito es constitutivo de delito, de acuerdo con lo antes expuesto, el citado autor distingue según exista o no obligación de restituir. El segundo supuesto se dará cuando el delito sea imputable a ambas partes y la consecuencia jurídica, de acuerdo con el art. 1305 CC, será “la aplicación prevenida en el Código Penal respecto a los efectos o instrumentos del delito o falta”. Es decir, el decomiso<sup>333</sup>. El primer supuesto se dará cuando el delito sea imputable a una parte y la obligación de restituir, entiende este autor, excluye la obligación de tributar. Esta conclusión la basa en que la mera detentación de bienes como consecuencia de un delito no puede considerarse renta gravable porque no es ganancia patrimonial. Podría no haber sido éste el criterio del legislador y haber establecido el gravamen sobre la base del control real de los bienes como sucede en Alemania y Estado Unidos, incluso en España se ha seguido este criterio al establecer las presunciones de renta, que orbitan en torno al control real de los bienes y no en torno al incremento patrimonial que puedan generar, porque el Derecho Tributario no está subordinado al Derecho civil, pero no es esto lo que ha sucedido en relación a las ganancias ilícitas donde no se establece tributación por el control real de tales ganancias<sup>334</sup>. Entendemos correcta esta argumentación pero no está expresamente prevista la exclusión de tributación de esta “detentación” por la legislación tributaria, e interpretar la norma jurídica de este modo nos podría llevar al fraude de simular delito para evitar la tributación, como anteriormente dijimos. Como ésta no ha podido ser de ningún modo la voluntad del legislador, considero que la interpretación referida no es correcta si atendemos al espíritu y finalidad de la norma según el art. 3.1 CC. Por no tratarse de norma penal no hay razón para que prevalezca la interpretación literal.

El mismo autor también realiza una interesante clasificación de rentas delictivas atendiendo a las categorías de tributación. Así considera que deben tributar por IRPF en la modalidad de rendimientos del trabajo (art. 17 LIRPF) las ganancias que obtengan los miembros de una organización criminal que reciban una

---

<sup>333</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: Ob. cit. p. 84. En p. 96 entiende que no cabe decomiso de las ganancias lícitas obtenidas con fondos delictivos, es decir, en caso de reinversión lícita de la ganancia procedente de un delito.

<sup>334</sup> idem, p. 82 s.



retribución de dicha organización. Por la modalidad de rendimientos del capital tributarán los que concedan préstamo con interés para actividades criminales (rendimiento del capital mobiliario, arts. 21 y 25.2 LIRPF) o arrienden sus bienes para los mismos fines (rendimiento del capital inmobiliario, arts. 21 y 22 LIRPF). Por la modalidad de actividades económicas tributará el que lleve a cabo, como dice el art 27 LIRPF, “la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios” como sucede con los que se dediquen al tráfico de drogas, armas o personas, los que se dediquen a la comisión de delitos contra la propiedad intelectual o industrial o los que cometan intrusismo. Otros supuestos no clasificables en las categorías anteriores como el cohecho, pueden tributar en la modalidad de ganancias y pérdidas patrimoniales (art. 33 LIRPF). En caso de que el delincuente no sea residente en España se tributará del mismo modo pero aplicando el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes<sup>335</sup>.

La obra comentada por su fecha de publicación no se plantea la tributación aplicando el Impuesto sobre Sociedades, pero entendemos que desde la introducción en el Código Penal de la responsabilidad penal de las personas jurídicas mediante la LO 5/2010, las ganancias obtenidas delictivamente por una persona jurídica deberán someterse a este tributo. Cuestión diferente será que se cree la persona jurídica con intención de delinquir en cuyo caso, como expusimos al tratar el delito de fraude fiscal, no cabe exigir responsabilidad penal a una persona jurídica existente sólo en apariencia, sino que la renta deberá aplicarse directamente a la persona física, para evitar además que resulte ésta privilegiada por la aplicación de un impuesto menos gravoso como es el de sociedades frente al tipo de gravamen aplicable a las rentas altas en el IRPF.

Al tiempo que se habla de la tributación de las ganancias delictivas debe hablarse de la deducibilidad de los gastos sufridos en esas actividades delictivas, gastos que hayan sido necesarios para obtener tales ganancias, puesto que según se ha

---

<sup>335</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: Ob. cit. p. 91 ss.

dicho anteriormente en el Impuesto sobre Sociedades la base imponible está formada por el beneficio de la sociedad, es decir, los ingresos menos los gastos. Por curiosa que pueda parecer esta deducibilidad, en septiembre de 2000 la OCDE consideraba que hasta fechas recientes en muchos países miembros de dicha organización se consideraba un gasto deducible el soborno de funcionarios públicos extranjeros, si era necesario para llevar a cabo operaciones comerciales en ese país<sup>336</sup>. En Alemania se prohibió expresamente esta deducibilidad en 1999<sup>337</sup>. En España no existía regulación específica sobre el tema pero la entrada en vigor el 1 de enero de 2015 de la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*, ha supuesto la prohibición de la deducibilidad de tales gastos de acuerdo con lo establecido en el apartado f) de su art. 15<sup>338</sup>. No obstante, de esta prohibición en absoluto cabe extraer que las ganancias delictivas no deban tributar, pues tampoco son deducibles los donativos y liberalidades realizados (art. 15 e) LIS), y sin embargo los recibidos sí son tributables, y el propio Plan General de Contabilidad<sup>339</sup> prevé que en el subgrupo 74, por tanto dentro del grupo de cuentas de ingresos, deben anotarse las “subvenciones, donaciones y legados”. La letra g) del mismo artículo 15 también excluye los gastos realizados en paraísos fiscales salvo que se pruebe que han sido reales, mientras que no existe ninguna salvedad respecto de los ingresos obtenidos en tales paraísos. En fin, queremos decir que no existe correlación rigurosa entre los ingresos y los gastos deducibles, por tanto la actual prohibición de deducción de los gastos realizados en actividades delictivas no supone exclusión de la tributación de las ganancias obtenidas en tales actividades.

#### d) Teoría intermedia de Galarza.

---

<sup>336</sup> Informe de la OCDE, “The fight against bribery and corruption”: “Until recently, the bribery of foreign public officials has been accepted as a normal cost of doing business by many OECD countries”, septiembre, 2000, <http://www.oecd.org/governance/ethics/1918235.pdf>.

<sup>337</sup> HERRERA MOLINA, P.M.: Ob. cit. p. 124.

<sup>338</sup> “No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”.

<sup>339</sup> Real Decreto 15/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

GALARZA plantea las dos teorías sobre la tributación de las ganancias ilícitas considerando que a favor de la tributación se suele esgrimir el argumento de la igualdad. Sería injusto que quien se dedica a un negocio lícito tenga que tributar y enfrentarse a la competencia desleal de quien realizando un negocio similar, por ser ilícito, quede eximido de este deber. “El rechazo palmario a tal desigualdad (contraria al principio de igualdad), sumada -hay que reconocerlo- a la creciente necesidad de obtener recursos para el Estado, ha llevado a que numerosas Administraciones fiscales de Estados europeos hayan visto oportuno exigir el pago del tributo ante la realización de un acto ilícito. Dichas pretensiones fueron recurridas por los “eventuales sujetos pasivos” ante los Tribunales de Justicia de sus respectivos países, e incluso ante los Tribunales de la Unión Europea. Sin embargo, ni los respectivos organismos judiciales nacionales, ni los comunitarios, han podido, hasta el momento, concretar una opinión unívoca al respecto, ya que si bien es cierto que en algunas ocasiones han rechazado la tributación de los actos ilícitos, en otras, recurriendo a argumentos similares, la han aceptado”<sup>340</sup>.

Los argumentos en contra, suelen orbitar en torno a “consideraciones moralistas amparadas en la eventual conformación de un Estado inmoral o cómplice de la comisión de ilícito y que se aprovecha de lo producido en el mismo”, si bien puntualiza que “las leyes tributarias no se conciben para reformar o vigilar la conducta ética o moral de los ciudadanos, sino para procurar recursos al erario público”<sup>341</sup>.

La solución propuesta por este autor consiste en valorar si la ilicitud del acto invalida la configuración del hecho imponible. A modo de ejemplo se refiere a que si el hecho imponible es la venta de un bien y es inválido el contrato de compraventa, no tiene lugar el hecho imponible y por tanto no hay obligación de tributar, pero si el hecho imponible es la transmisión del bien como realidad fáctica, la ilicitud será independiente del hecho imponible y por tanto sí existirá obligación de

---

<sup>340</sup> GALARZA, C.J.: “Algunas cuestiones sobre la tributación de los actos ilícitos”, *Laleydigital*360, nº 502, 2012, p. 1.

<sup>341</sup> *idem*, p. 3.

tributar<sup>342</sup>. De acuerdo con lo dicho, concluye que en casos de ilícito penal, como no se producirá ningún efecto jurídico, no habrá obligación de tributar, porque además en estos supuestos será de aplicación el decomiso, que excluirá la capacidad económica vaciando el hecho imponible<sup>343</sup>.

Rebatiendo esta postura, insistimos en que se habrá producido un efecto importante, la adquisición de la posesión y todo lo que ello conlleva, conque de ninguna manera cabe decir que no se produce ningún efecto jurídico y en relación al decomiso como hemos señalado anteriormente, mientras éste no se produzca no cabe argumentarlo para excluir la aplicación de las leyes tributarias.

### **Referencia expresa al blanqueo de capitales.**

Hemos analizado hasta aquí la relación del fraude fiscal con el delito que aporte lucro económico, pero en este trabajo nos interesa exactamente el delito de blanqueo de capitales que, en principio, no es el que aporta el lucro económico, porque este lucro lo aportará el delito fuente del blanqueo. Cuando un delito produzca un incremento económico deberá tributarse por él y de no hacerlo, y superarse la cuantía delictiva, se comete un delito de fraude fiscal, pero no un blanqueo de capitales<sup>344</sup>. Si con ese incremento patrimonial, se tribute o no por él, se lleva a cabo cualquier tipo de operación posterior, se estará cometiendo blanqueo, y si esa operación genera un incremento patrimonial es cuando cabe plantearnos si debe tributarse por éste.

Consideramos evidente que se debe aplicar la misma teoría y por tanto entender que cualquier operación de blanqueo de capitales que genere lucro, queda sujeta a tributación y de lo contrario cabe la condena no sólo por blanqueo sino también por fraude fiscal siempre que se rebase el umbral delictivo. Sin embargo, al ser

---

<sup>342</sup> GALARZA, C.J.: Ob. cit. p. 2.

<sup>343</sup> idem, p. 4.

<sup>344</sup> El pago de tributos, si la base imponible procede de un delito, en puridad sí podría considerarse constitutivo de un delito de blanqueo, salvo que se pague con dinero de lícita procedencia, pero debe aplicarse la eximente del art. 20.7º CP.

las posibilidades de blanqueo tan variadas, merecen análisis separado los diferentes verbos o expresiones utilizados en la tipificación penal.

**Realizar “cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona (...)”.** Entiendo que no debe considerarse sujeto a tributación porque son actos para los que ninguna disposición prevé tributación, entre otras razones porque no son indicativos de ninguna capacidad económica. Cuestión diferente será que se realicen a cambio de dinero y en ese caso habrá que tributar, entendemos que por el IRPF, por ese lucro que se obtenga. Lo mismo cabe predicar de “la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos (...)”. Por tanto nos resta sólo analizar “adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita”.

**Adquiera.** No siempre se adquiere con ánimo de lucro, cabe adquirir para custodiar un tiempo y restituir después, en cuyo caso no se tratará de un hecho imponible, salvo que se realice a cambio de dinero o de otra prestación económicamente evaluable, en cuyo caso sí deberá someterse a tributación por el IRPF. En caso de adquisición con ánimo de incorporarlo al propio patrimonio deberá someterse a tributación también por el IRPF. Si se recibe a cambio de nada como sucede en las frecuentes adquisiciones a título lucrativo por parte de familiares y testaferros de los delincuentes, entendemos que se trata del hecho imponible propio del Impuesto sobre Donaciones y de ese modo deberá tributar.

**Posea.** El simple acto de posesión, sea por quien ha obtenido la cosa delinquiendo, en cuyo caso no habrá blanqueo, o sea por otra persona, en cuyo caso sí lo habrá, entiendo que nunca podrá considerarse hecho imponible de ningún tributo. Si bien la posesión por otra persona requiere previa adquisición y resultará de aplicación lo mencionado en el párrafo anterior.

**Utilice.** La utilización de la cosa por su dueño nunca podrá considerarse hecho imponible. Si la utilización se lleva a cabo por otra persona podrá hacerlo gratuitamente, en cuyo caso no será hecho imponible, o a cambio de una contraprestación, una suerte de arrendamiento, en cuyo caso quien la reciba, en

principio el dueño de la cosa, será quien deba tributar por ella. Aunque un supuesto así no parece que pueda considerarse blanqueo de capitales, salvo que tal conducta pueda subsumirse en el término “transmita” por poner la cosa a disposición de otro. No obstante parece poco probable que una conducta de este tipo pueda alcanzar cuantía delictiva en el fraude fiscal.

**Convierta.** Las conversiones de cosas nunca se consideran hechos imponible de ningún tributo, aunque si se realiza la conversión por un tercero a cambio de dinero deberá el tercero tributarlo en el IRPF.

**Transmita.** Sujeto pasivo del tributo no es el que transmite sino el que adquiere, cuya conducta se ha analizado anteriormente. En el caso del transmitente sólo cabría considerarlo obligado tributario en cuanto al IVA, impuesto de características muy particulares que requiere que el transmitente sea profesional o empresario. Aunque pudiera considerarse como tales a quienes se dedican habitualmente a estas operaciones, lo cierto es que como destaca LOMBARDERO EXPÓSITO<sup>345</sup> el TJUE “en su sentencia de 24 de febrero de 1984 determinó que la importación ilegal de estupefacientes en el territorio de la Comunidad Europea que no forman parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes no genera deuda alguna por el Impuesto sobre el Volumen de Negocios a la Importación ni al Impuesto sobre el Valor Añadido. Del mismo modo, en sentencia de 5 de julio de 1988, decidió que la comercialización ilegal de estupefacientes y anfetaminas no está sujeta ni al Impuesto sobre el Volumen de Negocios a la Importación ni al Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que estos productos no formen parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos o científicos”. De manera que ni la importación ni la comercialización generan deuda tributaria por estos impuestos según la doctrina de dicho tribunal, no obstante, como señala el mismo autor, esto se refiere a tributos de naturaleza comunitaria y sólo a los estupefacientes y no a otros efectos de ilícito comercio.

---

<sup>345</sup> LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M.: Ob. cit. p. 222 s.

Recuérdese también que todo el que auxilie a otro a blanquear, estará cometiendo un delito de blanqueo de capitales. Si este auxilio lo lleva a cabo a cambio de una retribución, deberá tributarla por IRPF, y de no hacerlo incurrirá no sólo en el blanqueo que ya cometió, sino también en fraude fiscal, siempre que se rebase la cuantía delictiva.

Cuando cualquiera de estas conductas sujetas a tributación, no se lleve a cabo por persona física sino por persona jurídica, se deberá tributar por el Impuesto sobre Sociedades, salvo que se haya creado la persona jurídica precisamente con intención de delinquir porque en tal supuesto no existirá realmente tal persona jurídica y resultará de aplicación el IRPF.

## **Conclusiones.**

Los principales argumentos a favor de la tributación de las ganancias ilícitas son la igualdad frente a la ganancia lícita, la inexistencia de norma que excluya esta tributación, la obligación de tributar por el incremento patrimonial no justificado, la existencia de un acto que supone capacidad económica como habitual presupuesto de la tributación, y la necesidad de introducir la tributación en la cadena de reinversiones que pueden existir a continuación. Los principales argumentos en contra son los motivos éticos que impiden al Estado participar en el beneficio obtenido ilícitamente, motivos iusprivatísticos que orbitan en torno a la ineficacia del acto ilícito, la inexistencia de un acto indicativo de capacidad económica dada la obligación de restituir al perjudicado o, en su caso, el decomiso, y los constitucionales derechos a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable, así como un posible quebranto del principio *ne bis in idem*.

Consideramos que las ganancias ilícitas, incluso las que nazcan de un ilícito penal, deben tributarse, principalmente porque ninguna norma jurídica apunta en el sentido de su no tributación y sí, en cambio, en el sentido de que deben someterse a gravamen (art. 39 LIRPF). Asimismo los argumentos contrarios a esta tesis desde el punto de vista teórico no nos resultan convincentes y desde el

punto de vista práctico podrían dar lugar al fraude masivo amparándose en el supuesto origen delictivo de la ganancia.

La jurisprudencia española pocas veces se ha pronunciado sobre el tema pero sostuvo el criterio correcto hasta la sentencia del caso Urralburu. Esta sentencia es manifiestamente errónea pues parte de la base de la existencia de un concurso de leyes que no justifica, y que es en realidad, y a todas luces, un concurso material de delitos. Desde el punto de vista práctico considerar que la ganancia ilícita no queda sometida a tributación, permitiría la impunidad del fraude fiscal con el sencillo expediente de simular delitos. No obstante el escaso arraigo en España de la idea de la tributación de las ganancias ilícitas se pone de relieve por las escasas ocasiones en que la jurisprudencia se ha pronunciado sobre el tema, casi siempre en casos de resonancia pública, y en los que probablemente, por diversos motivos, se ha querido dar al acusado un castigo mayor acudiendo a un delito que, aunque existente, es muchas veces olvidado.

En Italia, Alemania, Francia y Estados Unidos está expresamente prevista la tributación de las ganancias ilícitas. Sería deseable que en España también se previera expresamente, máxime si consideramos la errónea jurisprudencia que impera sobre el tema.

La doctrina general sobre la tributación de las ganancias ilícitas debe aplicarse a la ganancia que genere el delito de blanqueo de capitales pero atendiendo a que si el delito fuente siempre generará ganancia, el delito de blanqueo puede generarla o no, y no siempre que se genere ganancia el supuesto será subsumible en alguno de los hechos imponible previstos en la legislación tributaria.



## VI. RELACIÓN DEL BLANQUEO DE CAPITALS CON EL DELITO DE FRAUDE FISCAL II: LA CUOTA DEFRAUDADA COMO OBJETO MATERIAL DEL BLANQUEO DE CAPITALS.

### Planteamiento.

Así como en el capítulo anterior analizamos la relación de estos dos delitos considerando cronológicamente primero el de blanqueo de capitales y después el de fraude fiscal, en el capítulo presente analizaremos esa relación cuando el orden es el inverso, primero el fraude fiscal y después el blanqueo de capitales. Esta cuestión se ha expresado a veces con la fórmula de si puede ser el fraude fiscal fuente de blanqueo de capitales, entendemos que esta expresión no es correcta o al menos hay que matizarla. Como delito que es el fraude fiscal, no cabe ninguna duda de que puede ser fuente del blanqueo porque así lo dice el art 301 CP sin exceptuar ningún delito. De manera que si una persona obtiene lucro cometiendo dicho delito, por ejemplo el facturero que cobra por girar facturas por servicios no prestados, que será autor por cooperación necesaria de un delito de fraude fiscal, consideramos que no existe ninguna duda de que las operaciones posteriores que lleve a cabo con el dinero así ganado, serán constitutivas de blanqueo de capitales. Lo mismo cabe decir del que comete el fraude carrusel del IVA o del que obtiene prestaciones indebidas de la Seguridad Social. Obtienen lucro delinquiendo y por tanto las operaciones que lleven a cabo posteriormente con dicho lucro serán constitutivas de delito de blanqueo de capitales sin que ello pueda generar ninguna duda. Sólo parte de la doctrina ha apreciado esta notable diferencia, pero la ciñen a las devoluciones y al fraude de subvenciones<sup>346</sup>,

---

<sup>346</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C.: "El delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales", Revista Quincena Fiscal, nº10, 2012, p. 6; GARCÍA BAÑUELOS, J.A.: "El delito fiscal como actividad delictiva previa del delito de blanqueo de capitales", Revista Quincena Fiscal, nº 1, 2015, p. 3, señala que "cierto es que de los argumentos esgrimidos se deduce que la polémica se centra exclusivamente en la modalidad de dejar de ingresar. Así, parece haber un consenso

olvidando que en cualquier delito de fraude fiscal puede cooperar un tercero y lucrarse por ello. Cuestión diferente será el supuesto en que el dinero se ha ganado lícitamente y el delito consiste en no ingresar en las arcas públicas la parte que a éstas les corresponde. Es decir, como expresamos en la rúbrica de este capítulo, si la cuota defraudada puede ser objeto material de blanqueo. Sobre esta última cuestión, entendemos que sí cabe controversia doctrinal y es lo que trataremos a continuación, y aunque anticipamos que la postura que aquí se defenderá será favorable a tal consideración, exponemos a continuación los argumentos que suelen esgrimirse tanto en contra como a favor de ella así como veremos también la postura de la jurisprudencia en la única sentencia que hasta la fecha se ha dictado sobre este particular.

## **Doctrina.**

Vemos a continuación cuáles han sido los argumentos que habitualmente se han esgrimido en contra y a favor de la consideración de la cuota defraudada como objeto de delito de blanqueo de capitales.

### **Argumentos en contra de que la cuota defraudada sea objeto del delito de blanqueo de capitales.**

- a) La ganancia se ha obtenido lícitamente.

Sin duda el principal argumento, y como veremos luego el único que nos parece medianamente sostenible, que suele esgrimirse en el sentido de considerar que no cabe entender la cuota defraudada como objeto material en el blanqueo de capitales es que dicha cuota, como toda la base imponible del sujeto pasivo, se habrá generado, al menos en principio, lícitamente, incurriendo en el delito después, al no tributar por ella. De modo que la renta ingresa en el patrimonio del

---

generalizado en que la modalidad obtener indebidamente devoluciones sí generaría bienes susceptibles de ser blanqueados”.

sujeto pasivo de forma lícita, cuestión distinta es que su mantenimiento en dicho patrimonio se convierta, después, en ilícito<sup>347</sup>. Es decir, que se trata de un ahorro y no de una ganancia. No obstante, contra este argumento opone MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO una sugestiva tesis a la que llama teoría del patrimonio afecto a un fin, la cual entiende que la falta de pago de la cuota tributaria no es un ahorro sino una ganancia propiamente dicha, puesto que el incremento patrimonial del sujeto pasivo está afecto a un fin diferente de la permanencia en el patrimonio del contribuyente<sup>348</sup>.

Otros argumentos que la doctrina ha utilizado para combatir la consideración de la cuota defraudada como objeto material del blanqueo no nos parecen en absoluto convincentes y los exponemos a continuación.

a) Se incurriría en *bis in idem*.

En ocasiones la doctrina ha destacado que podría vulnerarse el principio *ne bis in idem* si se castigase primero por fraude fiscal y posteriormente por blanqueo de capitales<sup>349</sup>. De acuerdo con esta teoría el que defrauda lo hace para, a continuación, transmitir ese dinero defraudado, ocultarlo o encubrir su origen, con lo que si se le castiga por estas conductas posteriores al fraude fiscal, se le estaría castigando dos veces por una misma resolución delictiva. Nos parece evidente que esto cabría predicarlo de cualquier delito fuente, se puede considerar una crítica al blanqueo de capitales en general pero no, en especial, al blanqueo de la cuota defraudada. Si otros supuestos de blanqueo se consideran aceptables, éste no puede rechazarse por un argumento que podría aplicarse a todos. El que delinque para obtener un lucro siempre tendrá algún destino pensado para ese lucro diferente de guardarlo para siempre en la caja fuerte, que quizá sería la única conducta posterior que no incurriría en delito de blanqueo de

---

<sup>347</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C.: "El delito...", ob. cit. p. 5; GARCÍA BAÑUELOS, J.A.: Ob. cit. p. 2 s.

<sup>348</sup> MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I.: Ob. cit. p. 73.

<sup>349</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 410; MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo...*, ob. cit. p. 174; GARCÍA BAÑUELOS, J.A.: Ob. cit. p. 9 ss.

capitales, y no por ello se debe considerar el blanqueo absorbido por el delito fuente. MALLADA FERNÁNDEZ señala una pequeña diferencia entre este supuesto y el de cualquier otro blanqueo, en este caso la posesión, como conducta constitutiva de blanqueo, no sólo es posterior al delito fuente, es incluso anterior a cometerse el fraude fiscal<sup>350</sup>. La diferencia nos parece irrelevante jurídicamente y además, como reiteradamente se ha destacado, la mera posesión por el autor del delito fuente no es constitutiva de delito de blanqueo. GARCÍA BAÑUELOS rechaza que pueda hablarse de *bis in idem* por tratarse de delitos que protegen diferentes bienes jurídicos<sup>351</sup>.

a) El fraude fiscal no prescribiría nunca.

También se ha argumentado que el blanqueo de capitales, en algunas de sus manifestaciones, es un delito permanente, como sucede en los supuestos de posesión o utilización, lo que puede alargar indefinidamente en el tiempo el plazo de prescripción y por ende permitiría al Estado perseguir por un fraude fiscal ya prescrito recurriendo al blanqueo<sup>352</sup>. Nuevamente este argumento debe rechazarse por el mismo motivo, todo tipo de blanqueo permitiría tal cosa, cualquiera que sea el delito fuente<sup>353</sup>. Además, la posesión por parte del defraudador no puede considerarse punible pues, como se ha dicho ya en el apartado anterior, la mera posesión en los supuestos de autoblanqueo, suele entenderse unánimemente impune, porque de lo contrario sí se incurriría *en bis in idem*.

a) El blanqueo de capitales perdería su sentido genuino.

Se ha dicho también que el blanqueo de capitales perdería su sentido original, enfocado a la persecución del tráfico de drogas y otros delitos lucrativos, para

---

<sup>350</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C.: "El delito...", ob. cit. p. 5.

<sup>351</sup> GARCÍA BAÑUELOS, J.A.: Ob. cit. p. 12.

<sup>352</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 410.

<sup>353</sup> GARCÍA BAÑUELOS, J.A.: Ob. cit. p. 12.

convertirse en instrumento de recaudación fiscal<sup>354</sup>. Contra esto cabe decir que el fraude fiscal también es un delito lucrativo, o al menos un delito que aumenta el patrimonio del defraudador, y que si consideramos el delito de blanqueo instrumento de recaudación fiscal se debe a la pena de multa prevista, debe observarse que dicha pena se aplica cualquiera que sea el delito fuente, por lo que no parece dirigido a recaudar sino a combatir las ganancias de los delincuentes, como sucede con todo blanqueo con independencia del delito fuente.

- a) No podría determinarse el objeto material del delito de blanqueo de capitales.

Se ha argumentado también que el fraude fiscal consiste en una conducta omisiva, y como tal impide establecer relación de causalidad entre la acción omitida y los bienes que se incorporaron al patrimonio del autor mediante un hecho anterior no constitutivo de delito<sup>355</sup>. En nuestra opinión el fraude fiscal sólo se puede considerar delito de omisión si no se presenta la declaración tributaria pero en el supuesto, mucho más frecuente en la práctica, de que la declaración se presente con mentiras, no creemos que pueda considerarse delito de omisión, pues existe una acción, la de mentir en la declaración. La mera omisión del pago no constituye delito si se presenta la declaración reconociendo la deuda tributaria. Determinar la cuantía de la ganancia tampoco será difícil, la cuota defraudada. Sí será más problemático, ya que el dinero es bien fungible, determinar si a efectos del blanqueo posterior, el que se considera defraudado es el que se encuentra en una u otra cuenta bancaria, o en la caja fuerte del defraudador, o en cualquier otro lugar, cuestión que trataremos más adelante. También ha señalado la doctrina que este problema puede suscitarse cualquiera que sea el delito fuente, también en caso de tráfico de drogas por ejemplo, puede ser difícil determinar los bienes contaminados<sup>356</sup>.

---

<sup>354</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 410 s; MALLADA FERNÁNDEZ, C.: "El delito...", ob. cit. p. 6, cita este argumento pero se muestra contraria a él.

<sup>355</sup> MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I.: Ob. cit. p. 70.

<sup>356</sup> GARCÍA BAÑUELOS, J.A.: Ob. cit. p. 8.

a) El blanqueo de capitales se extendería absurdamente a otros delitos.

Se ha pensado a veces que considerar delito fuente el fraude fiscal nos llevaría al absurdo de considerar fuente otros delitos que suponen ahorro como el del “empresario que obligado a establecer un sistema de prevención de riesgos laborales, no lo hace”<sup>357</sup>.

BLANCO CORDERO cita otros supuestos como el de quien, para ahorrar, construye en suelo rústico (art. 319 CP) o el de quien, con el mismo fin, realiza vertidos sin depurar (art. 325 CP)<sup>358</sup>. No obstante este mismo autor propone la solución del problema, la relevancia jurídica. Las ganancias siempre son relevantes jurídicamente porque está previsto su decomiso con carácter general en el art. 127 CP, sin embargo el ahorro no siempre es relevante, lo es sólo en algunos delitos. Por ejemplo en el fraude fiscal, donde se utiliza el término cuota e incluso se establece una cuantía mínima debe tenerse por relevante para que sea delictivo. También en las insolvencias punibles donde la comisión del delito exige la existencia de una deuda.

En este sentido cabe señalar otros supuestos como el impago de pensiones del art. 227 CP que requiere también la existencia de una obligación que además será siempre de cuantía determinada y conocida para el deudor, como también en el supuesto de las defraudaciones de fluido eléctrico y análogas de los arts. 255 y 256 CP que aunque no requieren obligación determinada y conocida sí se establece una cuantía de 400 euros que distingue el tipo que podríamos llamar básico del privilegiado<sup>359</sup>. Sin embargo, en los supuestos citados de los arts. 316,

---

<sup>357</sup> MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I.: Ob. cit. p. 71, parece que se refiere al delito del art. 316 CP, que no dice exactamente eso.

<sup>358</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 415 s.

<sup>359</sup> Aunque parece que la voluntad del legislador era seguir considerando los supuestos de cuantía superior a 400 euros delitos menos graves y los de cuantía inferior, considerarlos delitos leves, sin embargo en la reciente reforma del Código operada por LO 1/2015, no ha sido ésa la política pues se ha establecido en el art. 13.4 CP: “(...) cuando la pena, por su extensión, pueda considerarse como leve y como menos grave, el delito se considerará, en todo caso, como leve”. Esto ha dado lugar a que todo delito que tenga prevista únicamente pena de multa y cuya duración mínima sea de tres meses, como sucede en el caso que nos ocupa, deba considerarse leve pese

319 y 325 CP ese ahorro carece de relevancia jurídica porque no se menciona siquiera en el Código, no se habla de ahorro ni de cuota, ni de reducir costes, ni de impagar deudas, ni se menciona ninguna concreta cuantía. De aquí puede concluirse que podría ser fuente de blanqueo de capitales el delito de ahorro en que éste se haya tenido por relevante por parte del legislador al establecer el tipo, introduciéndolo incluso como elemento del tipo, pero no los que puedan indirectamente generar un ahorro pero que no sea determinante del delito. No obstante la extensión, a veces considerada hipertrófica, del delito de blanqueo deriva de su propia configuración delictiva y no de la consideración del fraude fiscal como delito fuente<sup>360</sup>.

### **Argumentos a favor de que la cuota defraudada sea objeto del delito de blanqueo de capitales.**

- a) El fraude fiscal es una “actividad delictiva”.

El principal argumento que puede esgrimirse a favor de la consideración de la cuota defraudada como objeto material en el blanqueo de capitales es que el art. 301 CP habla de “actividad delictiva” sin mencionar ninguna excepción de modo que, en principio, no parece haber motivo para excluir el delito de fraude fiscal<sup>361</sup>. Esto se ve complementado por el art. 1.2 L 10/2010 que desgranando los activos que pueden ser objeto de blanqueo de capitales estipula “con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”. Si bien no se puede soslayar que se trata de una Ley de naturaleza administrativa por lo que de ningún modo se puede entender esa inclusión como interpretación auténtica de la norma penal, máxime si consideramos que el art. 301 CP no utiliza la expresión blanqueo de capitales.

---

a que por el máximo penológico previsto no parece que haya sido ésa la voluntad del legislador. Por esta razón distinguimos las dos modalidades delictivas en tipo básico y privilegiado y no en delito menos grave y leve.

<sup>360</sup> GARCÍA BAÑUELOS, J.A.: Ob. cit. p. 13.

<sup>361</sup> idem, p. 1; MALLADA FENÁNDEZ, C.: “El delito...”, ob. cit. p. 1.

- b) Se ha modificado el art. 305 CP para excluir el blanqueo de capitales en caso de regularización de la cuota defraudada.

MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO argumenta a favor de esta teoría la reforma del Código Penal operada por la LO 7/2012 que introduce en el párrafo primero del art. 305 el inciso final “salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”<sup>362</sup>. Ese apartado, como se ha expuesto en el capítulo correspondiente, recoge la regularización tributaria que habitualmente se ha considerado una excusa absolutoria, y que nunca se había visto acompañada de ese complemento que recientemente se ha introducido. El citado autor entiende que obedece a la intención del legislador de considerar la regularización del art. 305.4 CP, no como una excusa absolutoria sino como un elemento negativo del tipo y que por eso, al recogerse en el apartado primero de dicho artículo los elementos del tipo, se ha recogido también como elemento del tipo, aunque en sentido negativo (es decir que el elemento del tipo es la ausencia de esta contingencia), la regularización del art. 305.4 CP. El motivo de esta modificación sería que si la regularización tributaria se considera una excusa absolutoria el delito estaría cometido, aunque no fuera punible si concurre esta excusa absolutoria, y por tanto cualquier operación posterior con el dinero defraudado sería constitutiva de delito de blanqueo de capitales. El temor a la acusación por blanqueo podría dar lugar a que nadie regularizase su situación tributaria, y para que esto no suceda se habría querido configurar como elemento del tipo. De aquí puede concluirse que la voluntad del legislador es que la cuota defraudada puede ser objeto material del delito de blanqueo.

En nuestra opinión, sin entrar en la polémica de la naturaleza jurídica de la regularización tributaria, consideramos que aunque se entienda como excusa absolutoria y no elemento del tipo, eso no permitirá tampoco acusar por blanqueo a quien regularice a tiempo su deuda tributaria.

---

<sup>362</sup>

MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I.: Ob. cit. p. 82 s.



La teoría del delito considera como tal la acción, típica, antijurídica, culpable y punible. Este último elemento, la punibilidad, concurrirá siempre que no exista excusa absolutoria<sup>363</sup>. Sin perjuicio de otras que puedan resultar más discutibles, suelen considerarse excusas absolutorias la de parentesco en los delitos contra el patrimonio en que no concurra violencia ni intimidación (art. 268 CP, muy aplicado en la práctica), o en el delito de encubrimiento (art. 454 CP), en el delito de falso testimonio retractarse en tiempo y forma manifestando la verdad (art. 462 CP), y en el delito de rebelión la revelación a tiempo de evitar sus consecuencias (art. 480.1 CP). Consideramos que siempre que concurra alguna de estas circunstancias será imposible aplicar blanqueo de capitales porque faltará uno de los elementos del delito. La acción, típica, antijurídica y culpable, no será punible, y por tanto no habrá delito. Así quien extrae dinero de la cuenta de su consorte sin consentimiento de éste no puede cometer después delito de blanqueo sencillamente porque no habrá delito previo. De la misma manera, a quien regulariza su situación tributaria en plazo no se le podrá acusar de blanqueo de capitales por mucho que haya operado con la cantidad que defraudó antes de proceder a su ingreso en las arcas públicas, simplemente porque no habrá delito previo o mejor dicho, lo hubo y se esfumó con la regularización tributaria que dio lugar a que la acción típica, antijurídica, culpable y que en su día fue punible, dejara de serlo. Ciertamente es que en el supuesto de la regularización tributaria, la circunstancia fáctica en que consiste la excusa absolutoria es sobrevenida, pero el parentesco también puede ser sobrevenido. Consideramos que no sería posible exigir responsabilidad penal a quien haya realizado extracciones sin consentimiento de la cuenta de la persona que finalmente se convierte en su consorte o simple pareja sentimental, aunque tales extracciones hayan sido anteriores al inicio de la relación. También entendemos que una reforma legislativa que suprimiera un delito impediría considerar ese delito como fuente de blanqueo de capitales, incluso aunque el blanqueo se hubiera cometido cuando aún existía tal delito.

---

<sup>363</sup> La punibilidad requiere también que concurran las condiciones objetivas de perseguibilidad, cuando la Ley las exija, pero que no interesan en esta exposición.

Extrapolando estos razonamientos al caso que nos ocupa concluimos que la excusa absolutoria, de llegar a concurrir, hará desaparecer el delito con lo que podríamos llamar efectos retroactivos y por tanto no podrá entenderse fuente de blanqueo el delito que finalmente desapareció. Se podrá argumentar en contra que durante un periodo, que ha podido ser muy duradero, sí ha existido delito. Pero adviértase que las operaciones que durante ese periodo se hayan realizado con la cuota defraudada, que serían las constitutivas de delito de blanqueo, sin duda estarán aún sin punir pues para castigarlas había que conocer el fraude fiscal que servía de fuente y conociéndose, no cabría ya la regularización tributaria. Sería muy difícilmente concebible un procedimiento por blanquear la cuota defraudada sin que haya existido previamente un procedimiento de inspección tributaria o un procedimiento penal por el delito fuente de fraude fiscal y si esto ocurriera, no sería ya posible la regularización. Como el fraude fiscal no se conocerá, al desaparecer mediante la regularización de la deuda, carecerá de sentido que sancionemos un blanqueo que mientras existió se desconocía y que se conoce precisamente al esfumarse, por el arrepentimiento del autor. No sólo desde el punto de vista jurídico sino incluso desde el punto de vista moral esa teoría es inaceptable, de ninguna manera se podrá acusar por blanqueo a quien regularice la deuda tributaria, con independencia de que ésta se entienda una excusa absolutoria o de un elemento negativo del tipo.

A esto hay que añadir que la consideración de la regularización tributaria como elemento negativo del tipo, en realidad, plantea el mismo problema. Mientras no concurra ese elemento debe considerarse cometido el delito, y al concurrir desaparece. Las operaciones llevadas a cabo con la cuota defraudada durante el ínterin, deberán considerarse o no, en nuestra opinión no, constitutivas de delito de blanqueo de capitales del mismo modo que si consideramos la regularización tributaria una excusa absolutoria.

De acuerdo con lo dicho concluimos que aunque es muy probable que el legislador haya introducido el citado inciso final del art. 305.1 CP por el motivo que intuye el autor comentado, en realidad no era necesaria tal cosa para lograr esa

consecuencia jurídica, de manera que es muy dudosa la posibilidad de llegar a conclusiones determinantes sobre esta base.

## Resumen de las posiciones doctrinales.

Repasando la doctrina que se ha ocupado de este asunto encontramos lo siguiente.

MALLADA FERNÁNDEZ aunque trata el tema en profundidad no llega a emitir opinión propia sobre él y lo remite a lo que decidan los tribunales, aunque parece admitir que de la letra de la Ley cabe extraer conclusión afirmativa respecto de la sanción por fraude fiscal y blanqueo<sup>364</sup>. BLANCO CORDERO se muestra favorable a considerar que la cuota defraudada puede ser objeto material del delito de blanqueo, aunque excluye la conducta de la mera posesión cuando la ejerce el propio defraudador para salvar el principio *ne bis in idem*<sup>365</sup>, opinión a la que nos adherimos plenamente. GARCÍA BAÑUELOS se muestra terminantemente favorable a esta teoría, y considera que es un instrumento eficaz para combatir el fraude fiscal que estima en un 20% del PIB<sup>366</sup>. No muy favorable se muestra FALCÓN TELLA aunque parece reducir la cuestión a la posesión de la cuota defraudada<sup>367</sup>, que evidentemente debe tenerse por impune si quien ejerce la posesión es el propio defraudador.

---

<sup>364</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo...*, ob. cit. p. 178; “El delito...”, ob. cit. p. 1. En las conclusiones de este artículo, p. 8, se expresa en los vagos términos “puede entenderse que la tenencia de dinero no declarado al Fisco, concretamente la cuota defraudada que supere los 120.000 euros, puede ser una acción considerada constitutiva de un delito de blanqueo de capitales”.

<sup>365</sup> BLANCO CORDERO, I.: *El delito...*, ob. cit. p. 438 ss.

<sup>366</sup> GARCÍA BAÑUELOS, J.A.: Ob. cit. p. 1 y 13 s.

<sup>367</sup> FALCÓN TELLA, R.: “La reforma del Código penal: la nueva concepción de la “responsabilidad civil” derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 1, 2011, p. 6.

También cabe destacar que algunos autores, aunque consideran que la cuota defraudada puede ser objeto de blanqueo de capitales, sin embargo excluyen la posibilidad de sancionar por ambos delitos entendiendo que existe un concurso de leyes, semejante al que defiende la sentencia Urralburu para el supuesto inverso tratado en el capítulo anterior. De esta opinión es MARTÍNEZ DE ARRIETA-MÁRQUEZ DE PRADO si bien alega como único argumento que la jurisprudencia lo ha entendido así en el caso Urralburu y que es extrapolable la conclusión, de modo que si se castiga por fraude fiscal no cabe imponer además castigo por el blanqueo de capitales aplicándose la consunción del art. 8.3 CP<sup>368</sup>. No obstante, consideramos que no existe dicho concurso de leyes pues se trata también en este supuesto, como en el caso Urralburu, de acciones clarísimamente distinguibles, una defraudar a Hacienda, otra operar con lo defraudado, que tienden a distintos fines y pueden estar muy distanciadas en el tiempo, incluso mucho más que en el supuesto a que se refiere la sentencia del caso Urralburu. Sólo en el caso de castigarse como blanqueo de capitales por la mera posesión de la cuota defraudada, podría considerarse concurso de leyes pues tal posesión comienza en el mismo momento en que no se ingresa la cuota tributaria a Hacienda. Pero ya se ha dicho reiteradamente que esa conducta, la mera posesión, se entiende por el común de la doctrina y también por nosotros, impune en el supuesto de autoblanqueo. También se pronuncia en el mismo sentido de considerar concurso de leyes a resolver conforme al art. 8.3 CP, BACIGALUPO ZAPATER quien sin embargo, tampoco explica por qué motivos entiende que dos conductas tan dispares admiten valoración unitaria<sup>369</sup>.

## **Jurisprudencia.**

Hasta la fecha sólo una sentencia se ha dictado referente al tema que nos ocupa, la de la llamada operación Ballena Blanca. Esta operación consistió en la desarticulación el año 2005 de la mayor red de blanqueo de capitales descubierta

---

<sup>368</sup> MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I.: Ob. cit. p. 89.

<sup>369</sup> BACIGALUPO ZAPATER, E.: Ob. cit. p. 17.

hasta la fecha en Europa y que tenía su base de operaciones en un despacho de abogados ubicado en Marbella. La Audiencia Provincial de Málaga, en sentencia de 31 de marzo de 2011<sup>370</sup> consideró que la cuota defraudada al fisco podía ser objeto de blanqueo y en consecuencia dictó condena contra un matrimonio, que habiendo cometido el delito de fraude fiscal en Suecia, posteriormente remitió a España parte de ese dinero, concretamente unos 600.000 euros. La sentencia fue confirmada por el Tribunal Supremo un año después<sup>371</sup>.

La sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga fue condenatoria pese a encontrarse ante una importante dificultad. El art. 301 CP entonces vigente, tenía previsto el delito de blanqueo de capitales sólo para los supuestos en que el delito fuente fuera grave, siendo así que el delito de fraude fiscal estaba castigado entonces con una pena máxima de 4 años de prisión. Se daba también la circunstancia de que la *Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*, que entró en vigor el 1 de octubre de 2004, introdujo simultáneamente dos reformas en el Código relevantes en este asunto. Por un lado consideró delito grave el que tuviera prevista pena de prisión superior a cinco años, elevando así la consideración de grave, que hasta entonces le correspondía a los delitos castigados con pena superior a tres años de prisión, de esta manera el fraude fiscal dejaba de tener la calificación de grave y pasaba a clasificarse como delito menos grave. Por otro lado también se modificó, como hemos visto anteriormente, el art. 301 CP en el sentido de eliminar del blanqueo de capitales la necesidad de que el delito fuente debiera tener la consideración de grave. Concluye la sentencia diciendo que no cabe aplicar retroactivamente el incremento de pena a las superiores a 5 años para la consideración de delito grave realizada por la citada reforma, como pretendía la defensa, porque esa misma reforma eliminó la necesidad de que el delito fuera grave para poder constituir fuente de blanqueo, luego aplicar dicha reforma retroactivamente no beneficiaría al reo sino que quedaría en idéntica situación. En definitiva, teniendo en cuenta que no es posible aplicar

---

<sup>370</sup> SAP de Málaga (Sección 2ª), nº 200/2011, de 31 de marzo.

<sup>371</sup> STS (Sala Segunda-Sección 1ª), nº 974/2012, de 5 de diciembre.

retroactivamente la reforma en la parte que beneficie al reo, e irretroactivamente en la parte que no lo beneficie, se consideró que era de aplicación la legislación vigente a fecha de comisión del delito pues con la nueva el resultado sería el mismo. La sentencia también rechaza que sólo desde la entrada en vigor de la L 10/2010 quepa considerar la cuota defraudada objeto de blanqueo pues aunque esa Ley lo diga expresamente, el Código Penal tenía el blanqueo previsto para todo delito grave y por tanto también para el delito contra la Hacienda Pública<sup>372</sup>.

Desde el punto de vista de la fundamentación jurídica resulta mucho más interesante la Sentencia del Tribunal Supremo tanto por el voto mayoritario como por el interesantísimo voto particular que formuló el magistrado D. ANTONIO DEL MORAL GARCÍA. La Sentencia plantea las dos posturas enfrentadas enunciando los argumentos en contra y a favor de la consideración de la cuota defraudada como objeto material del delito de blanqueo de capitales. Como argumentos en contra cita los habitualmente esgrimidos por la doctrina, que el dinero no se ha generado ilícitamente<sup>373</sup>, que se trata de un delito de omisión y por tanto no se pueden determinar los concretos bienes que se entienden defraudados a

---

<sup>372</sup> “Por otro lado, tampoco es cierto que la cuota defraudada en los delitos contra la Hacienda Pública pueda ser considerada objeto del delito de blanqueo únicamente a partir de la entrada en vigor de la ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo, que expresamente se refiere a ella en el artículo 1. Esa expresa referencia, como manifestación de una sensible ampliación del ámbito de las actividades de blanqueo, no desdice del contenido de la legislación anterior y en este punto es preciso indicar que en tanto la regulación contenida en la ley 19/1993, de 28 de diciembre, limitaba dichas actividades en relación con determinados delitos precedentes, la Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal fue más allá y relacionó las mentadas actividades de blanqueo con los "delitos graves", de modo que a partir de su entrada en vigor, también el delito contra la Hacienda Pública podía dar lugar a beneficios, en forma de cuota defraudada, susceptibles de ser objeto del delito de blanqueo”.

<sup>373</sup> “Argumento relacionado con el objeto material: la cuota defraudada no es la originada en el delito de fraude fiscal, y el art. 301 CP exige que los bienes que se blanqueen procedan de un delito o tengan su origen en el mismo. Estas expresiones sirven a parte de la doctrina a entender que el dinero negro o B no declarado no se genera en el delito de fraude fiscal, luego no tiene su origen en un delito. El objeto material del delito de blanqueo está constituido por bienes que el autor adquiere a raíz, exige una relación causal, del delito previo. El hecho de que traen causa los bienes debe ser típico y antijurídico. No puede apreciarse delito de blanqueo cuando el origen de fondos es conocidamente lícito, aunque en su ocultación se hayan utilizados medios típicos para el blanqueo”.

Hacienda y constitutivos de objeto material de blanqueo de capitales<sup>374</sup>, quiebra del principio *ne bis in idem*<sup>375</sup>, y pérdida del sentido genuino del blanqueo enfocado a combatir el tráfico de drogas, la corrupción y el crimen organizado para convertirlo en instrumento de recaudación fiscal<sup>376</sup>. Como argumentos a favor tan sólo cita uno, “la postura favorable a que el delito fiscal pueda ser antecedente del delito de blanqueo parte de una premisa básica cual es que no se debe confundir el blanqueo de la cuota defraudada con el blanqueo de los fondos

---

<sup>374</sup> “Otros autores consideran que la defraudación tributaria punible tiene la configuración típica de un delito de omisión y no puede ser delito previo del blanqueo aquel cuya configuración típica responda a los delitos de omisión, pues no puede establecerse relación causal entre la acción omitida (el pago de tributos) y los bienes ya incorporados al patrimonio del sujeto por virtud de un hecho positivo anterior no constitutivo de delito (verdadera causa de la incorporación del bien). No cabe, en este ámbito recurrir a una eventual causalidad hipotética en el sentido de considerar ilícita la ganancia por la circunstancia de que de haberse realizado la acción debida (el pago de un impuesto) la parte de patrimonio afecta al cumplimiento de la obligación no formaría parte del activo patrimonial del sujeto activo. Se dice que una cosa es un incremento ilícito de patrimonio y otra que éste no disminuya por razón del incumplimiento de una obligación legal. No es posible imputar la ganancia a la omisión (ilícita) cuando natural u antológicamente puede hacerse a una acción lícita. Por eso, si la ganancia tiene por causa un hacer positivo lícito, no cabe considerarla de origen ilícito por el hecho de que el autor haya omitido típicamente una acción que hubiera mermado la ganancia. La ganancia de una actividad lícita no deviene en ilícita por la sola circunstancia de que no se tribute por ello, ni siquiera porque se oculte con el fin de evitar el pago de un tributo. Ello podía dar lugar al delito fiscal (agravado, en su caso, por la interposición de personas) o incluso, al de alzamiento de bienes, cuando las maniobras de ocultación tienen como finalidad evitar la responsabilidad que en su caso pueda declararse por el delito fiscal”.

<sup>375</sup> “Argumento relacionado con la conducta típica. La vulneración del principio non bis in idem. Se afirma que [sic] al menos que el defraudador se arrepienta y tras el fraude pague el dinero a la Hacienda Pública, algo tiene que hacer con el dinero no declarado, o lo transmite, o lo convierte u "oculta su ubicación, conductas previstas en el delito del art. 301, es decir, parece obvio que el tipo de defraudación fiscal ya contempla, abarca y castiga el desvalor que supone el hecho de que el sujeto activo, en vez de declarar e ingresar en las arcas del Estado, el dinero que le corresponda pagar conforme a la normativo tributaria, se lo gasta en otros menesteres. En definitiva no parecen existir lagunas punitivas en estos casos que justifiquen la necesidad de recurrir al delito de blanqueo para castigar acciones que ya encajan en el tipo art. 305 CP, y que pueden ser castigadas con penas de hasta 5 años prisión y multa del séxtuplo de lo defraudado”.

<sup>376</sup> “Argumento político criminal. El delito de blanqueo de capitales ha perdido su sentido original dirigido a perseguir penalmente la legitimación de los bienes procedentes de actividades delictivas (tráfico de drogas, corrupción, crimen organizado...), y se ha convertido en instrumento de control y recaudación fiscal. Esto, según este sector doctrinal, supone un entendimiento político criminal del delito "Incoherente y técnicamente inconsistente" y lleva a una pérdida de su orientación político criminal originaria, trivializando y paralizando su eficacia frente a las conductas que realmente justifican su aplicación. Se alega también el error que supone asignar al delito de blanqueo la finalidad de evitar que el delincuente se benefició del botín, pues ello supone una "clara confusión" entre las funciones político-criminales de la figura del blanqueo y la del comiso de ganancias cuya significación y mecánica son radicalmente distintas”.

que dan lugar a la cuota defraudada”<sup>377</sup>. Suscribe el argumento de que esta consideración no deriva de la L 10/2010, cuya consideración de interpretación auténtica sería de “dudosa constitucionalidad”, sino que así resulta “atendiendo a la pura aplicación del Código Penal”.

También se argumenta que ésa es la postura mayoritaria en los países que nos rodean. Se cita el caso de Francia donde, aunque el Código no lo diga expresamente se entendió así por el Tribunal Supremo<sup>378</sup>, Bélgica<sup>379</sup>, Alemania, aunque con ciertas restricciones<sup>380</sup>, Italia, donde ya ha existido al menos una

---

<sup>377</sup> En apoyo de este argumento añade la sentencia: “El delito de tráfico de drogas está en el origen histórico del blanqueo en la legislación penal española, y tradicionalmente se ha considerado que el bien objeto del blanqueo es distinto del bien objeto del tráfico de drogas, que son, precisamente, esas sustancias (SSTS 1070/2003 de 22.7, 1426/2005 de 3.12). En la actualidad, superado todo límite respecto a la naturaleza del delito antecedente, no puede consentirse que esa lógica diferenciación entre el objeto del tráfico de drogas y el objeto del blanqueo, se extrapole para dejar impunes blanqueos de ganancias de un delito anterior cuyo objeto era también patrimonial”.

<sup>378</sup> “Francia.- El delito fiscal constituye delito previo del blanqueo de capitales. El CP art. 324.1 no se pronuncia expresamente sobre la cuestión aquí analizada, sino que admite como delito previo cualquier crimen o delito. Ha sido [sic] Sala de lo Penal del Tribunal Supremo francés (*Cour de cassation*), mediante sentencia de 20 de febrero de 2008, la que se ha pronunciado al respecto, admitiendo el autoblanqueo y que el delito fiscal sea delito previo del blanqueo de capitales”.

<sup>379</sup> “Bélgica.- El Tribunal Supremo en sentencia de 22 de octubre de 2003, confirmó la opinión de que el impago de impuestos genera una ventaja patrimonial de carácter delictivo idónea para constituir objeto material del delito de blanqueo de capitales castigado en el artículo 505 CP que penaliza el blanqueo, y admite que el delito fiscal es delito previo del blanqueo de capitales. Pero introduce la prohibición legal (inmunidad) de proceder penalmente cuando se trate del blanqueo de bienes obtenidos del fraude fiscal ordinario”.

<sup>380</sup> “Alemania.- Se castiga el blanqueo de capitales procedentes de un delito fiscal, pero con unas características especiales. Se excluye al autor del delito previo del círculo de posibles sujetos activos del delito de blanqueo, y en el apartado 3 del n° 1 del párrafo 261 StGB hace expresa referencia a la sanción del blanqueo de capitales procedentes de delitos fiscales, disponiendo que constituyen delito previo del blanqueo de capitales las infracciones previstas en los párrafos 373 (contrabando realizado de forma profesional) y, cuando el autor actúe de forma profesional, 374 (receptación fiscal de mercancías) del Código tributario, también en ambos casos en relación con el párrafo 12, apartado 1, de la Ley sobre la puesta en práctica de las organizaciones comunes de mercado. La norma penal alemana concreta más la cuestión, y advierte en el último párrafo del n° 1 del párrafo 261 StGB que, el primer párrafo se aplicará en los casos de defraudación fiscal cometidos profesionalmente o de forma organizada (en banda), según el párrafo 370 del Código tributario, respecto a los gastos ahorrados por la defraudación fiscal y las compensaciones y devoluciones de impuestos obtenidas indebidamente, así como en los casos del segundo inciso del párrafo 3, también respecto de los bienes por los que se hayan defraudado impuestos. Por



sentencia en ese sentido<sup>381</sup> y Portugal, el caso más claro pues sigue el sistema de listado de delitos fuentes y entre ellos figura el fraude fiscal<sup>382</sup>. A continuación la sentencia considera que no es admisible considerar contaminado todo el patrimonio del sujeto pasivo, pero que si la operación de blanqueo afecta a toda la base imponible, o a una parte de ella que necesariamente deba comprender la cuota dejada de pagar, como sucede en este supuesto, cabe concluir que hay delito, por lo que confirma la condena de la Audiencia Provincial de Málaga.

Analizaremos a continuación el voto particular formulado por el Magistrado D. ANTONIO DEL MORAL GARCÍA porque los argumentos más contundentes contra la tesis favorable al blanqueo de la cuota defraudada, no los hemos encontrado en una obra doctrinal sino en este voto particular. Para comenzar acota el tema a la “modalidad de elusión del pago de tributos” porque *obiter dicta* sí reconoce que cabe blanqueo en el caso de las devoluciones indebidas<sup>383</sup>. El principal

---

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

<sup>381</sup> “Italia.- La doctrina se encuentra dividida, pero la Sección 6ª de la Sala de lo Penal del Tribunal de casación, sentencia 4563/2009 de 26.11, se ha pronunciado en el sentido de que el delito de blanqueo previsto en el art. 648 bis CP no contiene un listado de los delitos, sino que todos los delitos dolosos constituyen infracción previa del blanqueo. Por ello, delito previo del blanqueo pueden serlo no sólo delitos funcionalmente orientados a la creación de capitales ilícitos (como la corrupción, los delitos societarios o quiebras), sino también delitos que según la versión más rigurosa y tradicionalmente acogida del fenómeno, le eran extraños, como por ejemplo los delitos fiscales”.

<sup>382</sup> “Portugal.- El delito de blanqueamiento se encuentra en el art. 368.1 CP, introducido por Ley 11/2004 de 27.3, y entre los delitos previos a los que alude (siguiendo el sistema de listado) está el fraude fiscal”.

<sup>383</sup> “El delito de defraudación tributaria en su modalidad de elusión del pago de tributos (a la que puede reconducirse el indebido disfrute de beneficios fiscales cuando finalmente deriva en una indebida disminución de la cuota pagada) no produce bienes. No puede haber bienes provenientes de ese delito que puedan ser “blanqueados”. Sí cabría en el caso de la obtención de devoluciones indebidas, singularmente cuando son “devoluciones” ficticias, es decir, apariencia de devoluciones (lo que posiblemente tiene encaje más que en los tipos de art. 305, en la estafa común, cuestión que ahora no interesa)”.

argumento que esgrime es que se trata de un delito de ahorro<sup>384</sup>, y lo expresa en estos términos “sólo pueden servir de presupuesto del delito de blanqueo de capitales por tanto los delitos idóneos para "generar" bienes o ganancias en sentido material. Una "no pérdida" es diferente a una ganancia. Ganancia y ahorro son realidades diferentes. Quien ahorra, no está ganando, no está obteniendo ningún bien; sencillamente lo está manteniendo”.

Estas líneas que hemos transcrito son severamente criticadas por GARCÍA BAÑUELOS: “no puedo sino discrepar absolutamente de esta afirmación. Intuitivamente se advierte *ab initio* la falsedad de la afirmación en el siguiente silogismo: si el delito fiscal no genera un incremento patrimonial al defraudador, no supondría un correlativo quebranto patrimonial para la Hacienda Pública, cuyos derechos permanecerían incólumes, luego el delincuente fiscal no estaría defraudando, puesto que para defraudar, se ha de lesionar un derecho de un tercero. Lo erróneo de la afirmación del voto particular probablemente tenga su origen en la confusión entre gastos y deuda. El delito fiscal no supone menos gastos para el obligado tributario, sino que supone el incumplimiento de una obligación. Y esta distinción no es baladí, dado que un «ahorro» no es absolutamente nada en el plano jurídico, mientras que un incumplimiento de una obligación es jurídicamente muy trascendente”, a lo que añade que si el patrimonio está constituido por derechos pero también por deudas, el impago de una supone un enriquecimiento patrimonial, como supone un empobrecimiento para el deudor<sup>385</sup>.

---

<sup>384</sup> “En el campo de los delitos patrimoniales, serán delitos aptos para servir de base al delito de blanqueo los que clásicamente se bautizaban como delitos de enriquecimiento. En otros ámbitos criminales, aquellas infracciones que pueden incrementar el patrimonio -entendido en un sentido económico y no puramente jurídico- de los responsables. Por eso no son infracciones que puedan servir de sustrato al blanqueo de capitales ni el delito de alzamiento de bienes del art. 257, ni el delito de impago de pensiones del art. 227, ni cualquiera cuya estructura consista en omitir pagos. Con ellos se produce un ahorro, pero no un incremento patrimonial. El ahorro es una ventaja, una utilidad, pero no es equiparable a los bienes en el sentido del art. 301 del Código Penal. Diferente es el delito de apropiación indebida en el que sí se produce un enriquecimiento al disponer como propietario de bienes que sólo se tenían como poseedor”.

<sup>385</sup> GARCÍA BAÑUELOS, J.A.: Ob. cit. p. 6 s.

Nos parece correcto entender que el ahorro supone un enriquecimiento patrimonial porque la minoración del elemento pasivo del patrimonio derivado del incumplimiento de la obligación, dará lugar a que la diferencia entre el activo y el pasivo del mismo resulte más ventajosa para su titular, es decir que el titular se enriquece. No obstante, esta forma de enriquecimiento es muy diferente de la que consiste en aumentar directamente el elemento activo del patrimonio, es decir sin minoración del pasivo, de modo que no sería descartable *ab initio* un posible tratamiento jurídico diferenciado en un caso y otro. Por ello no nos parece incorrecta la expresión delito de ahorro, para diferenciarlo de los delitos de lucro, aunque probablemente no fuese muy acertado el voto particular al afirmar “quien ahorra, no está ganando”.

En el voto particular, de esta consideración de ahorro, derivan diversos problemas, como que no puede determinarse cuáles son los bienes ensuciados<sup>386</sup>, qué pasaría si el reo carece de liquidez pero es propietario de inmuebles<sup>387</sup>. Se plantea si serían esos bienes los que habría que entender ensuciados, y qué sucedería si carece absolutamente de bienes, quizá incluso porque previsoramente se haya deshecho de ellos antes de cometer el delito fiscal<sup>388</sup>. Considera también que la L 10/2010 no puede, por ser ordinaria, ampliar

---

<sup>386</sup> “La cuota que se deja de pagar no constituye un enriquecimiento, sino un indebido “no empobrecimiento”, es decir la no producción del empobrecimiento -pago debido-. Es un ahorro, no un incremento; un *damnum cesans* y no un lucro emergente. Equiparar ambas realidades es retorcer la naturaleza de las cosas, lo que luego necesariamente ha de traducirse en perplejidades y paradojas que sólo voluntariosamente y no sin cierto artificio se pueden resolver. Si se fuerza el lenguaje entendiendo que los bienes procedentes del delito fiscal vienen constituidos por la cuota defraudada (que es una cifra contable, un valor, no una realidad identificable), se acabará teniendo que sostener que cualquier elemento del patrimonio del autor, hasta que alcance el monto de la cuota, es un bien proveniente del delito”.

<sup>387</sup> “Si en el momento en que se omite el pago del tributo adeudado, el recurrente carecía de liquidez para afrontar esa deuda, ¿cuál de sus bienes inmuebles, si tiene varios, será el bien procedente del delito de defraudación tributaria?, ¿el que tiene un valor más aproximado a la cuota? O ¿sólo podrá hablarse de blanqueo si se trata de metálico? ¿Por qué razones?”.

<sup>388</sup> “Si el obligado tributario en el tiempo que transcurre entre la percepción de las rentas y el devengo del tributo, previsoramente invierte o gasta todos esos rendimientos, ¿se habrá eludido el delito de blanqueo al tratarse de actos anteriores a la comisión del delito base? ¿Qué diferencia hay entre una y otra conducta desde el punto de vista de la lesividad? Desde luego resulta imposible considerar que el delito base se retrotrae al momento en que se produjo el blanqueo: blanqueo de los bienes provenientes de un delito futuro, todavía no cometido (!). Pero de esa

lo establecido en una norma penal completa<sup>389</sup>, no discrepando en esto, por tanto, del voto mayoritario. También considera que una interpretación diferente dejaría sin efecto la regularización tributaria pues ésta sería encajable en el delito de blanqueo de capitales<sup>390</sup>, aunque ya hemos explicado los motivos por los que estamos en contra de esta opinión. Finalmente añade, aunque con aplicación sólo al supuesto concreto aquí planteado y no con carácter general, que se trata de un autoblanqueo<sup>391</sup>, y que aunque desde la reforma de 2010 es posible castigarlo en

---

forma se llega al absurdo de que la impunidad se conseguiría con una sencilla estrategia: camuflar el patrimonio antes de la defraudación. O, al menos, camuflar la "cuota" que se pensaba defraudar antes del vencimiento del impuesto. ¿Qué respuesta se daría a quien demostrase que destinó justamente el importe de la cuota que pensaba defraudar a una sociedad tapadera o a unas donaciones ficticias realizadas antes del vencimiento del impuesto?".

<sup>389</sup> “Esa caracterización legal no condiciona la interpretación del art. 301 del Código Penal. Primeramente, porque es una ley ordinaria que no puede ampliar lo establecido en una norma penal que no es ley penal en blanco. El legislador ordinario carece de potestad para ampliar el ámbito de aplicación de una norma penal autosuficiente (vid. STC 101/2012, de 8 de mayo, aunque referida a los condicionantes de las leyes penales en blanco o STC 283/2006, de 9 de octubre). Desde esa óptica cobra un sentido especial que la propia norma se preocupe de aclarar que esa definición tan amplia se plasma "a los efectos de esa ley", y por tanto sin otro alcance diferente, mucho menos penal. No se entiende si no el porqué de esa auto restricción normativa”.

<sup>390</sup> “Devendrá casi inservible el instrumento de la regularización que como excusa absolutoria recoge el art. 305.4 y que sólo extiende su eficacia exoneradora a las falsedades instrumentales. Tampoco es fácil pensar en supuestos de regularización en que no sea detectable una conducta encajable en el art. 301 infracción a la que no alcanza la exención. De considerarse, como considera la sentencia mayoritaria, que el autoblanqueo derivado de un delito de defraudación tributaria es punible con arreglo al art. 301 del CP de 1995, difícilmente se encontrarán argumentos para cancelar la persecución por el delito del art. 301 a quienes se hubiesen acogido, siempre que concurra la cuantía establecida, a las previsiones de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Una previsión como ésta en combinación con la disposición final primera del mismo Real Decreto (modificación del art. 180.2 de la Ley General Tributaria) no es coherente en un ordenamiento que considera delito de blanqueo de capitales actividades referidas a los ahorros obtenidos mediante el impago de tributos en cuantía superior a 120.000 euros. La armonía del ordenamiento exige otra exégesis si no se quiere concluir que habría obligación de investigar las posibles responsabilidades por el delito del art. 301, lo que no parece concordar mucho con el propósito de la disposición de 2012”.

<sup>391</sup> “Dada la abierta redacción del art. 301 CP se hace muy complicado imaginar una defraudación tributaria (que exige una cuota superior a 120.000 euros, lo que descarta cualquier interpretación restrictiva basada en el término "capitales") que no venga acompañada de la posesión o utilización o inversión de bienes; de cualesquiera bienes o metálico en la medida en que no es individualizable o identificable dentro de una masa patrimonial lo que debería haberse destinado al pago del tributo defraudado. Sólo mediante una más que laboriosa y bienintencionada restricción del significado de algunos de los verbos típicos del art. 301 podría soslayarse la

todo caso, sin embargo anteriormente a ella, la jurisprudencia sólo lo castigaba cuando existía “un plus” (entendemos que de antijuridicidad) que aquí no existe, sin que quepa aplicación retroactiva de la reforma de 2010<sup>392</sup>.

Por nuestra parte, consideramos que aunque es un supuesto de autoblanqueo, sin embargo no es de los que deba entenderse impune pues no se trata de la mera posesión de la cuota defraudada, sino de la transferencia de esta cuota desde Suecia a España, encajable en el “transmita” del art. 301.1 CP. Ése puede ser el plus de antijuridicidad. De modo que en realidad el único argumento sólido en que se basa el voto particular es la dificultad en la determinación de la cuota defraudada. Efectivamente en caso de que el propietario se haya deshecho de todos sus bienes antes de cometer el delito no existirá nada que se pueda considerar objeto material de blanqueo de capitales. En el blanqueo que consista en una ganancia no puede suceder esto pues al menos contará el autor en su patrimonio con dicha ganancia, deshacerse de la cual también constituirá blanqueo. En un blanqueo de ahorro sí es posible que el autor se haya deshecho de sus bienes o por otros motivos carezca totalmente de ellos, pero en este caso entendemos que no es exactamente que no quepa en teoría concebir el blanqueo, lo que sucede es que no puede cometerse porque no hay objeto, pero si lo hubiera, como sucede en el supuesto de la sentencia, no hay motivo para excluirlo. Se podría plantear la cuestión de si los bienes que, en su caso, adquiriese después, pueden considerarse contaminados, del mismo modo que puede plantearse también si se entienden contaminados los bienes lícitamente adquiridos cuando los que constituyeron la base imponible del tributo ya no están en el patrimonio del defraudador. Aunque son cuestiones que deberá ir perfilando con el tiempo la legislación, la doctrina y la jurisprudencia. En principio entendemos, por un lado, que en ningún tipo de blanqueo de capitales se consideran contaminados los bienes de origen lícito, pero por otro lado, los arts. 127.3 y 127 septies CP permiten el decomiso de bienes lícitos de valor

---

consecuencia de que todo autor de un delito de defraudación tributaria será a su vez autor de un delito de blanqueo de capitales”.

<sup>392</sup> “La doctrina jurisprudencial exigía un plus que aquí no aparece. El autoblanqueo introducido en 2010 (...) no puede ser aplicado retroactivamente”.

equivalente a los de origen ilícito, donde subyace la idea de la extensión de la contaminación a otros bienes, idea que podría aplicarse al blanqueo de ahorro, pero sólo si existiese expresa habilitación legislativa para ello. En ningún caso nos parece acertado arrancar de raíz la posibilidad de entender que comete delito de blanqueo quien opera con la cuota que ha defraudado a Hacienda simplemente porque existan supuestos en los que no quepa ninguna operación posterior por falta de bienes, o porque los únicos bienes del defraudador se hayan adquirido lícitamente.

## **Conclusiones.**

### **Planteamiento.**

Para analizar la cuestión de si la cuota defraudada en el delito de fraude fiscal puede ser objeto material del delito de blanqueo de capitales, debemos analizar previamente qué puede constituir objeto material de tal delito. Para ello debemos acudir al art. 301.1 CP, que se refiere a este objeto con la fórmula “(...) bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva (...)”. Es decir, el objeto material estará constituido por bienes con origen en una actividad delictiva. No dedicaremos atención al concepto “actividad delictiva” pues tal expresión no requiere más explicaciones que las expuestas en el Capítulo III, sino que nos centraremos en qué debe entenderse por “bienes con origen” en tal actividad.

En cuanto al concepto de bienes, no plantea grandes dificultades. Ciertamente es que pese a su relevancia en Derecho, no cuenta el Ordenamiento Jurídico español con otra definición de este concepto que la que, con finalidad más bien clasificatoria, recoge el artículo 333 CC, “todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación se consideran como bienes muebles o inmuebles”. Esta definición es suficiente para concluir que “un bien” es cualquier cosa que pueda ser objeto de apropiación.

De modo que el problema se reduce a qué quiere el legislador decir cuando utiliza la palabra “origen”, cuestión compleja pues ni se realiza interpretación auténtica del término ni se trata de una palabra que tenga ningún significado especial en Derecho, no es un término jurídico. Precisamente por esta razón nos encontramos con vía libre para la elucubración, si bien entendemos conveniente partir de dos premisas básicas. Por un lado, y ya que se trata de Derecho Penal, debemos realizar una interpretación literal y lo más restrictiva posible del término, y por otro, consideramos que se debe atender a que el delito de blanqueo nació para combatir los capitales ilícitos. Decimos capitales y no ganancias, no sólo porque el nombre del delito, recogido en el propio Código, contiene la palabra capitales, sino porque además, el delito se ha configurado de esta manera tanto en la Convención de Viena como en el Código Penal español, sin exigir que el objeto material se deba ceñir a las ganancias pese a que existe en Derecho Penal un término para referirse a ellas, lucro, de recia raigambre. Partiendo de estos dos presupuestos afirmamos que cuando se habla del origen del bien no se hace referencia al origen material, a lo que podríamos llamar la creación o fabricación del bien, pues no es ésta la palabra utilizada, y si lo que se pretende es combatir los capitales ilícitos no parece apropiado restringir el origen a la fabricación, pues la transmisión del bien también da lugar a un “capital” para el adquirente.

Partiendo de aquí llegamos a la conclusión de que el legislador no le ha dado relevancia al bien en sí mismo o a la materia que lo compone, sino a otro aspecto del bien que no aclara y que no consideramos que pueda ser otro que la situación jurídica en que se encuentre el bien, o dicho de otro modo, el término “origen” se refiere a lo que podríamos llamar el origen jurídico del bien. Es decir, que tras la comisión del delito existan bienes en una situación tal, que quepa decir de ellos que tienen origen en el delito fuente, que se encuentren en una nueva situación jurídica diferente de aquélla en la que se encontraban antes de la comisión del delito fuente. Este concepto de “bien con origen” puede coincidir o no con el concepto de lucro porque esa nueva situación jurídica ha podido suponer o no un incremento patrimonial, pero siempre cabrá hablar de capital porque el “bien” siempre se podrá subsumir en el concepto de capital. Ciertamente es que el legislador se ha limitado a tipificar el delito reproduciendo de forma muy similar los términos

utilizados por la Convención de Viena, “(...) bienes a sabiendas de que tales bienes proceden de alguno o algunos de los delitos tipificados (...)”, de modo que en realidad no sabemos cuál ha sido la *voluntas legislatoris* o quizá lo que quepa entender es que el legislador no ha tenido más voluntad que la de simplemente reproducir un Convenio que había suscrito España. No obstante, ciñéndonos a la *voluntas legis* lo que queda patente sí, es que se ha dado de facto un sentido muy amplio al término, un sentido que va mucho más allá del concepto de lucro. Lo hasta aquí dicho nos obliga a indagar qué delitos pueden modificar la situación jurídica de los bienes, es decir de las cosas apropiables.

Veamos a continuación distintos supuestos en que cabe hablar de bienes que han visto modificada su situación jurídica como consecuencia de un delito y valoraremos en cada caso si esto puede dar lugar a que se les tenga por bienes con origen en un delito a efectos de considerarlos objeto material de un posterior delito de blanqueo.

### **Delitos de lucro.**

Comenzaremos por el supuesto más evidente. En muchos delitos el propio Código Penal establece el lucro como elemento subjetivo del tipo, casi todos ellos en el Título XIII del Libro II, es decir el referente a los delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico. Así el hurto del art. 234 CP, no en cambio el hurto posesorio del art. 236 CP que no menciona la palabra lucro, el robo del art. 237 CP aplicable tanto al supuesto de robo con fuerza en las cosas como al de robo con violencia o intimidación en las personas, la extorsión del art. 243 CP, la estafa, tanto el tipo genérico del art. 248.1 como el subtipo del art. 248.2.a) CP consistente en utilizar una manipulación informática o semejante para obtener una transferencia no consentida, también el delito contemplado como relativo al mercado y consumidores en el art. 286.2 CP y consistente en alterar o duplicar el número identificativo de equipos de telecomunicaciones o comercializarlos, el delito societario del art. 291 CP consistente en prevalerse de una situación mayoritaria en la junta u órgano de administración de la sociedad para imponer acuerdos abusivos, delito en que se hace referencia expresa a que el lucro puede



ser ajeno, y finalmente el delito de receptación (art. 298 CP). Fuera de dicho Título sólo se requiere ánimo de lucro en dos delitos, uno, el tipo agravado que recoge el último párrafo del art. 318 bis. 1 CP, no en cambio el tipo básico que recoge el primer párrafo de ese apartado, y el otro es el tipo delictivo del apartado segundo del mismo artículo, ambos relativos al tráfico ilegal de personas. En la legislación penal especial, la *Ley 209/1964, de 24 de diciembre, Penal y Procesal de la Navegación Aérea*<sup>393</sup>, en su art. 59, castiga “el robo y el hurto cometidos a bordo de aeronave por individuos de la tripulación o en aeropuerto por empleados del mismo”, por lo que aunque no mencione el lucro, por remisión al robo y al hurto debe entenderse que lo exige como elemento del tipo. Consideramos que queda fuera de toda duda que los bienes en que se concrete el lucro a que se refieren estos delitos deben tenerse por bienes con origen en una actividad delictiva a efectos del delito de blanqueo de capitales.

Concepto próximo a lucro es el de “provecho”. Los delitos en que se menciona el provecho como elemento del tipo son el previsto en el art. 279 CP como delito relativo al mercado y consumidores, consistente en revelar un secreto de empresa por quien tenga deber de guardar reserva, que si bien no lo exige en el tipo básico, sí prevé un tipo agravado en caso de actuación en “provecho propio”; los delitos de cohecho que castigan los arts. 419, 420 y 422 CP; y finalmente se exige también provecho en el encubrimiento del art. 451.1º CP pero necesariamente provecho ajeno, concretamente en beneficio de los autores o cómplices del delito encubierto, pues se excluye expresamente el ánimo de lucro propio, que de concurrir convertiría el delito en receptación o blanqueo. En la legislación penal especial sólo un delito requiere provecho como elemento subjetivo, se trata del previsto en el art. 60 de la Ley Penal y Procesal de la Navegación Aérea, que castiga al Comandante de la aeronave que la empleare ilegítimamente en provecho propio o de tercero. El término “provecho” no necesariamente debe entenderse en sentido económico pero cuando tenga tal naturaleza entendemos

---

<sup>393</sup> La legislación penal especial está integrada por esta Ley y por la *Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General*, la *Ley Orgánica 5/1995, de 22 de mayo, del Tribunal del Jurado*, y la *Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de represión del contrabando*.

que sí podrá hablarse de bienes con origen en una actividad delictiva y por tanto constituir objeto de blanqueo de capitales.

Otro término próximo es “apropiarse”, que también es habitual en Derecho Penal. Tiene también un marcado sentido lucrativo y se utiliza en las dos modalidades de apropiación indebida que recoge el Código, tanto la del art. 253 CP como la del art. 254 CP. Aunque se emplea el término “apropiarse” en el delito de robo y hurto de vehículo a motor del art. 244 CP, se utiliza en el sentido excluyente de no castigar con la misma pena o superior que si hubiera habido apropiación, lo que supone en realidad excluir la aplicación de este delito cuando haya habido apropiación. La legislación penal especial establece un delito en el que exige apropiación, el art. 150 LOREG que castiga a “los administradores generales y de las candidaturas, así como las personas autorizadas a disponer de las cuentas electorales, que se apropien o distraigan fondos (...)”. Finalmente decir que la apropiación sólo puede entenderse en sentido lucrativo, luego siempre cabrá hablar de bienes con origen en una actividad delictiva cuando se cometa un delito que requiera apropiación.

También próximo a esta misma idea se sitúa el término “beneficio”, que utiliza el Código en diversas ocasiones. Así sucede en las tres modalidades delictivas previstas en los apartados primero, segundo y en el subapartado c) del apartado quinto del art. 270 CP, todos ellos relativos a la propiedad intelectual, también la trascendencia económica de este beneficio puede dar lugar a la aplicación del tipo agravado del art. 271 CP. En el delito contra la propiedad industrial del art. 274.3 CP referente a la venta ambulante “la reducida cuantía del beneficio económico” podrá dar lugar a la aplicación del tipo privilegiado previsto en ese mismo apartado, de donde cabe inferir que, aunque no se cite expresamente, se requiere este beneficio para la aplicación del tipo básico, lo que resulta razonable dado el empleo de la palabra “venta” en este tipo delictivo. Confirma esta tesis la agravante específica del art. 276 CP, “que el beneficio obtenido o que se hubiera podido obtener posea especial trascendencia económica”, que parece prevista para todos los delitos relativos a la propiedad industrial (salvo el de revelar patente secreta del art. 277 CP) y que parte de la base de existir beneficio en el

tipo básico. El delito relativo al mercado y los consumidores previsto en el art. 284.2º CP consistente en difundir noticias o rumores falsos requiere obtener un beneficio económico (o causar un perjuicio) superior a 300.000 euros. También el uso de información privilegiada del art. 286 CP requiere beneficio propio o ajeno (o perjuicio) superior a 600.000 euros, existiendo un tipo agravado cuando, entre otros motivos, el beneficio sea de notoria importancia<sup>394</sup>. Los dos delitos previstos en los dos primeros apartados del art. 286 bis CP relativos a la corrupción en los negocios requieren beneficio o ventaja “de cualquier naturaleza”, propio o de tercero, en el primero de ellos el valor del beneficio o ventaja se tendrá en cuenta para fijar la multa proporcional prevista para ese delito y en ambos casos cabe aplicar el tipo privilegiado del apartado tercero atendiendo a la cuantía del beneficio o valor de la ventaja. Protegiendo el mismo bien jurídico el art. 286 ter CP castiga a quien mediante “beneficio o ventaja (...) pecuniarios o de otra clase” intenten corromper a autoridad o funcionario público en beneficio de éstos o de un tercero, por lo que exige una suerte de beneficio bilateral, para las partes que intervengan en el delito. Además toda la Sección de “Delitos de corrupción en los negocios” tiene prevista la agravante específica de beneficio o ventaja de valor especialmente elevado (art. 286 quater.1 a) CP). Aunque el delito societario del art. 291 CP consistente en imponer acuerdos abusivos que perjudiquen a los demás socios, no mencione expresamente el beneficio sí prevé como pena alternativa multa proporcional al beneficio obtenido. Una de las acciones alternativas que constituyen el delito del art. 305 CP recordemos que es la de obtener beneficios fiscales indebidamente. Requiere también beneficio el tipo del art. 319 CP sobre ordenación del territorio, el tipo agravado del delito de incendio forestal del art. 253.2 CP, el tipo delictivo de violación de secretos del art. 418 CP, los delitos de tráfico de influencias de los arts. 428 y 429 CP, y finalmente el tipo delictivo de actividades prohibidas a los funcionarios del art. 442 CP requiere ánimo de obtener beneficio económico para sí o para un tercero, con tipo agravado cuando se consigue el beneficio.

---

<sup>394</sup> En estos supuestos en que incluso se cuantifica el beneficio económico, es evidente la finalidad lucrativa que requiere el delito, aunque no se haya utilizado esta palabra.

La Ley Penal y Procesal de la Navegación Aérea establece un delito en el art. 56 que castiga a quien “para obtener un beneficio, procurárselo a tercero o hacer recaer en otro un daño, se valga de documento de trabajo aeronáutico perteneciente a distinta persona”, de modo que puede ser un delito de, podríamos decir, beneficio (no necesariamente lucro económico) o perjuicio. La Ley Orgánica de Represión del Contrabando tiene previsto en el art. 3.2 un tipo agravado cuando el delito se comete en “beneficio de personas, entidades u organizaciones de cuya naturaleza o actividad pudiera derivarse una facilidad especial para la comisión del mismo”, no se exige beneficio o lucro en el tipo básico, pero la actividad en que consiste el contrabando no se entiende de forma que no sea lucrativa. Sucede con el beneficio como con el provecho, no necesariamente será económico pero si lo es, se concretará en unos bienes de los que cabrá entender que tienen origen en esa actividad delictiva.

Hasta aquí los delitos en que el Código y la legislación penal especial utilizan la expresión “lucro” y otros conceptos próximos como “provecho”, “apropiación” o “beneficio”, pero existen otros delitos en que no se mencionan expresamente estos conceptos y sin embargo lo cierto es que difícilmente podrán entenderse sin esa finalidad lucrativa, como sucede con el contrabando anteriormente referido, con las tres modalidades de usurpación que recoge el Código en los arts. 245 a 247 CP, algunos delitos societarios, buena parte de los delitos contra los derechos de los trabajadores, y por supuesto en los delitos relacionados con el tráfico de drogas y la falsificación de moneda. Particular es el supuesto de administración desleal del art. 252 CP, parece orientado al lucro pero lo cierto es que, de existir dicho lucro, se formará un concurso de leyes en que será de aplicación preferente el art. 253 CP por motivo de especialidad (art. 8.1 CP).

A todo esto hay que añadir que en realidad todo delito puede cometerse por motivos lucrativos, y de hecho existe una circunstancia agravante genérica, la del artículo 22.3ª CP, que consiste precisamente en ello, “ejecutar el hecho mediante precio, recompensa o promesa”. De los términos utilizados por este precepto cabe concluir que el precio debe tener naturaleza económica, la recompensa cualquier naturaleza distinta de la económica, y la promesa está prevista para los supuestos

en que siendo económica o no, lo cierto es que no llegó a cumplirse. En este último caso, es decir, cuando no llega a cumplirse la promesa, no habrá “bienes con origen” y por tanto no existirá ningún objeto material que se pueda blanquear. En el caso de la recompensa de índole no económica como pueda ser la sexual, no es posible concebir un posterior blanqueo con ese objeto material, pues no se trata de un bien, es decir no se trata de una cosa que pueda ser objeto de apropiación. Finalmente en el supuesto del precio, no vemos ninguna razón para considerar que deba quedar excluido de la consideración de objeto material para el delito de blanqueo, sea cual fuere el delito por cuya comisión se recibió, puesto que dicho precio sí constituirá en todo caso una cosa apropiable. No obstante se trata de una agravante de muy escasa aplicación en la práctica forense, luego rara vez se generarán de este particular modo, capitales que blanquear, pero sí supone una extensión de la posible fuente de blanqueo, nos atrevemos a decir, que a todos los delitos previstos tanto en el Código Penal como en la legislación penal especial.

El gran grupo de delitos hasta aquí citado, que podríamos llamar de lucro *lato sensu*, dará lugar a “bienes con origen en una actividad delictiva” a efectos del blanqueo de capitales. Cuestión diferente es que en algunos supuestos se excluya el blanqueo por otros motivos. Por insignificancia por ejemplo, así cabrá excluir el blanqueo cuando una persona, con conocimiento de que su amigo ha ocupado ilegalmente un inmueble para habitar en él, decida visitarlo y pasar la tarde en tal inmueble. Pero esta exclusión del blanqueo se debe a otro motivo y no a que dicho inmueble no quepa considerarlo un bien con origen en una actividad delictiva.

Haremos finalmente referencia a lo que podríamos llamar el “lucro mediato”, es decir, el que no se genera como consecuencia inmediata del delito, pero puede ser motivo principal de él. Por ejemplo, un hermano mata a otro y esto dará lugar a que, a la muerte de los padres, el hermano superviviente tenga derecho a mayor porción hereditaria que si su hermano estuviera aún vivo. Esta muerte ha podido ser dolosa y con intención de obtener ese lucro, o dolosa pero por otro motivo, o incluso simplemente accidental y que haya dado lugar a una condena

por el delito de homicidio imprudente del art. 142.1 CP, o por el delito leve del apartado segundo del mismo artículo, pero en todo caso aumentará la porción hereditaria del homicida. Otro ejemplo, en caso de muerte accidental no resultan de aplicación las normas sobre indignidad para suceder (art. 756.2º CC), y por tanto puede estar el condenado por homicidio imprudente llamado a la sucesión del muerto, consecuencia jurídica que también sucederá si la muerte ha sido dolosa pero no se le condena por ella. En ambos casos obtendrá un lucro como consecuencia de un delito. Puede también suceder que como consecuencia de un delito de cohecho o de falsedad documental se tenga acceso a cierto cargo público o privado que genere un rendimiento económico. También la comisión de cualquier delito puede otorgar una relevancia pública al autor que le permita escribir libros o aparecer en medios de comunicación y recibir dinero por ello.

En todos estos casos el lucro no se origina en el mismo delito, sino que es consecuencia de la aplicación de otras normas que tienen prevista esa consecuencia jurídica para ese supuesto de hecho, o bien para supuestos de hecho que sólo concurren si previamente se ha cometido un delito, pero no es el lucro consecuencia directa y necesaria del delito. Lo que se adquiriera de esta manera entendemos que, con la sola excepción que citaremos a continuación, debe excluirse de la consideración de bienes con origen en una actividad delictiva, porque no se originan en él y extenderían demasiado el concepto hasta extremos en que sería difícil determinarlos, y a terceras personas les resultaría muy difícil saber que existe un delito tras tal situación patrimonial. La excepción antes aludida es la del delito que se cometa precisamente con intención lucrativa porque aunque el lucro sea mediato, si la intención del delito ha sido obtener tal lucro, en nada se distingue del que comete el delito por precio, por ejemplo el que mata a un pariente para heredar de él<sup>395</sup>, o el que falsifica documentos para acceder a un cargo. En estos supuestos sí cabe blanquear los capitales así obtenidos. Sin embargo hay que excluir el supuesto en que los bienes se generen a favor de otra persona que no haya tenido ninguna participación en el delito, por ejemplo hereda un tercero o recibe un tercero una indemnización de una

---

<sup>395</sup> Si hay condena no heredará nada por indignidad para suceder pero puede no haber condena, por ejemplo por prescripción.

compañía aseguradora, porque aunque ese lucro sea consecuencia de un delito, no es finalidad del blanqueo combatir los capitales que a favor de personas inocentes se generen como consecuencia de un delito.

### **Delitos de ahorro.**

Analicemos a continuación otro supuesto. Los delitos previstos en el Código Penal y que pueden considerarse “de ahorro”, es decir los consistentes en eludir una obligación de pago al que el sujeto activo estaba obligado, son los siguientes:

1. Todas las modalidades de fraude fiscal a que se refiere el art. 305 excepto la consistente en obtener indebidamente devoluciones (que sería una modalidad de lucro), es decir eludir el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta o disfrutar beneficios fiscales indebidos. La cuantía estará perfectamente determinada por la legislación tributaria.
2. El fraude a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por ésta (art. 306 CP), que consista en eludir el pago de cantidades que se deban ingresar. Se excluye por tanto el que consista en dar a los fondos obtenidos distinta finalidad u obtenerlos indebidamente falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido, que serían modalidades de lucro.
3. El fraude a la Seguridad Social del art. 307 CP, exceptuando el consistente en obtener indebidamente devoluciones (que sería una modalidad de lucro), es decir los consistentes en eludir el pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta y en disfrutar de deducciones indebidas<sup>396</sup>. La

---

<sup>396</sup> Todas las demás modalidades delictivas de fraude a Hacienda y a la Seguridad Social, es decir las citadas en este párrafo y en los dos anteriores como modalidades de lucro, así como las previstas en los arts. 307 ter y 308 CP son delitos de lucro, de modo que no cabe afirmar a la ligera, como hacen algunos detractores de la teoría favorable a considerar el fraude fiscal posible fuente de blanqueo, que este delito sea siempre de ahorro.

cuantía estará perfectamente determinada por la legislación de la Seguridad Social.

4. El impago de pensiones del art. 227 CP. Aquí la cuantía mensual estará determinada en una resolución judicial y sólo la falta de pago dos meses consecutivos o cuatro no consecutivos dará lugar al delito. Así pues es una cuantía determinada y especialmente tenida en cuenta al tipificar el delito. Es un delito de muy habitual aplicación en la práctica, principalmente por impago de pensiones alimenticias a los hijos, pero en algunos supuestos por falta de pago de la pensión compensatoria a favor del excónyuge a que se refiere el art. 97 CC.
  
5. La frustración de la ejecución de los arts. 257 y 258 CP. Aquí la cuantía estará determinada previamente, será el montante de la deuda cuyo impago se pretende, y que constituye elemento necesario del tipo. Sin deuda no hay delito. En el caso del art. 257.2 CP, es decir el que realice esta conducta para eludir el pago de la responsabilidad civil derivada de un delito, no estará aún determinada la deuda, aunque será aproximadamente estimable, y sin duda debe existir tal responsabilidad, que no en todo delito se genera, para que resulte de aplicación este delito. En el caso del art. 259 CP consideramos que no se trata de delito de ahorro, la intención es perjudicar a los acreedores pero sin ahorro para el deudor, más próximo por tanto a un delito de perjuicio, que no da lugar a bienes que se puedan blanquear, como luego se dirá. No obstante sí cabrá hablar de blanqueo en el supuesto a que se refiere el párrafo segundo del apartado primero de dicho artículo, es decir cuando se lleve a cabo una entrega o transferencia de dinero, pues en este caso sí se generarán bienes que será posible blanquear, es decir bienes con “origen en una actividad delictiva”.
  
6. Los que “quebraren o abandonaren la subasta habiendo obtenido la adjudicación” a que se refiere el art. 262.1 CP. También existirá una deuda previamente determinada, el precio del remate, necesaria para la comisión del delito. No en cambio las demás conductas a que se refiere este artículo



que no suponen ahorro o al menos no está determinada la cuantía ni es relevante para la comisión del delito.

7. “Los que den ocupación simultánea a una pluralidad de trabajadores sin comunicar su alta en el régimen de la Seguridad Social que corresponda (...)” (art. 311.2º CP), se trata de un delito próximo al fraude a la Seguridad Social, aunque se contempla en otra sede del Código Penal.

Por el contrario, consideramos que no constituyen delitos de ahorro las defraudaciones de fluido eléctrico y análogas de los arts. 255 y 256 CP<sup>397</sup>. Ciertamente que existirá una deuda, en principio no determinada porque el delito consiste precisamente en impedir su determinación, y la relevancia de tal deuda llega al punto de establecerse, tanto en el caso del art. 255 CP como en el del art. 256 CP, el límite de 400 euros para distinguir el tipo básico del privilegiado. Sin embargo consideramos que esta conducta está más próxima al lucro que al ahorro. Es semejante a repostar combustible y abandonar la estación de servicio sin abonarlo, conducta que da lugar con frecuencia a procedimientos de juicio por delito leve en los que se califica el hecho como la estafa del último párrafo del art. 249 CP, considerando que existe ánimo de lucro. Es decir, se entiende que el delito no se caracteriza tanto por el impago sino más bien por el combustible que se adquiere, *a fortiori* en las defraudaciones de fluido eléctrico y análogas debe primar el lucro que se obtiene de fluido eléctrico o sus análogos y no el impago, que además en este supuesto se presenta de forma especial, en el supuesto del art. 255 CP impidiendo la correcta determinación del precio, que no es lo mismo que faltar al pago, y en el supuesto del art. 256 CP, en principio ni tan siquiera se genera la obligación de pago a costa del defraudador, sino que aparentemente es el titular del terminal quien debe asumir esa obligación.

En otros supuestos, que anteriormente se mencionaron, como el del empresario que por ahorrarse dinero no proporciona “los medios necesarios para que los trabajadores desempeñen su actividad con las medidas de seguridad e higiene

---

<sup>397</sup> De acuerdo con lo dicho anteriormente, estas conductas han quedado degradadas recientemente a delito leve por el art. 13.4 CP, modificado por la LO 1/2015, de 30 de marzo.

adecuadas” (art. 316 CP), o el que por ahorrar gastos lleva a cabo vertidos ilegales, delito urbanístico, aborto, o cualquier otro delito, no podrá cometer después un blanqueo porque ese ahorro no es jurídicamente relevante, no se determina por el legislador como elemento del tipo, y no existe una deuda determinada. La legislación penal especial no contempla ningún delito de ahorro si bien los delitos previstos en la Ley Orgánica de represión del contrabando, pueden considerarse próximos al fraude fiscal por el impago de impuestos aduaneros en que suelen consistir, sin embargo suelen cometerse con intención de vender a continuación los géneros contrabandeados por lo que entendemos que estos delitos se hallan más próximos al lucro que al ahorro. Podrá ser objeto de blanqueo no sólo ese lucro, sino evidentemente también las propias mercancías traficadas, pero no consideramos que se trate propiamente de un delito de ahorro.

No encontramos ningún motivo para considerar que los bienes con origen en el delito de ahorro deban recibir un tratamiento distinto de los que tienen origen en los delitos de lucro *lato sensu*. Los bienes quedan en una situación jurídica diferente porque si antes de la comisión del delito se encontraban lícitamente en poder del autor, tras la comisión esa situación no será lícita. Cabe decir por tanto que se trata de bienes con origen en una actividad delictiva, obsérvese además que, como antes dijimos el blanqueo de capitales pretende combatir los capitales ilícitos, no sólo el lucro, y no es simplemente que se ha configurado así en la Convención de Viena y el Código Penal sino que además su propio nombre lo pone de relieve, “blanqueo de capitales” y no “blanqueo de lucros” o “de incrementos patrimoniales”. El único problema que sí puede plantearse es la dificultad en la determinación de la cuantía que se considere objeto de delito pero esto no debe dar lugar a la inaplicación del blanqueo en los delitos de ahorro. Cuestión diferente será que si no puede determinarse la cuantía que constituye el objeto del delito no podrá hablarse de blanqueo posterior por falta de determinación de tales bienes, pero no porque jurídicamente no sea admisible esta posibilidad. No obstante, como hemos visto, en los pocos delitos de ahorro que recoge el Código Penal, sí es posible determinar la cuantía y además el legislador a este ahorro le ha reconocido cierta relevancia al tipificar el delito.

## **Delitos de perjuicio.**

Existe en el Código Penal otro gran grupo de delitos, los que podríamos llamar de perjuicio. En numerosísimas ocasiones el Código establece el perjuicio como elemento del tipo como sucede en el hurto posesorio del art. 236 CP, la extorsión del art. 243 CP, el delito de estafa del art. 248 CP, siendo además el perjuicio circunstancia agravante específica en este delito de acuerdo con el art. 250.1.4<sup>o</sup> CP, y exigiéndose también perjuicio en las tres modalidades especiales de estafa del art. 251 CP, la administración desleal del art. 252 CP, la apropiación indebida del art. 253 CP, las dos modalidades de alzamiento de bienes del art. 257 CP, así como en diversos delitos relativos a la propiedad intelectual e industrial, mercado y consumidores, societarios, incendio en bienes propios del art. 357 CP, falsedad en documento privado del art. 395 CP, y multitud más de delitos que renunciamos a citar individualmente. En otros casos no se cita el término perjuicio pero del sentido del delito se infiere que no puede entenderse su comisión sin perjuicio, como sucede con el delito de daños del art. 263 CP o con los daños informáticos del art. 264 CP, en este último además se impone multa proporcional atendiendo al perjuicio causado según el apartado segundo del artículo, luego se confirma el carácter inmanente del perjuicio en este delito, aunque no se cite expresamente por el legislador. También la legislación penal especial tipifica delitos de perjuicio, así la LOREG en su art. 139.7 castiga a quienes “causen, en el ejercicio de sus competencias, manifiesto perjuicio a un candidato” y en la Ley Penal y Procesal de la Navegación Aérea se castiga al superior que “excediéndose arbitrariamente en sus atribuciones, maltrate de obra o irroque de otro modo perjuicio grave a un individuo de la tripulación que le esté subordinado” (art. 51).

Cabe concluir que son muchos los delitos que integran el grupo de los delitos de perjuicio. Este perjuicio no parece que siempre deba tener carácter patrimonial<sup>398</sup>, pero en muchos supuestos ése será el único carácter posible<sup>399</sup>. Pues bien, en

---

<sup>398</sup> Por ejemplo el perjuicio a que se refiere el art. 139.7 LOREG.

<sup>399</sup> Por ejemplo los daños de los arts. 263 y 264 CP, el hurto posesorio, la extorsión del art. 243 CP que exige “perjuicio de su patrimonio o del de un tercero”, la estafa, la administración

estos supuestos debemos plantearnos si la situación jurídica en que queda ese patrimonio perjudicado puede entenderse subsumida en la expresión “bienes con origen” en el sentido de poder considerarlos objeto material del blanqueo de capitales. La conclusión a la que llegamos debe ser negativa porque aunque se genera una situación jurídica nueva, distinta de la anterior, sin embargo el patrimonio perjudicado no cambia de manos, permanece bajo la misma titularidad que antes de la comisión del delito, por lo que considerarlo objeto material de blanqueo podría perjudicar a quien ya ha sido víctima de un delito. Además el blanqueo nace para combatir los capitales generados ilícitamente y en los delitos de perjuicio no se generan capitales, al menos no para el titular del patrimonio perjudicado. De modo que aunque en principio pudieran encajar en el concepto de bienes con origen en una actividad delictiva, deben en todo caso tenerse por excluidos de un posible blanqueo posterior. Incluso en algunos supuestos el perjuicio será difícilmente concretable en unos bienes como sucede con la falsedad de documento privado para perjudicar a otro, pero no es éste el motivo por el que los excluimos del posible blanqueo porque esto también sucedería en los delitos de ahorro, según se dijo.

### **Instrumentos del delito.**

Finalmente analicemos el último supuesto que consideramos que podría dar lugar a bienes con origen en una actividad delictiva, que es el caso de los instrumentos utilizados para cometer el delito. Puede ocurrir que herramientas utilizadas para forzar una cerradura, o armas para cometer un atraco, máscaras para cubrir las facciones de quienes lo cometen, y un largo etcétera de artilugios empleados por los delincuentes, sufran alguna alteración como consecuencia de la comisión del delito, por ejemplo, pueden cambiar de manos. El vehículo en el que se huía a toda velocidad del lugar del crimen puede sufrir un accidente, y quedar reducido a chatarra, que podría venderse como tal y comprarse por quien sabe que ese vehículo se ha utilizado para cometer un delito. Pues bien, en estos supuestos

---

desleal del art. 252 CP que también exige “perjuicio al patrimonio administrado”, la apropiación indebida o el alzamiento de bienes.

tampoco consideramos que quepa hablar de blanqueo de capitales. Ciertamente es que puede también hablarse de bienes con origen en una actividad delictiva en cuanto a que se da una situación jurídica diferente de la anterior, pero esta situación no da lugar a la formación de capitales, el valor de las cosas se mantiene o incluso minorará, y las más de las veces se tratará de cosas de valor insignificante. En otros supuestos los instrumentos utilizados no se ven alterados en absoluto, por ejemplo el instrumental utilizado para cometer un delito relativo a la manipulación genética, o un delito de aborto, o el inmueble utilizado para cometer un delito relativo a la prostitución. En estos supuestos no cabe hablar de bienes con origen en una actividad delictiva porque no se genera una nueva situación jurídica para ellos.

## **Conclusiones.**

Como conclusión de todo lo dicho cabe afirmar que los delitos que dan lugar a que queden bienes en una situación jurídica que permita decir que tienen origen en un delito, son los de lucro (*lato sensu*), ahorro, perjuicio, y también cabe extenderlo incluso a los instrumentos con que se haya cometido cualquier delito. Sin embargo siendo el delito de blanqueo de capitales un delito nacido para combatir los capitales ilícitos debe excluirse tanto el perjuicio como el supuesto de los instrumentos del delito, porque no generan capitales. Por tanto los delitos que pueden dar lugar a blanqueo son los delitos de lucro (*lato sensu*) y de ahorro, que sí generan capitales. En el caso de los delitos de lucro se debe excluir lo que anteriormente llamamos lucro mediato, salvo que la intención del delito sea obtener ese lucro mediato.

Centrándonos ahora en la cuestión principal, es decir la relación entre el delito de fraude fiscal y el posterior blanqueo, debemos partir de una base fundamental y es que el delito de fraude fiscal puede ser delito de lucro o de ahorro. En el primer caso mediante la defraudación se obtiene una ganancia de forma penalmente ilícita. En el segundo caso mediante la defraudación se ahorra la cuota defraudada, que forma parte de una base imponible ganada lícitamente por el

defraudador. En ambos casos cabe la cooperación de otras personas, normalmente a cambio de una contraprestación.

Los supuestos que hemos llamado de lucro, serían (refiriéndonos a todos los delitos del Título XIV del Libro II del Código Penal), los consistentes en devoluciones indebidas, muy especialmente citaremos las del fraude del IVA tipo carrusel por su potencialidad para alcanzar la cuota delictiva, el supuesto de la cuota diferencial devuelta indebidamente, es decir, el que habiendo ingresado a cuenta una cantidad, finalmente simula adeudar una cuota inferior e interesa y obtiene dicha devolución, aunque no sería fácil que superase la cuantía de los 120.000 euros, otro supuesto es el fraude de subvenciones, sea en la modalidad de obtención indebida o de aplicación indebida de las subvenciones, así como la obtención indebida de prestaciones de la Seguridad Social, delito este último que parece totalmente olvidado por la doctrina que ha tratado el tema pese a su similitud con el fraude fiscal. Supuestos también de lucro pero no cometidos por el sujeto pasivo del tributo son aquéllos en que existe colaboración de otra persona a cambio de una contraprestación. El sujeto pasivo del tributo puede cometer un fraude fiscal de ahorro o de lucro pero el cooperador nunca obtendrá ahorro, siempre lucro. Pues bien, en todos los supuestos de lucro citados hasta aquí entendemos que no cabe dudar que deben recibir el tratamiento general de los delitos lucrativos sin polémicas doctrinales, es decir, que será constitutiva de blanqueo de capitales cualquier operación posterior que se lleve a cabo con ese lucro. Además ni siquiera aquí se plantea ningún problema respecto de la determinación de la cuota contaminada o sobre el problema de la falta de patrimonio a tiempo de la comisión del delito pues se entienden cometidos cuando se obtiene la devolución, la subvención o la prestación, sin atender a periodos impositivos. En el caso de la aplicación indebida de subvenciones se comete el delito en el momento de aplicarse a fines distintos de aquéllos para los que se concedió, con lo que éste podría ser el único supuesto de posible falta de patrimonio, pero sólo si la aplicación distinta consiste en transferirle todo el importe a otra persona, hecho que no cabría considerar constitutivo de blanqueo pues no hay delito previo, el delito consiste precisamente en esa transmisión. En los demás supuestos no hay posibilidad de falta de patrimonio, pues siempre

existirá el dinero obtenido ilícitamente, deshacerse del cual, también constituirá un blanqueo de capitales.

Debe citarse otro supuesto más, un tanto intermedio entre el lucro y el ahorro, que sería el supuesto de las retenciones practicadas que finalmente no se ingresan a Hacienda, por ejemplo el empleador que retiene el IRPF a sus trabajadores y finalmente no lo ingresa a Hacienda, aunque sería difícil que esta conducta alcanzase la cuantía delictiva.

Por otro lado está el grupo que llamamos anteriormente fraudes de ahorro, es decir el propio defraudador, que habiendo ganado un dinero en principio lícitamente<sup>400</sup> defrauda a Hacienda toda o parte de la deuda tributaria. Como hemos anticipado antes consideramos que no hay razón para excluir de la consideración de blanqueo de capitales cualquier operación que se lleve a cabo con la cantidad ahorrada delinquiendo, en este caso la cuota defraudada. Aunque pueden plantearse dos problemas, uno, la determinación de los bienes defraudados y que por tanto pueden constituir objeto material de delito de blanqueo, otro, la posibilidad de que tales bienes ni tan siquiera existan por encontrarse el defraudador en situación de absoluta insolvencia. Para llegar a esta conclusión nos basamos en que no está excluido del art. 301 CP el delito de fraude fiscal, por lo que de la rigurosa aplicación del precepto resulta esta consecuencia. Además el sentido de la punición del blanqueo de capitales, como quedó dicho en páginas anteriores, es precisamente ése, castigar al delincuente por las operaciones que realice con la ventaja patrimonial obtenida.

---

<sup>400</sup> En caso de que el dinero no se haya ganado lícitamente, como vimos en el capítulo anterior, también consideramos que existe obligación de declararlo y de no hacerlo estaríamos en el mismo supuesto que si se ha ganado lícitamente, fraude fiscal. No obstante si se ha ganado ilícitamente y dicho ilícito es de naturaleza penal, haya o no fraude fiscal cualquier operación que se lleve a cabo con ese dinero será constitutiva de blanqueo aunque entendemos que debe quedar a salvo el pago de la deuda tributaria si éste se produjera, por aplicación de la eximente del art. 20.7º CP, por obrar en cumplimiento de un deber. Es decir, si una parte del lucro obtenido delinquiendo se emplea en el pago de los tributos que corresponden por ese lucro, no se comete blanqueo aunque el pago encaje en el “utilice” o en el “transmita” del art. 301.1 CP.

En cuanto al problema de la determinación de los concretos bienes contaminados, desde luego entendemos que no cabe considerar contaminado todo el patrimonio del defraudador del mismo modo que no se entiende contaminado todo el patrimonio del traficante de drogas. Sea cual fuere el delito fuente del blanqueo de capitales puede existir este problema. La cuestión es que el traficante normalmente no tiene actividad lucrativa lícita por lo que toda su riqueza se puede imputar al tráfico de drogas, mientras que el defraudador fiscal, casi siempre realizará una actividad lícita muy lucrativa, pues de lo contrario la cuota defraudada no habría rebasado el umbral delictivo. Cuando el delito fuente del blanqueo de capitales sea el fraude fiscal se deberán aplicar las mismas reglas de justificación lícita del patrimonio que para cualquier otro delito fuente. De modo que si quien tiene un patrimonio cuya tercera parte se supone resultante de fraude fiscal y realiza operaciones subsumibles en las conductas del art. 301 CP, aunque no la mera posesión que ya hemos dicho que consideramos impune en caso de autoblanqueo, con una parte de él que supone las tres cuartas partes del total, es evidente que ha blanqueado parte del dinero defraudado y se le deberá condenar en consecuencia. Si de este modo no es posible concluir con certeza absoluta que se haya operado con capital procedente del fraude fiscal, consideramos que no cabrá condena por blanqueo de capitales pero no porque la cuota defraudada no pueda ser objeto material de dicho delito sino porque no estará probado que se haya operado con dicha cuota. Sucederá esto, por ejemplo cuando la cuota defraudada se estime en la tercera parte del patrimonio del defraudador y haya éste realizado operaciones sólo con la mitad.

Algunos autores como MALLADA FERNÁNDEZ y GARCÍA BAÑUELOS, para resolver este problema, consideran contaminado todo el patrimonio del defraudador, basándose en que el dinero es un bien fungible<sup>401</sup>, incluso este último autor cita el ejemplo de quien echa unas gotas de veneno en una jarra de agua, que contamina toda la jarra, y no cabrá sentencia absolutoria si alguien muere por beber un vaso de agua extraída de esa jarra so pretexto de que las gotas de veneno podrían haber quedado en la jarra. Sin embargo no nos parece

---

<sup>401</sup> MALLADA FERNÁNDEZ, C.: "El delito...", ob. cit. p. 7; GARCÍA BAÑUELOS, J.A.: Ob. cit. p. 9.



convinciente este ejemplo porque consta que las gotas de veneno no quedaron en la jarra precisamente porque la víctima murió, la calificación del delito sería otra si efectivamente, por quedar el veneno en la jarra, quien ha bebido de ella ni tan siquiera enferma. Esta teoría nos llevaría a una situación que consideramos absurda, la del multimillonario que defrauda una cuota baja al fisco, que apenas suponga una pequeña parte de su patrimonio, y se le acuse después de blanqueo por pagar la cerveza que se ha tomado en un bar. Todo fraude fiscal supondría un posterior delito de blanqueo y traspasado a los demás delitos fuente, supondría condena por blanqueo cualquiera que sea el delito que se haya cometido, con tal que haya generado un capital. Como no es esto lo que pretende este delito, sino tan sólo castigar por las operaciones llevadas a cabo con activos de origen delictivo, no nos parece razonable esta teoría.

Por otro lado si el defraudador es absolutamente insolvente no habrá ningún patrimonio que blanquear, lo que en nada merma la teoría de considerar que la cuota defraudada admite blanqueo de capitales posterior. El legislador deberá decidir si se pueden entender contaminados bienes lícitamente adquiridos, aplicando así un criterio semejante al que permite el decomiso de bienes de valor equivalente.

Concluimos afirmando que el empleo, contra la consideración del fraude fiscal como delito fuente del blanqueo, de argumentos que no se utilizan al tratar otros delitos como el tráfico de drogas, parece traslucir una cierta falta de conciencia de gravedad en los delitos fiscales<sup>402</sup>.

---

<sup>402</sup> En sentido parecido, GARCÍA BAÑUELOS, J.A.: Ob. cit. p. 14.

## CONCLUSIONES FINALES

Las conclusiones de este trabajo en torno a los delitos de blanqueo de capitales y fraude fiscal y la relación entre uno y otro, consideramos que se pueden sintetizar en lo que sigue.

**1º.** El delito de blanqueo de capitales se ideó para combatir el tráfico de drogas, pero muy pronto se utilizó a nivel mundial para perseguir todo tipo de delincuencia lucrativa.

Efectivamente, nació con el prurito de perseguir el delito de tráfico de drogas dirigiendo la actividad punitiva hacia las ingentes ganancias económicas que proporcionan estos delitos. Tanto los delitos de tráfico de drogas como las operaciones llevadas a cabo posteriormente por los traficantes con las ganancias obtenidas, con frecuencia traspasan las fronteras de las naciones, por lo que desde el comienzo se han celebrado diversos tratados internacionales sobre esta materia a fin de combatir internacionalmente esta delincuencia. Estos tratados internacionales se celebraron principalmente entre 1980 y 1990 y configuraron el delito de blanqueo de capitales de una forma muy extensiva en un intento de combatir no sólo los capitales derivados del delito de tráfico de drogas sino también los que deriven de cualquier otro delito, castigando por otro lado cualquier operación llevada a cabo con dichos capitales. Concretamente cabe destacar la Recomendación (80) 10 del Consejo de Europa (de 1980), que da comienzo a la prevención administrativa del blanqueo de capitales, la Convención de Viena de 1988 que da comienzo a la persecución penal si bien limitada al tráfico de drogas como delito fuente del blanqueo, las 40 Recomendaciones del GAFI, enunciadas en 1990, que suponen la extensión del delito fuente a todo delito grave, y el Convenio de Estrasburgo de 1990 que supuso, aunque no con carácter obligatorio, la extensión del delito fuente a cualquier delito, así como también supuso el comienzo de la persecución del blanqueo de capitales cuando éste se comete de forma imprudente. La ONU en el año 2000, con el Convenio de

Palermo, asume la consideración de cualquier delito como posible fuente de blanqueo de capitales.

**2º.** La Unión Europea ha hecho avances en materia de blanqueo de capitales pero más modestos que los logrados por otros organismos internacionales.

Efectivamente, los avances del Derecho comunitario europeo en esta materia, han tenido lugar con algo de retraso y restringidos a la prevención administrativa. En las cuatro directivas comunitarias sobre la materia se mantiene la estela iniciada por la Recomendación (80) 10 del Consejo de Europa que hacía orbitar la prevención del blanqueo de capitales en torno a la identificación de la clientela, la formación del personal y la colaboración con las autoridades, aunque todo ello se ha desarrollado enormemente. En lo que a delito fuente se refiere, las Directivas comunitarias, al menos en principio, han sido muy moderadas, la primera de ellas, en 1991, lo restringió al tráfico de drogas cuando para entonces las 40 Recomendaciones del GAFI ya lo entendían extensible a todo delito grave, y el Convenio de Estrasburgo a todo delito, como también hizo la ONU en la Convención de Palermo del año 2000. La segunda directiva comunitaria sobre blanqueo, aprobada en 2001, aunque supuso una importante ampliación respecto de la Directiva anterior, siguió restringiendo el posible delito fuente de blanqueo a los delitos graves. Finalmente la tercera y cuarta Directivas comunitarias, aprobadas los años 2005 y 2015, aunque emplean la expresión delitos graves consideran como tales los castigados con pena privativa de libertad superior a un año, de modo que se concibe el delito subyacente de forma muy parecida a como se concibe en la Convención de Palermo.

**3º.** La paulatina formación de este delito ha obligado a diversas e importantes reformas del Código Penal en esta materia.

El blanqueo de capitales tiene como antecedentes los delitos de receptación y encubrimiento, con los que sigue manteniendo importantes similitudes. Se introdujo en el Código Penal en 1988 en términos muy parecidos a los de la Convención de Viena, por tanto restringido a tráfico de drogas en lo que a delito

fuente se refiere. Con el nuevo Código Penal de 1995 se amplió el delito fuente a todo delito grave, siguiendo así lo previsto en las 40 recomendaciones del GAFI de 1990. En 2003 se amplió a todo delito, siguiendo así el Convenio de Estrasburgo de 1990 y la Convención de Palermo de 2000. Actualmente, y desde el año 2010, el Código Penal se refiere al delito fuente con la expresión “actividad delictiva”, como también hacen las cuatro Directivas comunitarias.

**4º.** La doctrina define el delito de blanqueo de capitales de forma errónea.

Suele definirse el blanqueo de capitales como el delito que consiste en llevar a cabo operaciones con activos de origen delictivo, y con intención de ocultar ese origen ilícito y reintroducir tales activos en el mercado como si fuesen de origen lícito. Esta intención, no la exige ni el Código Penal ni ninguno de los tratados internacionales celebrados sobre la materia. En realidad, se ha concebido el blanqueo de capitales en términos tan amplios, siguiendo lo pactado en Viena en 1988, que toda operación que se lleve a cabo con capitales de origen delictivo será constitutiva de un delito de blanqueo, por lo que la definición de este delito no debe hacer ninguna referencia a la intención de ocultar el origen ilícito de los bienes ni de introducir capitales en el tráfico económico con apariencia de licitud, sino simplemente: “operaciones con recursos de procedencia delictiva”. El término “blanqueo” de capitales, por el mismo motivo, no es acertado, porque parece sugerir la idea de pretender la purificación del origen ilícito, cuando esta intención en absoluto es necesaria para aplicar este tipo delictivo.

**5º.** Los delitos contemplados en el Título XIV del Libro II del Código Penal, cuentan con especialidades notabilísimas que los distinguen de otros delitos.

La más importante es que la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil en los arts. 305.7, 307.6 y 307 ter.5 CP se confíe a la Administración, desposeyendo así a la jurisdicción de una potestad que le atribuye el art. 117 CE. Otras particularidades son la quiebra del principio *ne bis in idem* en lo que a litispendencia se refiere (arts. 305.5, 307.4, 307 ter.4 y 308.6 CP), la existencia de una excusa absolutoria por lo que podríamos llamar arrepentimiento (arts. 305.4,

307.3, 307 ter.3 y 308.5 CP), tipo privilegiado por lo que podríamos llamar pago anticipado (arts. 305.6, 307.5 y 308.7 CP), y por colaboración con las autoridades (arts. 305.6, 307.5 y 308.7 CP), así como la publicación de la sentencia (art. 235 ter LOPJ). También existe un régimen especial previsto en el art. 308 bis CP en relación con la suspensión de la ejecución de la pena, que parece orientado a prohibir dicha suspensión cuando no se abone por el reo la responsabilidad civil a la que se le haya condenado o exista, al menos, un compromiso de pago de razonable cumplimiento, pero quizá no quede del todo claro dada su defectuosa redacción.

**6º.** Los procedimientos penales que se siguen en España por fraude fiscal son mayoritariamente por el Impuesto sobre Sociedades (IS) y por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Al menos así es en la Península y Baleares, sin embargo en Canarias, Ceuta y Melilla, al no existir IVA, casi todos los procedimientos se deben al IS, muy especialmente en Canarias donde la RIC y la ZEC dan lugar a abundantísimo fraude en el IS. Por otro lado el delito de fraude a la Seguridad Social, hasta fechas recientes casi inexistente, comienza a ser habitual tras la última reforma legislativa en esta materia. Efectivamente si hasta la reforma introducida por la LO 7/2012 el delito de fraude a la Seguridad Social no existía en la práctica, sin embargo en la actualidad es frecuentísimo puesto que se ha reducido el umbral delictivo de ciento veinte mil euros a cincuenta mil, se ha ampliado el periodo de fraude de un año a cuatro, no necesariamente consecutivos, y se ha creado el delito a que se refiere el art. 307 ter CP, es decir la obtención indebida de prestaciones, que se sancionaba también antes pero como estafa y no como delito contra la Seguridad Social.

**7º.** Los principales argumentos a favor de la tributación de las ganancias delictivas son la igualdad frente a la ganancia lícita, la inexistencia de norma que excluya esta tributación, la obligación de tributar por el incremento patrimonial no justificado, la existencia de un acto que supone capacidad económica como habitual presupuesto de la tributación, y la necesidad de introducir la tributación en la cadena de reinversiones que puede existir a continuación. Los principales argumentos en contra son los motivos éticos que impiden al Estado participar en

el beneficio obtenido ilícitamente, motivos iusprivatísticos que orbitan en torno a la ineficacia del acto ilícito, la inexistencia de un acto indicativo de capacidad económica dada la obligación de restituir al perjudicado o, en su caso, el decomiso, y los constitucionales derechos a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable, así como un posible quebranto del principio *ne bis in idem*.

Por parte nuestra consideramos que las ganancias delictivas deben someterse a tributación, y de lo contrario se incurrirá en delito de fraude fiscal, si se supera el umbral delictivo.

Es así porque ninguna norma jurídica apunta en el sentido de su no tributación y sí, en cambio, en el sentido de que deben someterse a gravamen (art. 39 LIRPF). Además los argumentos contrarios a esta tesis desde el punto de vista teórico no son convincentes y desde el punto de vista práctico podrían dar lugar al fraude masivo amparándose en el supuesto origen delictivo de la ganancia.

En Italia, Alemania, Francia, y Estados Unidos está expresamente prevista la tributación de las ganancias delictivas. Sería deseable que en España también se previera expresamente, máxime si consideramos la errónea jurisprudencia que impera sobre el tema.

**8º.** La sentencia del caso Urralburu es manifiestamente errónea.

La jurisprudencia española mantuvo sobre la tributación de las ganancias ilícitas el criterio correcto hasta esta sentencia y en ella lo cambió de forma notoriamente equivocada, pues parte de la base de la existencia de un concurso de leyes, entre el fraude fiscal y el delito que ha dado lugar a las ganancias por las que no se ha tributado, que no justifica y que es en realidad, y a todas luces, un concurso material de delitos. Desde el punto de vista práctico dejar impune el fraude fiscal permitiría la impunidad por este delito con el sencillo expediente de simular delitos. No obstante el poco arraigo en España de la idea de la tributación de las ganancias delictivas se pone de relieve por las escasas ocasiones en que la jurisprudencia se ha pronunciado sobre el tema, casi siempre en casos de

relevancia pública, y en los que probablemente, por diversos motivos, se ha querido dar al acusado un castigo mayor acudiendo a un delito que, aunque existente, es muchas veces olvidado.

**9º.** La doctrina general sobre la tributación de las ganancias delictivas debe aplicarse a la ganancia que genere el delito de blanqueo de capitales pero teniendo presente que si el delito fuente siempre generará ganancia, el delito de blanqueo puede generarla o no, y no siempre que se genere ganancia el supuesto será subsumible en alguno de los hechos imposables previstos en la legislación tributaria.

**10º.** Los delitos que pueden ser fuente de blanqueo son los delitos de lucro (*lato sensu*) y de ahorro, porque generan capitales.

Del sentido literal de la Ley cabe extraer que fuente de blanqueo podrá ser todo delito que dé lugar a que queden bienes en una situación jurídica que permita decir de tales bienes que tienen origen en ese delito. Los delitos que pueden dar lugar a ello son los de lucro (*lato sensu*), ahorro, perjuicio, y también cabe extenderlo incluso a los instrumentos con que se haya cometido cualquier delito. Sin embargo, siendo el delito de blanqueo de capitales un delito nacido para combatir los capitales delictivos debe excluirse tanto el perjuicio como el supuesto de los instrumentos del delito, porque no generan capitales. Por tanto los delitos que pueden dar lugar a blanqueo son los delitos de lucro (*lato sensu*) y de ahorro, que sí generan capitales. En el caso de los delitos de lucro se deben excluir los de lucro mediato, salvo que la intención del delito sea precisamente obtener ese lucro mediato.

**11º.** El delito de fraude fiscal puede ser delito de lucro o de ahorro.

En el primer caso mediante la defraudación se obtiene una ganancia de forma penalmente ilícita. En el segundo caso mediante la defraudación se ahorra la cuota defraudada, que forma parte de una base imponible ganada lícitamente por

el defraudador. En ambos casos cabe la cooperación de otras personas, normalmente a cambio de una contraprestación.

Los supuestos que hemos llamado de lucro, serían (refiriéndonos a todos los delitos del Título XIV del Libro II del Código Penal), los consistentes en devoluciones indebidas, el fraude de subvenciones, así como la obtención indebida de prestaciones de la Seguridad Social, delito este último que parece totalmente olvidado por la doctrina que ha tratado el tema pese a su similitud con el fraude fiscal. Supuestos también de lucro, pero no cometidos por el sujeto pasivo del tributo, son aquéllos en que existe colaboración de otra persona a cambio de una contraprestación. El sujeto pasivo del tributo puede cometer un fraude fiscal de ahorro o de lucro pero el cooperador nunca obtendrá ahorro, siempre lucro.

Por otro lado está el grupo de los fraudes de ahorro, es decir el propio defraudador, que habiendo ganado un dinero, en principio lícitamente, defrauda a Hacienda toda o parte de la cuota tributaria.

**12º.** Los fraudes que consisten en lucro, sin duda pueden ser fuente de blanqueo de capitales.

Todos los supuestos de lucro citados anteriormente no hay duda de que deben recibir el tratamiento general de los delito lucrativos, es decir, que será constitutiva de blanqueo de capitales cualquier operación posterior que se lleve a cabo con ese lucro. Además ni siquiera aquí se plantea ningún problema respecto de la determinación de la cuota contaminada o sobre el problema de la falta de patrimonio a tiempo de la comisión del delito pues se entienden cometidos cuando se obtiene la devolución, la subvención o la prestación, sin atender a periodos impositivos. En el caso de la aplicación indebida de subvenciones se comete el delito en el momento de aplicarse a fines distintos de aquéllos para los que se concedió, con lo que éste podría ser el único supuesto de posible falta de patrimonio, pero sólo si la aplicación distinta consiste en transferirle todo el importe a otra persona, hecho que no cabría considerar constitutivo de blanqueo



pues no hay delito previo, el delito consiste precisamente en esa transmisión. En los demás supuestos no hay posibilidad de falta de patrimonio, pues siempre existirá el dinero obtenido ilícitamente, deshacerse del cual, también constituirá un blanqueo de capitales.

**13º.** Los fraudes que consisten en ahorro, también deben considerarse posible fuente de blanqueo de capitales.

No hay razón para excluir de la consideración de blanqueo de capitales cualquier operación que se lleve a cabo con la cantidad ahorrada delinquiendo, en este caso la cuota defraudada. Para llegar a esta conclusión nos basamos en que no está excluido del art. 301 CP el delito de fraude fiscal, por lo que de la rigurosa aplicación del precepto resulta esta consecuencia. Además el sentido de la punición del blanqueo de capitales es precisamente ése, castigar al delincuente por las operaciones que realice con la ventaja patrimonial obtenida. No obstante, pueden plantearse dos problemas, uno, la determinación de los bienes defraudados y que por tanto pueden constituir objeto material de delito de blanqueo, otro, la posibilidad de que tales bienes ni tan siquiera existan por encontrarse el defraudador en situación de absoluta insolvencia.

En cuanto al problema de la determinación de los concretos bienes contaminados, no cabe considerar contaminado todo el patrimonio del defraudador del mismo modo que no se entiende contaminado todo el patrimonio del traficante de drogas. Cuando el delito fuente del blanqueo de capitales sea el fraude fiscal se deberán aplicar las mismas reglas de justificación lícita del patrimonio que para cualquier otro delito fuente.

De modo que si quien tiene un patrimonio cuya tercera parte se supone resultante de fraude fiscal y realiza operaciones subsumibles en las conductas del art. 301 CP, salvo la mera posesión por ser impune en caso de autoblanqueo, con las tres cuartas partes del total, es evidente que ha blanqueado parte del dinero defraudado y se le deberá condenar en consecuencia. Si de este modo no es posible concluir con certeza absoluta que se haya operado con capital procedente

del fraude fiscal, consideramos que no cabrá condena por blanqueo de capitales pero no porque la cuota defraudada no pueda ser objeto material de dicho delito sino porque no estará probado que se haya operado con dicha cuota. Sucederá esto, por ejemplo cuando la cuota defraudada se estime en la tercera parte del patrimonio del defraudador y haya éste realizado operaciones sólo con la mitad. No es aceptable la teoría de entender contaminado todo el patrimonio del defraudador.

Si el defraudador es absolutamente insolvente no habrá ningún patrimonio que blanquear, lo que en nada merma la teoría de considerar que la cuota defraudada admite blanqueo de capitales posterior. Será decisión del legislador si se pueden entender contaminados bienes lícitamente adquiridos, aplicando así un criterio semejante al que permite el decomiso de bienes de valor equivalente.

**14º.** En España parece existir cierta falta de conciencia de la gravedad en los delitos fiscales, pues se emplean por la doctrina contra la consideración del fraude fiscal como fuente de blanqueo, argumentos que no se utilizan en relación a otros delitos como el tráfico de drogas.

## BIBLIOGRAFÍA

- ABEL SOUTO, M.A.: *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*, Bosch, Barcelona, 2005.
- ABEL SOUTO, M.A.: *Normativa internacional sobre el blanqueo de dinero y su recepción en el ordenamiento penal español*, Tesis doctoral, Universidad de Santiago de Compostela, 2001.
- ÁLVAREZ PASTOR, D./EGUIDAZU PALACIOS, F.: *Manual de prevención del blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2007.
- ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C.: *El delito de blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Ganancias ilícitas y Derecho Penal*, Ramón Areces, Madrid, 2002.
- BACIGALUPO ZAPATER, E.: *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de capitales*, Aranzadi, Pamplona, 2012.
- BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Derecho Penal económico*, Ramón Areces, Madrid, 2001.
- BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Política criminal y blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2009.
- BAZA DE LA FUENTE, M. L.: *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense, 2001.
- BLANCO CORDERO, I.: *El delito de blanqueo de capitales*, Aranzadi, Pamplona, 2012.
- BLANCO CORDERO, I.: "El derecho penal y el primer pilar de la Unión Europea", *revista electrónica de ciencia penal y criminológica*, 2004.

- CASSANI, U.: *Le blanchissage d'argent*, Fiches Juridiques Suisses, Ginebra, 1994.
- CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C.: *Encubrimiento y receptación*, Bosch, Barcelona, 1955.
- DÍEZ RIPOLLÉS, J.L.: "El blanqueo de capitales procedentes del tráfico de drogas. La recepción de la legislación internacional en el ordenamiento penal español", *Actualidad Penal*, nº 32, septiembre 1994, p. 583-613.
- DOMÍNGUEZ PUNTAS, A.: *Delito fiscal y blanqueo de capitales. Memento de autor*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011.
- FABIÁN CAPARRÓS, E.A.: "Consideraciones de urgencia sobre la LO 8/1992, de 23 de diciembre, de modificación del Código Penal y de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en materia de tráfico de drogas", *Anuario de Derecho Penal*, Tomo XLVI, fascículo II, mayo-agosto de 1993.
- 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 éste con el delito de blanqueo", *Revista Quincena Fiscal*, nº 1, 2012.
- GALARZA, C.J.: "Algunas cuestiones sobre la tributación de los actos ilícitos", *Laleydigital360*, nº 502, 2012.
- GÁLVEZ BRAVO, R.: *Los modus operandi en las operaciones de blanqueo de capitales*, Bosch, Barcelona, 2014.
- GAMBOGI, G.: *Riciclaggio e autoriciclaggio*, Giuffrè Editore, Varese, 2015.
- GARCÍA BAÑUELOS, J.A.: "El delito fiscal como actividad delictiva previa del delito de blanqueo de capitales", *Revista Quincena Fiscal*, nº1, 2015.
- GÓMEZ MARTÍN, V.: "Artículo 390 CP", en CORCOY BIDASOLO, M./ MIR PUIG, S. (dir.) y otros: *Comentarios al Código Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F./ SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. (dir.) y otros: *El régimen económico y fiscal de Canarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.

- HERRERA MOLINA, P.M.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.
- LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M.: *Blanqueo de capitales*, Bosch, Barcelona, 2009.
- LUZÓN CÁNOVAS, A.: “Aspectos constitucionales de la tributación por rentas de origen delictivo”, *Laleydigital360*, nº 5061, 2005.
- MALLADA FERNÁNDEZ, C.: “El delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 10, 2012.
- MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo de capitales y evasión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2014.
- MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I.: *El autoblanqueo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.
- PENA BEIROA, J.A. : *Manual de prevención del blanqueo de capitales para profesionales abogados, auditores y economistas*, Andavira Editora, Santiago de Compostela, 2012.
- RODRÍGUEZ DEVESA, J.A.: *Derecho Penal español. Parte especial*. Dykinson, Madrid, 1991.
- RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: “¿Hay que declarar a la Hacienda Pública los ingresos delictivos?”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 6, 2009.
- RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: “Caso Urralburu”, *Laleydigital360*, nº 13455, 2011.
- RUIZ VADILLO, E.: “El blanqueo de capitales en el Ordenamiento Jurídico español”. Perspectiva actual y futura, *Boletín informativo del Ministerio de Justicia*, nº 1641, 1992.
- SERRANO GÓMEZ, A.: *Derecho Penal. Parte especial. Delitos contra el patrimonio*, Dykinson, Madrid, 1996.

TOMÁS Y VALIENTE, F.: *Manual de historia del Derecho español*, Tecnos, Madrid, 2009.

# ÍNDICE DE JURISPRUDENCIA CITADA

## TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

-STJUE (Sala Séptima) asunto C-502/08

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

-STC (Pleno), nº 2/2003, de 16 de enero

-STC (Sala Primera), nº 52/2003, de 17 de marzo

## TRIBUNAL SUPREMO

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 2116/1992, de 5 de octubre

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 649/1996, de 7 de diciembre

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 755/1997, de 23 de mayo

-STS (Sala Tercera-Sección 2ª), nº 2154/1999, de 27 de marzo

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 1493/1999, de 21 de diciembre

-STS (Sala Tercera-Sección 2ª), nº 3199/2000, de 14 de abril

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 20/2001, de 28 de marzo

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 1704/2001, de 29 de septiembre

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 1211/2002, de 29 de junio

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 1590/2003, de 22 de abril

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 1070/2003, de 22 de julio

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 1501/2003, de 19 de diciembre

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 325/2004, de 11 de marzo

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 1113/2005, de 15 de septiembre

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 141/2006, de 27 de enero

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 737/2006, de 20 de junio

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 457/2007, de 29 de mayo

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 769/2008, de 30 de octubre

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 16/2009, de 27 de enero

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 57/2009, de 2 de febrero

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 974/2012, de 5 de diciembre

-STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 265/2015, de 29 de abril

- STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 188/2016, de 4 de marzo
- STS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 920/2016, de 12 de diciembre
- ATS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 790/2009, de 16 de abril
- ATS (Sala de lo Penal-Sección 1ª), nº 743/2013, de 24 de enero

#### AUDIENCIA NACIONAL

- SAN (Sala de lo Penal-Sección 3ª), de 27 de septiembre de 1994, (ROJ 2/1994)
- AAN (Sala de lo Penal-Sección 2ª), de 19 de mayo de 2014, (ROJ 359/2014)

#### JURISPRUDENCIA MENOR

- SAP Madrid (Sección 6ª), nº 75/1998, de 24 de febrero
- SAP Navarra (Sección 1ª), nº 164/1998, de 7 de septiembre
- SAP Córdoba (Sección 1ª), nº 607/2006, de 21 de noviembre
- SAP Barcelona, (Sección 2ª), nº 1806/2008, de 12 de febrero
- SAP Granada (Sección 1ª), nº 402/2008, de 27 de junio
- SAP Málaga (Sección 2ª), nº 200/2011, de 31 de marzo
- SAP La Coruña (sección 6ª), nº 28/2012, de 2 de marzo de 2012
- SAP Huesca (Sección 1ª), nº 222/2012, de 17 de diciembre
- SAP Málaga (Sección 7ª, sede Melilla), nº 57/2013, de 30 de septiembre
- SAP Córdoba (Sección 3ª), nº 449/2014, de 14 de octubre
- SAP Barcelona (Sección 6ª), nº 113/2015, de 26 de enero