

11/11/2016 18:07:57

El delito fiscal como actividad delictiva antecedente al delito de blanqueo de capitales
Jaime Adrada De la Torre. Universidad Autónoma de Madrid

Resumen

Este trabajo analiza el problema concursal entre el delito fiscal y el blanqueo de los bienes defraudados a la Hacienda Pública, desde la cuestión de si la cuota tributaria puede ser objeto material idóneo para ser blanqueado, a la interpretación que debe hacerse desde el derecho penal de la Ley 10/2010, que establece, expresamente, la posibilidad de que la cuota defraudada pueda ser objeto de blanqueo en el ámbito administrativo, pasando por las dificultades que puede generar el autoblanqueo de la cuota defraudada y los problemas concursales (bis in idem) que plantea, para concluirse analizando la situación tras el “intento” de cambiar la naturaleza jurídica de la regularización de la situación tributaria operada por la LO 7/2012. Este trabajo obtuvo un Accésit en el Primer Premio Noticias Jurídicas para Trabajos de Fin de Grado de estudiantes de Derecho.

Contenido

Introducción

1. ¿Puede la cuota defraudada ser objeto material del delito de blanqueo de capitales?

1.1. La cuota tributaria puede ser objeto material del delito de blanqueo de capitales

1.1.1. Los argumentos de la doctrina

1.1.2. El único pronunciamiento en la materia del Tribunal Supremo

1.2. Opinión personal sobre la cuestión suscitada. Posicionamiento a favor de que la cuota defraudada no se origina en el delito fiscal

1.2.1. La verdadera procedencia de los bienes que integran la cuota tributaria

1.2.2. La afectación al principio de legalidad

1.2.3. El resultado de tergiversar la realidad de las cosas: la paradoja

2. ¿Cómo interpretar la actuación del legislador en la famosa Ley de 2010 sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo? Posible alcance

2.1. La postura que defiende la intención armonizadora del concepto de blanqueo en todo el ordenamiento jurídico

2.1. Postura en contra de interpretar el artículo 301 CP en consonancia con el artículo primero de la Ley 10/2010

3. De acuerdo, la cuota tributaria defraudada tiene origen delictivo... ¿quién es el valiente que determina la cuota?

3.1. La individualización de los bienes constitutivos de la cuota tributaria. In dubio pro reo: una barrera garantista difícil de franquear

4. Delito fiscal más autoblanqueo de las “ganancias” defraudadas... ¿Igual a bis in idem?

4.1. Ligeramente acercamiento y planteamiento del problema

4.2. Las posibles soluciones otorgadas por la doctrina a este problema. Negación del argumento de vulneración del bis in idem.

4.2.1. La defensa de que la sanción por autoblanqueo de la cuota tributaria defraudada vulnera la prohibición de non bis in idem

4.2.2. Una necesidad proclamada a gritos: la doctrina restrictiva convertida en jurisprudencia

4.2.3. Repercusión de este pronunciamiento en nuestro tema objeto de estudio

4.3. La teoría de los hechos posteriores copenados

5. La regularización tributaria y su relación inevitable con el delito de blanqueo

5.1. Posibles respuestas a las que llega cada sector doctrinal a la pregunta de si es posible condenar a un sujeto por delito de blanqueo de capitales procedente de un delito fiscal tras haber procedido a su regularización

5.2. ¿Peligra la efectividad de la figura de la regularización de la situación tributaria? ¿Se ve reforzada con los cambios introducidos por la LO 7/2012?

6. Conclusiones

Referencias bibliográficas

ANEXO 1. La siempre complicada tarea de averiguación del bien jurídico en el delito de blanqueo de capitales

1.1. La Administración de Justicia en su función de averiguación, persecución y castigo de los delitos.

1.2. La Administración de Justicia en su dimensión preventiva

1.3. La afectación al orden socioeconómico

1.4. Opinión personal sobre el bien jurídico protegido. La necesidad de entender el blanqueo de capitales como un delito pluriofensivo

ANEXO 2. Un paseo por el derecho comparado

2.1. La situación en Francia

2.2. El panorama en Bélgica

2.3. La relación entre delito fiscal y blanqueo de capitales en Alemania

2.4. La situación en Italia

2.5. Portugal

2.6. Unos apuntes sobre el argumento del derecho comparado

Introducción

En el presente trabajo se aborda uno de los problemas que genera el delito de blanqueo de capitales. Polémico para muchos, prescindible para otros, lo cierto es que hay unanimidad en la doctrina: tiene que ser interpretado de manera restrictiva.

El problema concursal entre el delito fiscal y el blanqueo de los bienes defraudados a la Hacienda Pública es el objeto de este trabajo, una de las discusiones que, como estudiante de derecho penal económico, más me interesa. Primero centraremos la atención en la conducta típica y nos preguntaremos si la cuota tributaria puede ser objeto material idóneo para ser blanqueado, pues parte de la doctrina considera que el delito fiscal no genera bienes, por lo que la cuota tributaria no tendría origen delictivo y el artículo 301 CP exige que procedan de delito. En todo caso, en este trabajo se ha buscado dar entrada a todas las interpretaciones posibles, pues en este asunto, creo que hay autores en ambos bandos de la doctrina que esgrimen sus argumentos con gran rigor. Seguiremos con la interpretación que debemos hacer desde el derecho penal de la ley 10/2010, que establece, expresamente, la posibilidad de que la cuota defraudada pueda ser objeto de blanqueo en el ámbito administrativo. Abordaremos las dificultades que puede generar el autoblanqueo de la cuota defraudada: sus problemas concursales (bis in idem) y la última sentencia del Tribunal Supremo en esta materia. Finalmente, analizaremos la situación tras el “intento” de cambiar la naturaleza jurídica de la regularización de la situación tributaria (operada por la LO 7/2012), nos servirá para darnos cuenta de la incertidumbre que puede generar un legislador cuando emplea la política criminal para servir intereses que protegen las garantías constitucionales que tanto ha costado adquirir.

Comencemos

1. ¿Puede la cuota defraudada ser objeto material del delito de blanqueo de capitales?

En este punto debemos centrar nuestra atención en uno de los argumentos que más se ha desarrollado para intentar defender con éxito ambas teorías: el objeto material. En este caso estudiado, la cuota tributaria y si ésta proviene o tiene su origen en el delito del 305 CP, o, por el contrario, no tiene origen delictivo.

Cuando nos preguntamos si la cuota tributaria defraudada puede ser blanqueada, centramos el foco del problema en el objeto material, que es uno de los elementos integrantes del tipo de injusto. Parece que hay consenso doctrinal en considerar que aquello que es objeto de blanqueo, según la literalidad del artículo 301 CP, son “bienes”, en la medida en que este es el elemento de la estructura típica alrededor del cual giran los demás. La mayor parte de la doctrina considera que el término bienes debe ser interpretado de manera amplia, comprendiendo bienes muebles e inmuebles, corporales e incorpóreas, derechos o valores, así como los créditos. También debemos exigir la característica a estos bienes de que sean susceptibles de ser valorados económicamente y, por tanto, susceptibles de ser incorporados al tráfico mercantil o económico[1]. Martínez Buján considera que también deben cumplir la característica de ser susceptibles de incorporación patrimonial, pues el blanqueo persigue la integración de bienes, con apariencia de legitimidad en el patrimonio del autor. [2] Los bienes carentes de valor económico no son idóneos para ser objetos susceptibles de blanqueo.

Lo anterior nos dice qué puede ser objeto material de blanqueo de capitales y qué características debe cumplir un bien para poder considerarlo objeto material adecuado para poder ser blanqueado. Dicho esto, el tipo exige que ese bien o esos bienes tengan su origen en una actividad delictiva, por lo que posee aptitud para integrar el objeto material del blanqueo cualquier bien que haya sido generado por la comisión de un delito previo: el producto del delito, el beneficio, la utilidad o las ganancias del delito, incluyendo entre las ganancias el precio, promesa o recompensa por cometer el delito; en algunos casos también el propio objeto material del delito precedente[3].

Llegados a este punto, hemos intentado exponer algunos apuntes elementales que debemos conocer acerca del objeto material exigido por el tipo de blanqueo de capitales. Hemos llegado a nuestro problema, ¿podemos incluir la cuota tributaria que resulta defraudada por la comisión del delito fiscal (en su modalidad elusión del pago de tributos) como objeto material del blanqueo de capitales, precisamente basándonos en la posibilidad de que la cuota tributaria es objeto material fruto del delito precedente al blanqueo?

Nos sumergimos en este apasionante debate doctrinal, mostrando argumentos a favor de incluir la cuota tributaria como objeto material idóneo para ser blanqueado, para posteriormente rebatirlo con argumentos que maneja la doctrina en contra de poder incluir la cuota tributaria como objeto material que puede blanquearse. El lector entenderá fácilmente el motivo: considero que los argumentos que demuestran la inidoneidad de la defraudación tributaria para erigirse en presupuesto del blanqueo de capitales son más convincentes, pero no hay que negar que ambos sectores tienen en su haber argumentos cualificados que esgrimen con gran rigor jurídico.

1.1. La cuota tributaria puede ser objeto material del delito de blanqueo de capitales

Esta postura es mantenida principalmente por Fiscalía, Agencia Tributaria, Tribunal Supremo[4] y un importante sector doctrinal que, como veremos a continuación, está convencido de que la cuota tributaria cumple los requisitos típicos que exige el 301 CP al objeto material para ser susceptible de blanqueo de capitales[5].

1.1.1. Los argumentos de la doctrina

Los defensores de que el delito de defraudación tributaria puede ser delito antecedente del 301 CP, argumentan precisamente que aquel es una actividad delictiva previa al blanqueo de capitales, y que el Código Penal al no limitar expresamente que la defraudación tributaria pueda convertirse en delito antecedente, no podemos excluirlo[6]. En este sentido Blanco Cordero, considera que se trata de una actividad delictiva y que por ello constituye ya delito previo del blanqueo de capitales. Continúa el autor que es necesario que la conducta defraudadora cumpla todos los elementos del tipo del artículo 305 CP, entre los que se encuentra la necesidad de que la cuota defraudada supere la cuantía prevista de 120.000 euros, lo que es evidente, ya que en caso contrario la conducta no cubriría todos los elementos que exige el tipo penal y no habría delito previo, tan solo una infracción tributaria, por lo que estaríamos ante dinero negro y no dinero sucio y la cuota tributaria no sería objeto idóneo para ser blanqueado[7]. Defienden que nuestro legislador optó por un sistema de incriminación que admite que cualquier actividad delictiva (cualquier delito) que genere bienes susceptibles de ser blanqueados pueda ser delito previo del blanqueo de capitales y concluyen que es indudable que el delito fiscal puede serlo.[8]

Defienden que el bien resultante de cometer el delito fiscal es la cuota tributaria que está conformada de bienes que son susceptibles de ser blanqueados (por ejemplo dinero). Esa cantidad de dinero no ingresa en el patrimonio del autor (el defraudador) como consecuencia de la defraudación puesto que ya se encontraba antes en éste, pues constituye parte del mismo, pero esta

característica peculiar no es óbice para llegar a la conclusión de que la cuota tributaria defraudada es el bien resultante de la comisión del delito fiscal (305 CP).[9]

Acuden para demostrar la contaminación de la cuota tributaria a la teoría de la equivalencia de las condiciones. Aplicando esta teoría de la *conditio sine qua non* llegamos a la conclusión de que la cuota defraudada tiene su origen en el delito fiscal, debido a que si realizamos mentalmente la conducta típica consistente en el artículo 305 CP (que en teoría se ha eludido) hay una parte de mi patrimonio que dejaría de estar en él, precisamente la parte correspondiente a la cuota tributaria. Determinan que existe en estos casos conexión causal y, por ende, contaminación del bien. Gracias a lo anterior podemos afirmar que el bien tiene su origen en aquella actividad delictiva.

Recuperando la conclusión alcanzada con su razonamiento anterior, este grupo de autores defienden que el delito fiscal supone un incremento del patrimonio del defraudador, ya que de no haber eludido el pago de impuestos, habría bienes que no estarían en su patrimonio. Tiene su origen y procedencia en el delito fiscal.[10]

Blanco Cordero determina que hay delitos que generan ahorros para aquellos sujetos que los cometen y reconoce que lo que genera el delito fiscal (en su modalidad de elusión del pago de tributos) es un ahorro de gastos. Cuando estos delitos generan ganancias, es decir, un incremento del patrimonio de los responsables entonces éstas constituirán bien idóneo para ser blanqueado. Introduzco también en este punto argumentos que Blanco Cordero emplea para reforzar la idea de que la cuota tributaria es un bien que puede ser blanqueado. Consisten en dos ejemplos que intentan corroborar que el hecho de que la cuota tributaria ya se encuentre previamente en el patrimonio del sujeto no es óbice para considerar que proceda del delito. Por ejemplo, en las insolvencias punibles (defiende el autor) los bienes están en el patrimonio del deudor, y no creo que ello impida considerar que constituyen bienes que proceden de un delito, idóneos por lo tanto para ser blanqueados. En su segundo ejemplo establece que también se encuentran los bienes en poder del delincuente (aunque no le pertenezcan) en la apropiación indebida, en la que el sujeto activo los ha recibido antes de apropiarse de ellos, y ello no impide considerarlos bienes idóneos para el blanqueo (o la receptación), por constituir el objeto del delito. Concluye que la cuota tributaria es un bien idóneo del delito de blanqueo de capitales ya que cumple las características exigidas por el artículo 301 CP, pues constituye simultáneamente un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador y, en conclusión, supone el beneficio o provecho económico derivado del delito[11].

1.1.2. El único pronunciamiento en la materia del Tribunal Supremo

Precisamente el Tribunal Supremo ya se pronunció sobre este punto en el paradigmático asunto *Ballena Blanca*[12]. En esta Sentencia el Tribunal considera que la cuota defraudada es una ganancia obtenida de la actividad delictiva previa, la defraudación tributaria, y podemos considerar la cuota defraudada como el producto del delito antecedente, ya que su naturaleza puede ser activos de cualquier tipo. En el caso del delito fiscal como antecedente del blanqueo el objeto material que puede ser blanqueado siguiendo la conducta típica del artículo 301 CP es la cuota defraudada, que como ya hemos explicado, considera el Tribunal que es la ganancia procedente del delito fiscal. Hace especial referencia a la cuota, ya que no es la base imponible o los rendimientos que han motivado (previa aplicación del tipo de gravamen) esa cuota, [e]n definitiva es la cuota lo que se puede lavar.

El Tribunal en esta Sentencia divide sus argumentos en tres grandes grupos: 1) argumentos que se basan en una interpretación auténtica de la ley administrativa de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo[13]; 2) argumentos de derecho comparado; 3) el que ahora

nos importa a nosotros, la cuota tributaria puede ser objeto material del delito de blanqueo de capitales.

En este tercer punto argumentativo el Tribunal defiende que la cuota tributaria defraudada puede ser objeto material idóneo para ser posteriormente blanqueado. La cuota defraudada constituye un bien en el sentido del artículo 301 CP pues podemos considerarla el beneficio o provecho económico derivado del delito susceptible de ser considerado bien idóneo del delito de blanqueo de capitales, consecuencia de esto las conductas típicas descritas en el artículo 301 CP puede recaer sobre la cuota tributaria.

1.2. Opinión personal sobre la cuestión suscitada. Posicionamiento a favor de que la cuota defraudada no se origina en el delito fiscal

Mi opinión sobre si la cuota tributaria puede ser objeto material del blanqueo de capitales coincide con la opinión del sector doctrinal mayoritario, que consideran que la cuota tributaria no puede ser objeto material idóneo para ser blanqueado, pues su procedencia no se encuentra en el delito fiscal.

1.2.1. La verdadera procedencia de los bienes que integran la cuota tributaria

El hecho de que nuestro legislador se decantase por la opción de no generar una lista de delitos que pueden ser antecedentes del blanqueo de capitales, no significa que todos puedan serlo, por razones obvias: no todos los delitos una vez consumados generan un bien susceptible de ser blanqueado. Hay delitos que no generan una ganancia o incremento patrimonial, por tanto, aquellos no pueden ser antecedente del artículo 301 CP, debido a que no generan un bien que tenga su origen en la actividad delictiva previa, no cumplen uno de los requisitos que exige la tipicidad del blanqueo de capitales fijada por nuestro legislador. Podemos defender que el origen de la cuota tributaria está en actividades que nada tienen que ver con la elusión del pago de tributos, como por ejemplo: una herencia, fruto del trabajo o de una actividad empresarial[14]. Creo que este argumento tiene su base en la construcción de que la cuota tributaria es el resultado de aplicar a la base imponible un tipo de gravamen determinado. Pues bien, aquí discutimos si la cuota tributaria tiene su origen en el delito antecedente y la respuesta es sencilla, la cuota tributaria no es más que aquella cantidad de la base imponible que le debo al Erario Público. Si nos preguntasen de dónde procede la base imponible todos responderíamos que de mi trabajo o rendimientos económicos, herencia...; la cuota es parte de la base imponible, por lo que no debemos desvirtuar de dónde procede ésta, procede del mismo lugar que la base imponible.

Solo podrán ser delitos antecedentes del blanqueo de capitales los delitos aptos para “generar” bienes 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. En el campo de los delitos patrimoniales podremos considerar delitos idóneos para ser actividad delictiva subyacente del artículo 301 CP los delitos de enriquecimiento. En otros ámbitos criminales podrán serlo también aquellos delitos que su resultado consista en un incremento del patrimonio de los responsables[15]. Cabe sostener, por tanto, que solo pueden ser bienes susceptibles de blanqueo de capitales aquellos bienes que el autor no tiene antes de la actividad delictiva precedente, por lo que debemos llegar a la conclusión de que la cuota tributaria defraudada no es el producto del delito previo, no está generado por el delito, por la simple razón de que está previamente en el haber del sujeto defraudador, por esto no puede ser blanqueada[16]. El dinero de quien no pagó sus impuestos no es un dinero producto del delito fiscal ergo no puede ser objeto de blanqueo.

Un argumento con un gran peso es aquel que esgrime que un delito que responda en su configuración típica al patrón de los delitos de omisión, no puede servir como delito subyacente de

un delito de blanqueo de capitales porque no se puede establecer relación causal entre la acción omitida y los bienes ya incorporados al patrimonio del sujeto por virtud de un hecho positivo anterior no constitutivo de delito[17].

Defiende un importante número de autores (a los que yo me sumo) que la cuota defraudada es presupuesto y no resultado del delito fiscal en su modalidad de elusión del pago de tributos. En este sentido cabe argumentar que la cuota impagada es una deuda, una obligación nacida de la ley que no se ha cumplido; ese incumplimiento da lugar a un delito, pero no es el fruto del delito[18]. Por esto parte de la doctrina ha criticado que se emplee el mecanismo de la responsabilidad civil subsidiaria en el 305.7CP[19].

Como argumento de refuerzo, para defender que la cuota tributaria no incrementa el patrimonio y debemos considerarlo un ahorro (cuota tributaria ahorrada, no generada): de aceptar la cuota tributaria como posible objeto material del blanqueo de capitales nos veríamos obligados a admitir blanqueo en los siguientes casos: 1) alzamiento de bienes, ya que el deudor se ahorra la deuda que tiene con sus deudores; 2) impago de pensiones durante dos meses consecutivos o cuatro no consecutivos, debido a que el obligado incumplidor se ahorra esas mensualidades; 3) no prestación del sustento a un hijo que lo necesita, porque hay un ahorro de ese sustento. La elusión del tributo, el hecho de insolventarse ante el deudor, el impago de la pensión y la no prestación del sustento son “ahorros”, pero jamás podremos considerar que hay un incremento patrimonial en estos casos, simplemente porque con estos impagos estamos por definición conservando el patrimonio y no aumentándolo[20]. 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*[21].

Considero que los ejemplos empleados por parte de la doctrina favorable a considerar que la cuota tributaria se genera en el delito fiscal solo aumentan la polémica. Que la apropiación indebida incorpora un bien al patrimonio está claro, pero no es lo mismo la propiedad que la posesión, la cuota tributaria está en el patrimonio del sujeto (de manera lícita) antes del delito fiscal. La apropiación indebida es tal, porque el bien está en posesión del sujeto que posteriormente lo anexiona a su patrimonio de manera ilícita. La diferencia es clara: en la apropiación indebida el bien no se encontraba en el patrimonio del sujeto, en el delito fiscal la cuota tributaria sí y lo más seguro que adquirido de manera lícita. El ejemplo muestra la diferencia entre ganancia o incremento patrimonial y ahorro: en la apropiación indebida se produce un incremento patrimonial, pues anexiono a mi patrimonio algo que no tenía en él previamente; en el delito fiscal evito pagar la parte de la base imponible que adquirí lícitamente; es un ahorro ya que un no ingreso en el patrimonio de otro sujeto (Erario Público) sólo se dará en este supuesto porque hay un obligado que al incumplir su obligación tributaria está ahorrándose un gasto de su patrimonio al que venía obligado por ley.

1.2.2. La afectación al principio de legalidad

La literalidad del tipo penal de blanqueo de capitales dice lo que dice y si queremos que diga más, podemos afectar al principio de taxatividad, ligado al principio de legalidad, tan relevante en derecho penal. En la línea de lo defendido por Antonio Del Moral en el Voto Particular formulado a la Sentencia del caso Ballena Blanca considero que la interpretación literal del precepto estudiado (301 CP) es tan clara en lo relativo a lo que exige al objeto material, que ni la interpretación teleológica, ni el derecho comparado, ni la interpretación basada en el principio de la unidad del ordenamiento, puede hacer desvirtuar lo que éste dice literalmente: la elusión del pago de tributos, no genera un incremento patrimonial. Defiende el Magistrado que cualquier tipo de “filigrana interpretativa” que queramos hacer, puede desvirtuar lo que la letra del delito establece claramente y

es que para que podamos proceder al blanqueo del producto de un delito, el tipo exige que el objeto material proceda o sea originado en una actividad delictiva. Esto no ocurre al cometer el delito fiscal en su modalidad de elusión del pago de tributos, ya que la cuota tributaria no tiene su origen en el delito fiscal, pues al eludir el pago de tributos, no se genera una ganancia patrimonial, se genera un ahorro. Del Rosal Blasco considera que extender a la cuota tributaria defraudada la naturaleza de bien que tiene su origen o que procede de un delito supone analogía in malam partem, prohibida por la vigencia estricta del principio de legalidad[22].

Considero que desde el momento en que incluso autores favorables a la conclusión de que la cuota tributaria puede ser objeto material de blanqueo de capitales admiten que el delito fiscal está configurado de tal forma que da como resultado un ahorro de gastos, en ese momento, acudir a conexiones causales que desvirtúen lo que la literalidad del artículo establece claramente, supone hacer una interpretación extensiva contraria a los intereses del sujeto infractor y que afecta claramente al principio de legalidad penal consagrado por la Constitución para preservar las garantías del derecho sancionador. Si queremos solucionar este problema no debemos acudir a la teoría de la *condictio sine qua non* (aquí convertida a mi parecer en la teoría de la causa última o próxima) ya que de aplicarla estamos configurando el artículo 301 CP de una forma distinta y dándole un significado diferente a lo que deducimos de una interpretación literal del tipo. Desde ese momento en que con la interpretación realizada damos lugar a un tipo penal nuevo, con consecuencias jurídicas más gravosas, estamos afectando el principio de legalidad por hacer una interpretación extensiva del tipo de blanqueo de capitales a la que es muy difícil llegar aplicando la razón y la lógica de un hombre medio. Si queremos dar solución a este problema sin realizar una interpretación que parece manifiestamente inconstitucional, debemos esperar un pronunciamiento del legislador, como lo hizo el alemán, para incluir el ahorro de gastos en la tipificación del blanqueo de capitales o alguna fórmula que incluya la cuota defraudada como objeto material idóneo de blanqueo de capitales. Recientemente ha habido varias intervenciones del legislador modificando el Código Penal, pues bien, en ninguna de ellas ha modificado el artículo 301 CP para despejar las dudas que tiene la doctrina en este sentido. Si el legislador sabe de la discusión y pese a ello no ha actuado, será por algo.

1.2.3. El resultado de tergiversar la realidad de las cosas: la paradoja

Dopico Gómez-Aller fiel a su estilo emplea la siguiente reflexión: “[d]ecían los escolásticos que Dios no podía cambiar el pasado. Sin embargo, para una buena parte de nuestros fiscales, el delito tributario cambia el pasado y convierte el dinero no declarado a Hacienda, pero de origen legal (¡o ilegal, pero no delictivo!) en dinero con origen en un delito tributario”[23]. En este sentido se ha empleado el argumento de la Paradoja McFly[24]. Este razonamiento juega con la paradójica situación a la que podemos llegar por considerar objeto material susceptible de blanqueo la cuota tributaria. Como podemos observar, leyendo este punto llegamos a una situación en la que necesitamos encauzar nuestro razonamiento, enderezar el timón; precisamente el camino es errado desde el punto de partida: ¡La premisa es errónea! La realización de una defraudación tributaria no puede originar fondos que pueden ser blanqueados, sin que al hacerlo, incurramos en una paradoja. Existe un lapso temporal desde que el sujeto activo obtiene unos fondos, unos bienes o rendimientos legítimos (por su actividad profesional o empresarial) y el momento en que, teniendo que cumplir sus obligaciones tributarias, se produce el delito de defraudación fiscal. Durante ese periodo el sujeto está en posesión del dinero obtenido (con origen en) a través de su honrado trabajo y dispone legítima y lícitamente de él. En ese periodo temporal el delito de defraudación fiscal no se ha producido: ni se ha dado comienzo a ninguna acción típica, ni mucho menos se ha consumado un delito[25]. A mi parecer este razonamiento es el más adecuado y respetuoso con la realidad acontecida, tengamos en cuenta que el sujeto que defrauda a Hacienda tiene en su haber, en su patrimonio, una cantidad de dinero que habrá obtenido legítimamente y según la normativa

tributaria debe ingresar a Hacienda un determinado porcentaje de esas ganancias. El problema es que hay un periodo de tiempo, en el ámbito penal, en el que el sujeto disfruta de su base imponible (de sus rendimientos obtenidos con su actividad empresarial supongamos) de manera totalmente libre y lícita, y esto es así porque en ese momento no se ha dado comienzo a ningún curso delictivo, y mucho menos puede considerarse que exista un delito de defraudación fiscal. Si queremos considerar que los bienes que ingresan lícitamente en mi patrimonio y los actos que realizo sobre ellos son constitutivos de blanqueo de capitales, en estos supuestos, que no es necesario decir que en la práctica serán muy habituales, habrá que transformar el pasado, ya que los actos realizados sobre la cuota tributaria se llevaron a cabo antes de que se cometiese el delito fiscal[26]. Hago parte de este trabajo la conclusión de Luzón Campos en las últimas líneas del citado artículo: [s]i esto es así, y dado que (sin pretender dar una lección de metafísica) las cosas o existen o no existen, habrá que concluir que, ni en el supuesto que hemos ejemplificado, ni en ningún otro, los fondos que son objeto de una defraudación fiscal consistente en la evasión de impuestos, tienen su origen en dicho delito, por más que nuestro legislador se empeñe en regresar al pasado para cambiarlo.

Será algo habitual que un sujeto (todavía no podemos considerarlo defraudador) esté sorprendentemente blanqueando bienes antes incluso de que se produjese ningún acto típico del delito de defraudación tributaria y al sujeto ni se le haya pasado por la cabeza no declarar sus rendimientos, ingresos o bienes obtenidos de manera lícita y que, dada la naturaleza de la vida mercantil, haberlos transferido, utilizado o perdido, por ejemplo, en una operación empresarial o financiera desafortunada, en un incendio o accidente. El caso es que, nuestro sujeto, se ve sin medios para responder a la deuda tributaria que tiene que ingresar al fisco, y ahora sí, decide no declararlos. Es aquí cuando decide defraudar y cometer el 305 CP, no antes, pues antes el sujeto simplemente está disponiendo de ese dinero en un plazo en el que (siendo más arriesgado o no) puede hacerlo lícita y libremente. Por lo tanto, nos encontramos ante actos que mirados y analizados en su tiempo (que ya es pasado) son lícitos, pero una vez decido defraudar a hacienda y cometo el delito fiscal (si defraudo más de 120.000 euros lo estaré cometiendo sin dudas), esos actos o disposiciones patrimoniales lícitas (anteriores al delito fiscal) y en las que no puede haber una intención de blanquear, por algo esencial, y es que el sujeto no tenía en mente defraudar a hacienda, se convierten (según pretenden algunos autores) en ilícitos actos de blanqueo, tipificados como tal, de manera retroactiva. Los bienes y actuaciones lícitas no pueden tornar en ilícitas por un delito fiscal posterior, salvo que tergiversemos la realidad de las cosas y cambiemos el pasado[27]. Debemos negarnos en rotundo a considerar que el delito antecedente (en este caso el delito fiscal) se retrotrae al momento en que se produjo el blanqueo, ¿por qué?, sencillo, estaríamos ante un delito de blanqueo en el que el objeto sobre el que recae la acción típica de blanqueo no está aún contaminado, pero lo justificamos en que lo estarán en un futuro. Conclusión: blanqueo de los bienes provenientes de un delito futuro, todavía no cometido. La impunidad en estos casos se podría conseguir con una estrategia que resulta bastante sencilla, consistiría en camuflar el patrimonio antes de la consumación de la defraudación tributaria[28].

Siguiendo el razonamiento anterior se consigue entender el problema causal que genera que un delito de omisión sea antecedente del blanqueo de capitales, y corrobora a su vez que la cuota tributaria no tiene su origen en el artículo 305 CP, sino que es anterior y se remonta al origen de la base imponible, al que jamás podremos considerar dinero sucio, de lo contrario se darán paradojas, justo castigo por retorcer la realidad de las cosas a base de ficciones tributarias elevadas a la categoría de realidades absolutas, cuando no son más que eso, ficciones.

2. ¿Cómo interpretar la actuación del legislador en la famosa Ley de 2010 sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo? Posible alcance

Como hemos observado en relación al debate doctrinal sobre si la cuota tributaria defraudada puede ser objeto material idóneo del delito de blanqueo de capitales, debemos añadir a la discusión la Ley 10/2010, de 28 de abril[29], ley que es resultado de la transposición de la Directiva 2005/60 (conocida como la “Tercera Directiva”). Ésta no incluye mención a la cuota tributaria defraudada[30]. La doctrina ha criticado que el Legislador español haya decidido ir más allá de lo que se le exigía desde las instancias internacionales o comunitarias, ya que la norma resultante de la transposición es más severa que la Directiva que le sirve de base. El legislador, desoyendo la doctrina mayoritaria, incluye la cuota tributaria como bien que procede de un delito, pese a que esto suponga un alejamiento de la concepción originaria del delito de blanqueo de capitales y del interés que con él se quería proteger. Como alertamos en las páginas de este trabajo, estamos castigando comportamientos que poco tienen que ver con el blanqueo. Por contar una curiosidad más sobre la actuación del legislador ordinario español, la Directiva citada tardó en ser traspuesta al Derecho interno, lo que le valió una buena reprimenda a España[31]. La actuación del legislador se hizo esperar, pero la espera disgustó a más de los que alegró, o al menos, causó más perplejidad que alivio doctrinal.[32] La Fiscalía y el Consejo General del Poder Judicial valoran positivamente que la Ley haga expresa alusión a la cuota defraudada, considerando que ya no hay dudas de que la cuota defraudada consecuencia de la comisión de un delito fiscal son bienes procedentes de una actividad delictiva. Tanto la Fiscalía, como el CGPJ, se encuentran dentro del sector doctrinal que ven en la Ley 10/2010 el final a la discusión sobre este tema[33]. Pero como dice Luzón Campos, la doctrina penal es tenaz y persistente y la discusión lejos de apaciguarse, ha cobrado más intensidad.

Cuando discutimos sobre la función que juega la ley 10/2010 en función con el artículo 301 CP, lo que está surgiendo es una cuestión que afecta a uno de los elementos del tipo de injusto del blanqueo de capitales: el objeto material. En este apartado nos encontramos que la doctrina queda dividida en tres grupos: 1) aquellos que niegan que la cuota defraudada pueda ser objeto material del delito del 301 CP, diferenciando claramente el ámbito administrativo del penal; 2) aquellos que ven en el artículo primero de la Ley 2010 una suerte de interpretación auténtica[34] y defienden que hay elementos del tipo penal de blanqueo de capitales que necesitan ser completados o definidos por la ley ordinaria 10/2010[35]; 3) un tercer grupo de autores a los que la ley ha desconcertado (al igual que a los primeros) pero en este caso consideran que la voluntad del legislador es la de armonizar las definiciones y dudas que existen en la doctrina penal sobre el delito de blanqueo de capitales.

De las anteriores tres posturas enunciadas pasaremos a analizar aquellas dos que tienen un mayor apoyo doctrinal

2.1. La postura que defiende la intención armonizadora del concepto de blanqueo en todo el ordenamiento jurídico

La base de este argumento supone tener que acudir al criterio interpretativo general de la intención del legislador. Según Blanco Cordero la intención del legislador, él mismo reconoce que no manifestada, es la de despejar las dudas que en esta materia tiene la doctrina jurídico-penal a la hora de interpretar la legislación penal vigente. Este autor se muestra contrario a la idea suscitada por parte de la doctrina de que lo que el legislador está haciendo es un reconocimiento de que el delito fiscal pueda ser delito antecedente del blanqueo de capitales, simplemente porque se estaría dañando a principios fundamentales del derecho penal[36].

El Tribunal Supremo en la Sentencia del Caso Ballena Blanca llega a la conclusión de que lo más razonable supondría entender que la intención del legislador, no manifestada, es la de despejar las posibles dudas que hay en la doctrina a la hora de interpretar la legislación penal vigente que admite cualquier actividad delictiva como previa al blanqueo[37].

No me postulo a favor de este argumento, pero parece que podría ser fundamentado además de en la voluntad del legislador, en el principio de unidad del ordenamiento jurídico[38]. Desde este prisma el argumento puede adquirir bastante contundencia, no tanto desde la intención del legislador, ya que la que debería importarnos es la del legislador penal (obligado a actuar con ley orgánica) a la hora de interpretar un precepto del Código Penal, no la supuesta intención del legislador ordinario ejerciendo como tal en el ámbito administrativo. Además debemos ser conscientes de que la voluntad del legislador es un método interpretativo que no prima frente a ninguno de los otros criterios de interpretación. Este problema parece que se resuelve de la siguiente forma: Art. 3.1 CC: las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social en el tiempo en el que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas, que primaría sobre la supuesta voluntad del legislador. Los efectos interpretativos de esta norma no pueden ser extendidos más allá del ámbito de aplicación de esta ley, el preventivo (a los efectos de esta ley), pero es que la voluntad del legislador como parámetro interpretativo tiene un carácter altamente subsidiario, como para en un caso en el que el tenor literal de la norma es tan claro, referirse a él[39].

2.2. Postura en contra de interpretar el artículo 301 CP en consonancia con el artículo primero de la Ley 10/2010

La consecuencia de defender esta opinión es clara: negamos que la cuota tributaria defraudada pueda ser blanqueada al cometer la conducta típica de blanqueo de capitales. Esta es la postura antagónica a aquellos que piensan que el artículo 1 de la Ley 10/2010 es interpretación auténtica en el ámbito del delito de blanqueo, pero también es contraria a la postura que otorga efectos armonizadores a la Ley 10/2010 (expuesta más arriba). Existe un nutrido grupo de argumentos a favor de esta postura:

En primer lugar, la Ley 10/2010, en su artículo primero, es decir, el mismo artículo objeto de debate, establece claramente que lo desarrollado literalmente en ese mismo artículo debe entenderse “a los efectos de esta ley”. El alcance de este precepto como instrumento interpretativo está supeditado o limitado al ámbito administrativo, por lo que no podrá ser considerado un bien con origen en un delito la cuota tributaria en el ámbito penal, sí en el administrativo. El propio legislador ordinario es consciente de que una ley ordinaria de carácter administrativo, no es el mecanismo para solucionar un problema de interpretación penal de los más relevantes y controvertidos en la doctrina. Debemos concluir que el precepto transcrito (refiriéndonos al artículo 1 de la Ley 10/2010) circunscribe claramente su eficacia a los efectos de esta ley[40]. Puede considerarse, en un sentido similar, que cabe argumentar en contrario (refiriéndose a aquellos que consideran que el art. 301 CP tiene que ser interpretado conforme a la Ley 10/2010), ya que la ley tiene carácter administrativo y no se pronuncia en materia de blanqueo delictivo.[41] Este sector doctrinal, y me parece que con acierto, consideran que lo ideal sería que sobre el artículo 301 CP se realizase una interpretación autónoma que lo concilie con los principios penales y con el fin de protección de la norma[42].

El segundo argumento está directamente relacionado con el primero y consiste en proclamar que de emplear la ley administrativa para interpretar uno de los elementos del tipo del blanqueo de capitales, estaríamos afectando al principio de reserva de ley orgánica que debe respetarse para legislar en el ámbito penal[43]. El artículo 301 CP no es una ley penal en blanco, por lo que ver en la Ley 10/2010 una interpretación auténtica del artículo 301 CP queda totalmente descartado. Precisamente si tratamos un precepto del Código Penal como ley penal en blanco sin serlo, estaremos afectando esa reserva de ley orgánica. Una ley penal en blanco es una característica excepcional, en la que el precepto que consideramos ley penal en blanco no expresa completamente

alguno de sus elementos específicos del supuesto de hecho de la norma secundaria, sino que remiten a otros preceptos que determinen aquellos elementos que requieren determinación. En nuestro caso, el tipo penal de blanqueo de capitales no remite en su redacción, ni aparece en él la evidente necesidad de completar o determinar algunos de sus elementos de su supuesto de hecho acudiendo a otra ley, reglamento o acto de la Administración[44]. Debemos ser especialmente críticos con el hecho de configurar el 301 CP como una ley penal en blanco completando el elemento típico bienes procedentes de una actividad delictiva como lo entiende la norma administrativa, pues no solo se afecta al principio de legalidad, también se afecta a la seguridad jurídica[45].

Esta es la postura que defiende mejor los intereses y derechos fundamentales en juego, así como el sentido que debe otorgársele al 301 CP (hoy día perdido y desvirtuado). Descarto la posición de los autores que defienden el empleo de la ley 10/2010 como interpretación auténtica de elementos típicos del precepto penal de blanqueo de capitales, pero podemos rechazar igualmente la postura que adoptan algunos autores que son algunas de las voces más autorizadas dentro de este debate jurídico (Blanco Cordero, Abel Souto, Mallada Fernández). Para ellos el objeto de la ley es armonizar las dos definiciones de blanqueo, la presente en el ámbito administrativo y la del penal (Ley y CP respectivamente). No puedo estar de acuerdo con esta postura ya que el objetivo de la ley es regular la definición de blanqueo dentro del ámbito a la que ella misma se autolimita: en el artículo primero restringe sus efectos al ámbito administrativo cuando dice “a los efectos de esta ley” y dejando claro que la inclusión de la cuota tributaria lo es solo a los efectos de la Ley 10/2010 y no del Código Penal.

A modo de tercer argumento o argumento de refuerzo, propongo lo siguiente. Debemos tener presente que en nuestro derecho hay dos ámbitos (entre otros): el administrativo y el penal. A su vez, y consecuencia de lo anterior, hay dos cuerpos normativos cuyos preceptos intentan cumplir los objetivos de cada ámbito, que no deben ser los mismos, ya que alguna debe ser la razón por la que estén diferenciados. Es cierto que lo ideal y predicable es que exista una armonización. Pero armonizar no significa igualar o mimetizar, armonizar significa ensamblar, evitar incongruencias. El principio de unidad del ordenamiento jurídico debe conducirnos a no dar distintas respuestas sobre la antijuridicidad de un comportamiento desde la normativa penal y la no penal, pero en absoluto exige el mimetismo aquí denunciado entre los comportamientos que son objeto de regulación penal y los que son objeto de regulación administrativa[46]. Cometeríamos un grave error si quisiésemos que la definición y el alcance del blanqueo sean iguales en el ámbito administrativo que en el penal. Si empleamos la ley 10/2010 para interpretar elementos del tipo de blanqueo de capitales y como resultado de esta interpretación resulta que entendemos incluida como objeto material la cuota tributaria, pese a que un importante sector doctrinal considera que no cumple los requisitos establecidos en el tipo penal 301 CP, pues no es un bien que proceda de la actividad delictiva precedente, estaremos afectando al principio de legalidad penal, pues queremos extender lo que dice el tenor literal de la ley penal, acudiendo a una ley administrativa preventiva. Algunos se preguntarán, ¿por qué en la legislación administrativa sí se reconoce como objeto idóneo de blanqueo a la cuota defraudada y en la penal no podemos reconocerla? Pues porque el legislador administrativo es muy libre de decidir prevenir que los sujetos blanqueen la cuota defraudada, pero eso no quiere decir que tengamos que entender automáticamente la cuota defraudada como bien susceptible de ser blanqueado, simplemente porque no podemos, ya que el tenor literal (y ya sabemos lo importante que es éste en el derecho penal) es claro[47]: Solo aquellos bienes que procedan o tengan su origen en el delito; la cuota material no cumple los requisitos que exige el tipo al bien objeto de blanqueo. Además, el legislador penal puede reducir el ámbito o amplitud fijado en la ley administrativa, otorgando según desvalor y peligrosidad de las conductas de los sujetos, un criterio más exigente o restrictivo para definir qué conductas tipifica el artículo 301 CP. ¿Si decidimos incluir en el ámbito penal (con la actual tipificación que hoy día tiene el 301 CP) la cuota defraudada porque la ley de blanqueo la reconoce? La respuesta nos la da nuestro Tribunal

Constitucional: [1] la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal[48].

Para concluir, es importante que tengamos presente que con la postura de la armonización de las dos definiciones estamos afectando igualmente a la reserva constitucional de ley orgánica, si atendemos a las circunstancias del caso concreto, debido a que la ley ordinaria de prevención del blanqueo de 2010, si entendiésemos que intenta armonizar la definición tanto del blanqueo administrativo, como de su figura en el derecho penal, cometeríamos un fraude a las garantías constitucionales. Supondría un atajo para solucionar una de las discusiones doctrinales más incandescentes de la ciencia penal. La solución debe tomarla el legislador penal, que actúa con el instrumento de la ley orgánica, precisamente porque exige un mayor consenso, pues están en juego los derechos fundamentales más preciados de los ciudadanos. No podemos apelar a una suerte de principio de unidad del ordenamiento o voluntad del legislador, cuando aquel precepto que puede servir para armonizar la definición de blanqueo ha sido dado por el legislador ordinario de manera reciente (¿oportunista? [49]), cuando el legislador penal reformó el precepto de blanqueo de capitales en 2003 y 2010, para extender su alcance, pero curiosamente en vez de actuar ese legislador penal para incluir o aclarar el controvertido tema de la cuota tributaria como objeto idóneo de blanqueo, ahorra tinta sobre ese punto, para que la gaste el legislador ordinario[50]. Recordemos que el legislador debe hablar en la redacción de los preceptos a los que él mismo da forma, lo que el legislador no tipificó lo hizo por alguna buena razón. El silencio del legislador en materia penal genera mucho ruido fuera del Código, pero no olvidemos que dentro de él el silencio es eso: silencio. Respetemos los silencios dentro del Código Penal en honor a los principios constitucionales que rigen nuestro Estado de Derecho. Respetemos las reglas del juego.

3. De acuerdo, la cuota tributaria defraudada tiene origen delictivo... ¿quién es el valiente que determina la cuota?

En esta fase del estudio, supongamos que el delito fiscal es actividad delictiva previa idónea al blanqueo de capitales, nos encontraremos con dos problemas esenciales a estas alturas: los problemas temporales por un lado, y por otro, los problemas de concreción o determinación de la cuota tributaria defraudada dentro del patrimonio del sujeto defraudador. Solucionar cualquiera de estos problemas es una tarea que, como vamos a observar, puede hacernos enloquecer pues las dificultades no cesan en este punto. En palabras de Blanco Cordero, es prácticamente imposible determinar qué bienes son los que resultan contaminados. La doctrina alemana se ha afanado, como vamos a ir analizando, en elaborar teorías que ofrecen distintas posturas y soluciones al problema de concreción o determinación de los bienes contaminados. No es admisible la teoría del contagio total: según la cual todo el patrimonio del sujeto que ha eludido el pago de tributos quedaría contaminado. Sería excesivo y desproporcionado. Cualquiera que realizase negocios con los bienes de ese patrimonio estaría cometiendo un delito de blanqueo de capitales, si concurrieran todos los elementos, especialmente los subjetivos (conocimiento del origen o imprudencia en el momento de la recepción)[51].

Llegados a este punto del estudio, una vez nos hemos pronunciado sobre el origen o la procedencia de la cuota tributaria, recordemos, que parte de la doctrina considera que proviene de delito (del delito fiscal del 305 CP) y la otra parte sigue firme en su idea de considerar que de ninguna forma la cuota tributaria proviene de delito, sino que tendrá un origen totalmente lícito (sector doctrinal con el que yo comulgo en mayor medida). Pues bien, los defensores de que la cuota tributaria proviene de delito tienen la obligación de concretarlos e individualizarlos en el patrimonio del contribuyente, que como veremos a continuación es un problema práctico arduo. La complicación no es tanto la procedencia de los bienes, sino la dificultad de concretarlos e individualizarlos en el patrimonio del contribuyente.

Para no hacer el trabajo más extenso de lo que ya es, tan solo abordaremos uno de los dos problemas que hemos introducido.

3.1. La individualización de los bienes constitutivos de la cuota tributaria. In dubio pro reo: una barrera garantista difícil de franquear

A los problemas temporales debemos introducir otras dificultades prácticas de considerar la cuota tributaria objeto material idóneo de blanqueo de capitales, consiste en el problema de la concreción o individualización de la cuota tributaria defraudada. Consistiría en saber si podemos contestar afirmativamente a la cuestión de si es posible determinar claramente dentro del patrimonio del defraudador los bienes que proceden del impago de impuestos.[52]

Como ya sabemos, es postura de algunos autores defender que la cuota se traduce en un aumento del patrimonio del autor, pero no encuentra un reflejo en concretos bienes[53]. Sabido es que la postura defendida en este trabajo es la de considerar que la cuota tributaria no aumenta el patrimonio, sino que lo conserva. Si gano 1000 euros y tengo que ingresar en hacienda el 10% de esa base imponible y no lo ingreso (ocultando y defraudando), tengo 1000 euros en mi patrimonio. Si tenía 1000 euros antes de cometer el delito fiscal y ahora (tras cometerlo) tengo 1000, ¿dónde está el incremento patrimonial? Tengo el mismo, conservo lo que tenía. Uno de los principales problemas es que los bienes ya se encontraban en el patrimonio antes de cometer el delito fiscal. Si saco una fotografía patrimonial antes de la comisión del delito encontraré los mismos bienes que si hago una fotografía patrimonial tras la comisión del delito fiscal. Si en las dos fotografías obtenidas no cambia nada el patrimonio, será muy complicado jugar a encontrar las diferencias. Precisamente autores partidarios de considerar la cuota tributaria objeto material adecuado para ser blanqueado reconocen que la cuota tributaria defraudada no tiene un reflejo en concretos bienes y que es imposible diferenciar en el patrimonio del defraudador los bienes que la integran[54].

La doctrina alemana ha propuesto diversas teorías para intentar solucionar el problema de la individualización o concreción de la cuota tributaria. Las posiciones de la doctrina de manera resumida serían estas tres:

1.No es posible determinar el bien concreto que materializa la cuota tributaria, por lo que no será posible cometer un delito de blanqueo de capitales. Para Blanco Cordero la primera no puede ser defendida, pues esta postura desconoce que la defraudación tributaria genera un incremento en el patrimonio del defraudador que en otro caso no existiría. Pero debemos reconocer que si no podemos individualizar la cuota tributaria en el patrimonio del defraudador difícilmente se puede realizar la conducta típica del blanqueo de capitales, al no existir objeto material.

2.La cuota tributaria materializa una deuda (la deuda tributaria), de la que debe responder el defraudador con todos los bienes presentes y futuros, por lo que todo su patrimonio resulta contaminado. La segunda doctrina tampoco parece acertada, ya que supone realizar una interpretación contra legem que nos llevaría a considerar bienes idóneos para el delito de blanqueo aquellos que no proceden de delito previo. La mayor parte de la doctrina alemana considera que es arbitrario y desproporcionado.

3.Aquella doctrina que limita la contaminación exclusivamente a la unidad patrimonial en la que se integra la cuota tributaria y los bienes respecto de los que no se pagan tributos. La tercera opción tampoco convence, pues supone considerar como objeto material idóneo para ser blanqueado la base imponible, que no procede de un delito, pues ha podido ser generada de manera lícita, por

ejemplo como rendimientos del trabajo. Con acierto Blanco Cordero considera que esta postura defiende algo contrario a lo dispuesto en el artículo 301 CP.

El problema de concreción y especialización es de difícil solución en los casos de blanqueo de capitales, ya que en muchos de estos supuestos hablamos de dinero, bien fungible por excelencia[55]. La posibilidad de que el fraude fiscal constituya delito previo del blanqueo de capitales requiere que durante la investigación se pueda identificar razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria. Es decir, de todo el patrimonio del defraudador qué bienes de los que integran éste podemos determinar con seguridad que constituyen la cuota tributaria. En algunos casos será posible acreditar de manera segura que la conducta de blanqueo recae sobre bienes que forman parte de la cuota tributaria.

Casos relativamente sencillos:

1. Que la acción típica del delito de blanqueo de capitales recaiga sobre una parte del patrimonio del defraudador que obligatoriamente incluya todo o parte de la cuota tributaria. Ocurrirá cuando la acción de blanqueo se realiza sobre la totalidad del patrimonio del autor del delito previo, o al menos sobre una proporción tan elevada de su patrimonio que supere su parte lícita y contenga una porción del valor de la cuota tributaria impagada. Estos supuestos son más sencillos debido a que la conducta típica del blanqueo se lleva a cabo sobre una parte tan grande del patrimonio del defraudador que la cuota defraudada será objeto de blanqueo al llevarse a cabo la acción típica, pues se encontrará total o parcialmente en el objeto sobre el que recae la acción típica de blanqueo.

Lo anterior puede explicarse con el siguiente ejemplo[56]. El defraudador denominado Nicolasito dispone de un pequeño patrimonio recién amasado de 100 euros. Decide no pagar al Estado y defrauda a Hacienda una cuota tributaria por valor de 30 euros. Nicolasito quiere comprar un vehículo por valor de 60 euros. En este caso, emplea del total de su patrimonio 60 euros, de los cuales, por el juego del principio in dubio pro reo, tenemos que considerar que se trata de fondos lícitos o limpios, no se trata de los 30 euros que consideramos dinero que proviene de delito (la cuota tributaria), pues nos puede surgir la duda de si esos 60 euros empleados en la compra del coche, se ha empleado fondos lícitos (70 euros en total) o fondos sucios (30 euros). ¿Cómo podrían desaparecer esas dudas? Pues es sencillo, precisamente si la conducta típica del blanqueo, en este supuesto la compra del coche, se ha realizado empleando 80 euros del total de su patrimonio (que recordemos que era de 100 euros). En este último supuesto está claro que tiene que emplear en la compra del coche al menos una parte (necesariamente) de la cuota tributaria defraudada previamente, que es lo único que consideramos dinero que procede de delito. En el ejemplo anterior, si tengo en mi patrimonio 100 euros en total, y necesito 80, si solo 70 euros son lícitos, he tenido que emplear en la operación de compraventa del vehículo 10 euros de esos 30 que proceden de delito (la cuota defraudada).

2. Si logramos individualizar en el patrimonio la base imponible que da lugar a la cuota tributaria impagada, que como sabemos, al aplicar sobre ésta un tipo de gravamen da lugar a la cuota tributaria. Si el defraudador transfiere íntegramente la base imponible, evidentemente podemos asegurar que parte de esa transacción, por definición, contiene la cuota tributaria defraudada. Recordemos que el objeto material de blanqueo sólo será la cuota tributaria, no la base imponible, ya que la base imponible puede tener un origen lícito y no procede del delito, lo que procede del delito fiscal es la cuota tributaria defraudada[57]. Para ilustrar lo enunciado en este punto nos serviremos del siguiente ejemplo. Un sujeto genera un rendimiento por cuantía de 1000 euros que

ingresa en el banco sin ser declarado al fisco. Si yo transmito esos 1000 euros, de los cuales tenía que tributar 300 (esa es la cuota tributaria defraudada) y no lo hice, esa transmisión será blanqueo claramente, pues estoy transmitiendo íntegramente la cuota tributaria al realizar la conducta típica de blanqueo sobre la base imponible (los rendimientos generados y no declarados de 1000 euros) y en esa base imponible se encuentra la cuota defraudada, que son los bienes que provienen de delito. En cambio, si transmito 700 euros no podríamos considerar que fuese blanqueo la transmisión pues no integraría necesariamente la cuota tributaria, ya que no estoy transmitiendo íntegramente la base imponible y de nuevo jugaría el principio in dubio pro reo. Si transmito más de 700 euros sí, por ejemplo 800 euros, pues al menos 100 euros estarían contaminados, pues ejerzo la conducta de blanqueo sobre una cantidad tan elevada de la base imponible que incluye necesariamente parte de la cuota tributaria. Podíamos hacernos una pregunta una vez aclarado lo anterior y es la siguiente, ¿puedo cometer con el resto de la base imponible (200 euros que es dinero sucio) otro delito de blanqueo de capitales? ¿Es divisible la cuota?... Los problemas no cesan en este punto.

Con todos estos ejemplos, llegamos a la conclusión de que debido a las dificultades probatorias y el juego de la garantía in dubio pro reo, la aplicación de estos supuestos, donde la cuota tributaria es el bien objeto material de blanqueo de capitales, será mínima, residual. Los motivos de esta predicción no son otros que los ejemplos que acabamos de ver, donde solo podemos concluir con precisión y seguridad el blanqueo de la cuota tributaria defraudada en ejemplos de laboratorio, donde la conducta típica de blanqueo recae sobre bienes que constituyen la totalidad del patrimonio del sujeto o una parte importante de éste, o sobre una parte tan grande del mismo que incluya la cuota tributaria[58]. Como ya hemos avisado, estas situaciones no serán la norma en la casuística real, donde los sujetos implicados en blanqueo de capitales tienen patrimonios amplios y realizan una gran variedad de transacciones en cortos periodos de tiempo, y donde determinar la base imponible es un paso previo a determinar la cuota tributaria, pero, al fin y al cabo, se trata de un paso sumamente complicado, puesto que como ya hemos avisado, lo más habitual es que los bienes que integren la base imponible sea dinero, bien fungible por excelencia[59].

Blanco Cordero considera que al considerar la posesión como verbo típico dentro del tipo penal de blanqueo estos problemas probatorios van a desaparecer en gran medida, ya que será mucho más sencillo probar que la cuota tributaria ha sido poseída por el sujeto defraudador[60]. Considero que si aceptamos que la cuota tributaria, por el simple hecho de ser poseída, se está cometiendo blanqueo de capitales, se dará una grave afectación al principio non bis in idem, puesto que en estos casos, el sujeto que defraude a hacienda (305 CP) al cometer esta actividad delictiva previa está condenado a cometer autoblanqueo. Tendrá dos opciones tras defraudar la cuota tributaria, o bien la transmito (cometo blanqueo) o bien me la quedo en mi patrimonio, donde por cierto, ya estaba antes de realizar la conducta delictiva antecedente del blanqueo de capitales (defraudar a hacienda). Cuidado, pues aplicando una interpretación sin restricciones sobre el verbo típico del artículo 301 CP poseer, podemos facilitar mucho los problemas de prueba en esta materia, faltaría más, se acabarían, pero en derecho y aún menos en derecho penal, no podemos permitirnos el atajo de matar moscas a cañonazos, ya que para solucionar los problemas probatorios afectamos gravemente otros principios de garantía del derecho sancionador, como es el non bis in idem[61]. Me permito, no obstante, concluir que esta posición parece ampliamente superada tras el pronunciamiento del Tribunal Supremo, en el que la mera posesión no será considerada bajo ningún concepto blanqueo[62].

4. Delito fiscal más autoblanqueo de las “ganancias” defraudadas... ¿Igual a bis in idem?

Una vez hemos estudiado si el delito fiscal origina bienes delictivos que son susceptibles de ser blanqueados y contestamos afirmativamente, para seguir adentrándonos en la materia, debemos saber que a un determinado sujeto le habremos imputado dos delitos y necesariamente habrá que

determinar de qué manera le son imputados. Acudiremos a las reglas del concurso para intentar dar solución a la cuestión siguiente: ¿es posible que al sancionar a un mismo sujeto por delito fiscal (primero cronológicamente) y posteriormente por blanqueo de capitales de las ganancias derivadas de ese delito precedente, estemos infringiendo el principio non bis in idem?[63]

4.1. Ligero acercamiento y planteamiento del problema

El principio non bis in idem se integra como una garantía indispensable del ciudadano en el marco del derecho a la legalidad sancionadora del artículo 25.1 CE[64]. El fundamento del non bis in idem es doble; por un lado, está vinculado con el principio de proporcionalidad, ya que la imposición a un mismo sujeto de una doble sanción por el mismo hecho supone un resultado desproporcionado, pues no atiende al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador entre la gravedad del hecho y su consecuencia jurídica, por lo que constituye un exceso punitivo. Por otra parte, la imposición de una doble sanción por un mismo hecho atenta contra el principio de legalidad de las penas, pues tal acumulación de sanciones no es la prevista por el tipo penal para el hecho y, como consecuencia, resultaba imprevisible para el ciudadano en el caso concreto[65]. Estaremos, de facto, materializando una sanción que no es la prevista legalmente[66], por lo que se justifica la doble afectación y, por consiguiente, fundamento del principio non bis in idem.

El principio despliega su eficacia, y por consiguiente, puede ser alegado con éxito, cuando se aprecia la triple identidad: identidad de sujeto, hecho y fundamento. En nuestro supuesto, es decir, en el que debemos decidir si el doble castigo por el delito fiscal y por blanqueo de capitales, supone una vulneración del principio non bis in idem, debemos exigir que se trate del mismo sujeto (exigencia de identidad de sujeto), por lo que solo traemos a este estudio el denominado autoblanqueo, pues el mismo sujeto que realiza la acción típica defraudatoria que exige el artículo 305 CP, es posteriormente sancionado por un delito de blanqueo de capitales ejercitado sobre los bienes procedentes del delito fiscal (las cuotas defraudadas). Por lo que se refiere al requisito de la identidad de hecho[67], debemos comparar la conducta típica de cada delito y ver si algunos de sus elementos son coincidentes; solo en el caso de que estemos sancionando dos veces por una misma conducta (o parte implícita de la misma) podremos concluir que hay un bis in idem. Finalmente, el requisito de la identidad de fundamento exige que ambas disposiciones penales aplicadas tutelen el mismo bien jurídico.

Sentados los elementos principales que debemos llevar a estudio para solucionar nuestro problema y saber, ad casum, si hay una afectación del principio non bis in idem, analicemos los posibles posicionamientos que toman doctrina y jurisprudencia en este asunto. Por aclarar previamente el tema e ir trazando un esquema en nuestras cabezas, las opiniones pueden encuadrarse en dos: partidarios de considerar que en la gran mayoría de casos la doble sanción por delito fiscal y autoblanqueo de la cuota defraudada supone una afectación del principio non bis in idem; por otro lado, aquellos que consideran que no hay una afectación en estos supuestos enunciados del non bis in idem. Analizaremos ambas posturas, para finalmente comentar como afecta a nuestro tema objeto de estudio el último pronunciamiento jurisprudencial del Tribunal Supremo[68].

4.2. Las posibles soluciones otorgadas por la doctrina a este problema. Negación del argumento de vulneración del bis in idem.

La primera postura sería la de considerar que el delito fiscal y el autoblanqueo de capitales procedentes de la defraudación tributaria no suponen una afectación al principio non bis in idem. Considera la jurisprudencia que se trata de conductas que adquieren relevancia penal y criminológica autónoma y permiten su aplicación conjunta como suma de actividades delictivas de distinto carácter y de bienes jurídicos de distinta naturaleza afectados, por lo que la norma del delito fiscal no abarca la total antijuridicidad del hecho[69]. Consecuencia: en los casos de autoblanqueo

de la cuota defraudada, podrá considerarse que hay un concurso real de delitos, entre fraude fiscal (305 CP) y blanqueo de capitales (301 CP).

En puridad, lo que defiende nuestro Tribunal es que se trata de dos actividades delictivas, la del delito fiscal y el posterior autoblanqueo de lo defraudado a Hacienda, que no cumplen con el requisito de la identidad del hecho, pues se tipifican actividades criminológicas diferenciadas, por lo que aquel sujeto que defrauda a Hacienda, si posteriormente realiza cualquiera de los verbos típicos recogidos en el tipo de blanqueo sobre los bienes que él mismo ha defraudado, habrá realizado dos conductas totalmente diferenciadas; por lo que no se apreciará el requisito de la identidad del hecho. Pero el argumento es doble, pues considera nuestro Tribunal que ambos delitos concurrentes llevados a estudio defienden bienes jurídicos dispares, por lo que tampoco se cumple el requisito de identidad de fundamento, necesario para apreciar vulneración del bis in idem. El blanqueo de capitales tiene un carácter pluriofensivo, pues tutela por una parte el orden socioeconómico y, por otra, protege intereses de la Administración de Justicia[70]. Mientras que considera que en el delito fiscal el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública recaudadora, pero no desde una perspectiva exclusivamente patrimonial sino del interés del Estado y de la propia Hacienda Pública de que la carga tributaria se realice como exige la Ley, se protege, en consecuencia, el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público[71][72]. No hay castigo desproporcionado, ni contrario al principio de legalidad debido a que los bienes jurídicos tutelados por ambos delitos llevados a estudio son dispares.

4.2.1. La defensa de que la sanción por autoblanqueo de la cuota tributaria defraudada vulnera la prohibición de non bis in idem

Es mayoritario el sector doctrinal que considera que sancionar como blanqueo de capitales la conducta de convertir o transferir el dinero sucio procedente de un delito fiscal cometido por el mismo sujeto, implica castigar dos veces el mismo hecho[73] [74]. El sujeto es sancionado por una actuación que de manera necesaria viene ligada al delito fiscal (primeramente cometido), ya que lo normal es que el sujeto que defraude a Hacienda transmita el dinero, lo convierta, oculte o encubra su origen; en otras palabras, parece complicado pensar un supuesto en el que el sujeto defraudador no cometa un acto de blanqueo de manera ineludible. Se defiende que siempre que haya delito fiscal habrá delito de blanqueo de capitales, por lo que se configura como una pena adicional a la tipificada por el delito fiscal del 305 CP.

Autores cercanos a esta postura y partidarios de que existe una vulneración del bis in idem, defienden que el delito fiscal en estos casos lleva aparejada una pena que satisface el merecimiento de pena de todo el hecho y el supuesto blanqueo es un característico hecho acompañante, necesario para utilizar el dinero no tributado, que resulta copenado en el delito con el fraude fiscal[75].

Es importante precisar que tras la reforma operada por la LO 5/2010, se añaden a la conducta típica de blanqueo de capitales los verbos típicos poseer y utilizar; por lo que constituirá blanqueo de capitales la mera posesión o utilización de bienes de origen delictivo. Consecuencia de esta ampliación de la conducta típica de blanqueo de capitales es que, a falta de una interpretación restrictiva del tipo, el sujeto que cometa delito fiscal, automáticamente y, sin remedio (salvo regularización), cometerá un delito de blanqueo de capitales procedentes de delito fiscal. Considero que esta reflexión tan llamativa, recogida en líneas de muchos autores, parece que ha sido superada con la interpretación restrictiva que ha hecho del delito de blanqueo de capitales nuestro Tribunal Supremo en su pronunciamiento 265/2015, 29 de abril[76].

4.2.2. Una necesidad proclamada a gritos: la doctrina restrictiva convertida en jurisprudencia

El Tribunal Supremo aprovecha el anterior pronunciamiento para aclarar que es necesario realizar una interpretación restrictiva del tipo penal de blanqueo de capitales, pues una interpretación muy amplia de la letra del delito puede conducirnos a situaciones vulneradoras del principio non bis in idem. En primer lugar deja bien claro que el autoblanqueo está expresamente contemplado en la letra del artículo 301 CP, por lo que el mismo sujeto que defrauda a Hacienda puede blanquear los bienes que tienen su origen en ese delito del que él mismo es autor, dicho de otra manera, que él mismo ha generado o dado origen con su actividad delictiva.

Una vez admitida la punición del autoblanqueo, delimita la conducta típica para evitar problemas de doble incriminación. En este punto el Tribunal aboga por una interpretación restrictiva del tipo penal, que en realidad se basa en una interpretación literal de la ley; consiste en exigir a los cinco verbos típicos presentes en la conducta del blanqueo de capitales que sean realizados con la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito de las ganancias[77]. Sanciona como blanqueo de capitales aquellas conductas que tienen el objetivo de incorporar al tráfico legal las ganancias obtenidas en la realización de actividades delictivas, de manera que superado ese proceso de lavado de activos, se pueda disfrutar jurídicamente de ellos sin ser sancionado. Esto supone que el tipo penal describe una única conducta consistente en realizar actos encaminados en todo caso a ocultar o encubrir bienes de procedencia delictiva, o a ayudar al autor de esa actividad a eludir la sanción correspondiente[78]. Reconoce el Tribunal que la interpretación restrictiva nos sirve para evitar en los casos de autoblanqueo una vulneración inevitable (con la interpretación amplia que no exige la finalidad de encubrir u ocultar) del non bis in idem.

Defiende el Tribunal que para poder considerar que la conducta de un sujeto es constitutiva de un delito de blanqueo de capitales debe cumplirse los siguientes requisitos: 1º la idoneidad de los comportamientos imputados para incorporar bienes ilícitos al tráfico económico; y 2º que esa idoneidad debe ser abarcada por la intención del autor, a través de su propósito de rentabilizar en canales financieros seguros las ganancias obtenidas.

Debido a la anterior reflexión, se establece en la sentencia que con esta interpretación más restrictiva evitamos excesos como los de sancionar por autoblanqueo al responsable de la actividad delictiva antecedente, por el mero hecho de adquirir los bienes que son consecuencia necesaria e inmediata de la realización de su delito. O la de considerar blanqueo la mera utilización de la cuota impagada en un delito fiscal, para gastos ordinarios, sin que concurra finalidad alguna de ocultación ni se pretenda obtener un título jurídico aparentemente legal sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa, que es lo que constituye la esencia del comportamiento que se sanciona a través del delito de blanqueo[79].

4.2.3. Repercusión de este pronunciamiento en nuestro tema objeto de estudio

El pronunciamiento del Tribunal Supremo, en mi opinión, era necesario para intentar limitar ese “cajón de sastre” en que se había convertido el blanqueo de capitales, recordemos, en gran medida, alentado nuestro legislador por organismos e instancias internacionales. Intenta solucionarse con estas líneas gran parte de la discusión doctrinal generada en torno al blanqueo de capitales y, en particular, al supuesto particular del autoblanqueo[80]. Lo novedoso del pronunciamiento es incidir sobre la interpretación de la conducta típica optándose por aquella que era más restrictiva o exigente con la conducta típica necesaria para cometer blanqueo. Se aboga por una interpretación restrictiva del artículo 301 CP, al considerar que solo hay una conducta típica que exige la finalidad de encubrir u ocultar las ganancias ilícitas y esto evitará en muchos casos los argumentos que se esgrimen sobre que la posible doble incriminación podía suponer un bis in idem[81].

En este pronunciamiento se afirma obiter dicta que no se puede castigar como delito de blanqueo por el uso de dinero correspondiente a la cuota impagada de un delito fiscal para gastos ordinarios[82]. Sensu contrario, podemos concluir que el Tribunal sigue considerando la idoneidad del delito fiscal (en su modalidad elusiva) como antecedente del blanqueo de capitales pero solo si no se castiga sin más el mero aprovechamiento de las ganancias derivadas del ilícito precedente[83].

Desde el momento que exigimos que el sujeto que autoblanquea sus ganancias procedentes de una actividad delictiva, lo haga con la finalidad de ocultar o encubrir el origen de una actividad delictiva (interpretación que se ajusta a la letra del tipo), se está en parte, como se ha reconocido, acabando con algunos de los argumentos que servían de soporte al sector doctrinal que sostenía la postura de que se infringía el principio bis in idem, pero a su vez se está esgrimiendo un importante argumento a favor de la teoría que defiende que entre delito fiscal y blanqueo de capitales hay un concurso aparente de leyes (artículo 8.3 CP), al tratarse el delito de blanqueo de un acto posterior copenado[84]. El autor que comete autoblanqueo de la cuota que él mismo defraudó a Hacienda, no estará llevando a cabo más que un aprovechamiento del dinero impagado o incluso podrá realizar una serie de actuaciones para evitar que le descubran (el propio delito fiscal ya incluye un desvalor unido al verbo defraudar basado en una conducta engañosa).

Unida a esta crítica está la de observar serias diferencias entre la restricción del tipo penal, exigiendo que la conducta de blanqueo siempre lleve aparejada la finalidad de encubrir u ocultar el origen ilícito y, otra distinta a mi juicio, es el supuesto juicio que debe aplicarse para saber si hay blanqueo o no en la conducta que lleva a cabo un sujeto, consistente en constatar la idoneidad de los comportamientos imputados para incorporar bienes ilícitos al tráfico económico; y que esa idoneidad debe ser abarcada por la intención del autor, a través de su propósito de rentabilizar en canales financieros seguros las ganancias obtenidas. Parece que podría escaparse de la interpretación literal que se proclama en la argumentación de la citada sentencia.

4.3. La teoría de los hechos posteriores copenados[85]

Según esta teoría el problema al que nos enfrentamos con la posible concurrencia entre delito fiscal y blanqueo de capitales no es un problema sobre si el delito fiscal puede ser antecedente del posterior blanqueo de capitales, lo que debemos preguntarnos es si el hecho de eludir el pago del impuesto y la realización de cualquiera de los cinco verbos típicos presentes en el tipo de blanqueo de capitales sobre las ganancias derivadas del delito fiscal puede ser punible no solo como delito fiscal, sino también como blanqueo de dinero. Debemos acudir a las normas que regulan el concurso de delitos o de leyes, pues en estos supuestos estamos imputándole a un sujeto dos acciones (la elusión del pago de tributos y su posterior inclusión del dinero no pagado a Hacienda en el tráfico financiero) lo que podría dar lugar a un concurso ideal o real de delitos. Pero también hay que analizar si al tratarse de la concurrencia de dos delitos podríamos estar ante un supuesto de concurrencia de normas o concurso aparente de leyes (artículo 8 CP) que supondría una exclusión de una de las disposiciones aplicables al caso y, como consecuencia, una única pena.

Debemos distinguir en nuestro Código Penal los auténticos concursos de delitos, de los llamados concursos de normas o concurso aparente de leyes. Los primeros aparecen recogidos en los artículos 73 a 77 del CP y son el concurso ideal y el concurso real de delitos; los segundos aparecen regulados en el artículo 8 CP[86]. El juego de estas reglas hace que solo podamos apreciar un auténtico concurso de delitos (ideal o real) y, por tanto, aplicar en la forma determinada por la ley las penas para los delitos concurrentes, cuando los tipos penales no sean excluidos por la aplicación de los principios del artículo 8 CP. Consecuentemente tanto en los supuestos de unidad como de pluralidad de acciones, pueden ser excluidas leyes que solo concurren aparentemente (subsunción

en algunos de los supuestos del artículo 8 CP) por razones formales o materiales; las formales son la especialidad y la subsidiariedad; desde el punto de vista material una de las leyes aparentemente concurrentes es excluida por consunción de los elementos de una de ellas en la otra, una ley es absorbida por otra más amplia. Por aclarar esta distinción, consideramos que hay concurso de normas cuando una de las calificaciones desvalora completamente el hecho; en caso contrario, consideraremos que habrá un concurso de delitos.

Este sector doctrinal considera que la problemática de la concurrencia entre delito fiscal y blanqueo de capitales posterior debe tratarse por la vía de considerarlo un concurso de leyes, pues argumentan que estamos en este tipo de supuestos ante un caso de consunción[87], ya que son casos en los que el contenido delictivo del hecho resulta ya comprendido totalmente en la aplicación de una o de algunas de ellas, de tal manera que las restantes tienen que retroceder. Se considera que esta solución evita la vulneración al principio non bis in idem.

Establece este grupo de autores que ante la más que posible concurrencia entre delito fiscal y blanqueo de capitales, puede verse como un caso de concurso aparente de leyes o de unidad de ley, subsumiendo y aplicando las reglas de la consunción, habiendo en estos supuestos consunción del blanqueo de dinero por el delito fiscal. Según esta teoría las reglas que regulan la figura de la consunción, el aseguramiento, la utilización o el aprovechamiento de los bienes obtenidos por un delito constituyen desde un punto de vista material, una parte del delito cometido y forman con este una unidad que debe ser sancionada conjuntamente, con el delito del que habrían provenido esos bienes. Por ese razonamiento anterior se trata de hechos posteriores copenados[88], puesto que el sujeto que defrauda primeramente a Hacienda obtiene un beneficio antijurídico o unas ganancias que podemos decir que provienen de la consumación de la conducta típica del delito fiscal del 305 CP, con el delito de blanqueo de capitales, tal y como está configurado actualmente está sancionando un hecho o acción posterior del autor que quiere asegurar, aprovechar o utilizar el beneficio antijurídico obtenido mediante otro hecho.

Para concluir el punto, mi conclusión sería la de respetar la voluntad del legislador, que no es otra que sancionar el autoblanqueo. Hemos reconocido que antes del importante pronunciamiento jurisprudencial del Tribunal Supremo (265/2015) sobre la delimitación del autoblanqueo, era sencillo argumentar con éxito a favor de una vulneración del non bis in idem; pero tras este pronunciamiento las cosas cambian, ya que llegamos a la conclusión de que no siempre que cometamos (en nuestro caso) el delito de defraudación tributaria, estamos “fatalmente destinados” a cometer la acción típica de blanqueo, pues la mera tenencia, utilización u ocultación, debemos entender, no darán lugar a cometer blanqueo de capitales. Para que podamos considerar que el sujeto que previamente ha defraudado a Hacienda ha cometido un acto de blanqueo posterior, deberá cumplir un doble requisito, a saber, (1) la idoneidad de los comportamientos imputados para incorporar bienes ilícitos al tráfico económico; y (2) que esa idoneidad debe ser abarcada por la intención del autor, a través de su propósito de rentabilizar en canales financieros seguros las ganancias obtenidas. Con esta cualificación de la conducta típica del autoblanqueo, de manera satisfactoria, se solucionan las posibles vulneraciones que una interpretación extensiva (tal vez sea mejor calificarla de no restrictiva) podía suponer a garantías elementales del derecho penal. Solo en esos supuestos en los que la conducta de autoblanqueo no pueda considerarse mero disfrute, sino conducta cualificada, podrá imputársele a un mismo sujeto el delito fiscal, en concurso real con un delito de blanqueo de capitales de los bienes defraudados.

5. La regularización tributaria y su relación inevitable con el delito de blanqueo

La regularización de la situación tributaria aparece en el artículo 305, apartado 4. La regularización consiste en dos requisitos de carácter positivo, que consistirían en el reconocimiento y pago de la

deuda tributaria, y otros dos de naturaleza negativa, que exigen proceder a la regularización de la situación tributaria antes de la intervención de la Administración o antes de la actuación de los órganos de persecución penal[89]. Creo que debemos fijarnos en el artículo 305 CP, pero esta vez en su apartado primero, pues tras determinar en qué consiste el tipo de injusto del delito fiscal, acaba con la siguiente frase (añadida por la LO 7/2012): “salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”. Esta última precisión puede ser importante a la hora de manejar argumentos para abordar el tema de la naturaleza jurídica de esta figura.

En este punto debemos preguntarnos qué ocurre cuando un sujeto regulariza su situación tributaria, pero cometió durante aquel tiempo que defraudó a Hacienda (antes de regularizar) una cuantía superior a 120.000 euros, un delito de blanqueo de capitales (donde la conducta típica de blanqueo recayó sobre esa cuota defraudada que debe exceder 120.000 euros). Parece claro que si cumple los requisitos de la regularización habrá de quedar exento de responsabilidad criminal por el delito fiscal, pero la duda es ¿se le podrá condenar por el delito de blanqueo de capitales? Para responder a esta pregunta y saber si el sujeto puede cometer delito de blanqueo de bienes procedentes de un delito fiscal ya regularizado, debemos saber qué naturaleza jurídica otorgamos a la figura de la regularización de la situación tributaria. La razón por la que abordar este punto es clara: si resulta que la respuesta a la pregunta anteriormente formulada es positiva, los defraudadores arrepentidos optarán por no regularizar, pues estarían confesándose culpables de un más que probable delito de blanqueo de capitales procedentes del delito fiscal.

Precisamente, sobre la naturaleza de la figura de la regularización de la situación tributaria, existe un encendido debate doctrinal y jurisprudencial tanto en el plano dogmático, como en el político criminal. Este problema sobre la calificación jurídica que le otorgamos a la regularización no es baladí ya que dependiendo de la calificación que le otorguemos a la figura, tendremos unas consecuencias u otras con respecto al posible delito de blanqueo de los bienes procedentes del delito regularizado. En este trabajo no podemos hacer un estudio sobre la naturaleza de la regularización, pero expondremos los tres planteamientos más importantes[90] que barajan doctrina y jurisprudencia y las soluciones a las que cada sector doctrinal llega tras la diferente naturaleza que aportan a la regularización tributaria:

1. Un sector doctrinal considera que su naturaleza jurídica se corresponde con la de una causa de anulación o levantamiento de la pena, justificando esto en que sólo opera con posterioridad a la realización del hecho delictivo, en virtud de lo cual afirman que exonera retroactivamente de una punibilidad que ya había surgido. Aquellos que defienden esta postura, niegan que pueda hablarse de una excusa absolutoria, puesto que en teoría ese concepto se reserva a causas de exención que concurren en el momento de la ejecución del hecho, por lo que en esos casos no nace la punibilidad, mientras que en este supuesto de la regularización de la situación tributaria sí que nace, y exonera posteriormente de esa punibilidad que sí había surgido[91].
2. Un amplio sector doctrinal y la mayoría de los pronunciamientos jurisprudenciales hasta el momento considera que se trata de una excusa absolutoria[92]. Según este planteamiento la figura de la regularización consistiría en una excusa absolutoria para los que regularicen su situación tributaria antes de un determinado momento y su efecto sería la exención de responsabilidad penal por el delito fiscal[93].
3. Tras la reforma llevada a cabo por la LO 7/2012 ha surgido una nueva interpretación que ha tenido cierta acogida, aunque ha sido muy criticada por un considerable número de autores. Consiste en entender la regularización de la situación tributaria como una causa de exclusión del injusto (causa de atipicidad). Consiste en ver la regularización como el reverso del delito que

neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, dicho de otra forma, se considera un elemento del tipo de injusto formulado en términos negativos[94].

La discusión sobre este punto tiene una gran trascendencia a efectos no solo de este trabajo, que abordaremos a continuación, ya que de concebir la regularización de la situación tributaria como una causa de exclusión del injusto tendría una consecuencia directa en la figura de la prescripción del delito fiscal, pues no consideraremos consumado el delito hasta que sea descubierto. El inicio del cómputo de la prescripción no empezaría a contar hasta que desapareciese la posibilidad de regularizar[95].

5.1. Posibles respuestas a las que llega cada sector doctrinal a la pregunta de si es posible condenar a un sujeto por delito de blanqueo de capitales procedente de un delito fiscal tras haber procedido a su regularización

Las conclusiones varían en función de la postura que defiende cada autor sobre el tema de la naturaleza jurídica de la regularización tributaria.

Aquellos que apuestan por ver la figura de la regularización como una excusa absolutoria, defienden que el efecto de la exención de la responsabilidad no alcanzaría al delito de blanqueo (posterior) de los bienes procedentes de delito fiscal. El sujeto que regulariza su situación tributaria hace desaparecer su responsabilidad por delito fiscal, pero no por blanqueo; he aquí la paradoja: es posible que nos condenen por blanquear nada, puesto que tenemos un delito de blanqueo sin delito base o subyacente y sin cuota ahorrada o defraudada que ya se habrá entregado a Hacienda con la regularización[96].

Otro grupo de autores ven en la regularización una causa de exclusión de la punibilidad, creen que esta naturaleza jurídica no se ve modificada por los cambios introducidos por la LO 7/2012. Los efectos consistirán en la exclusión del carácter delictivo del hecho, puesto que falta el elemento de la punibilidad, por lo que una conducta amparada por una causa que excluya la punibilidad nunca podremos considerarla como actividad delictiva previa que sirva de sustento al delito de blanqueo de capitales. Por lo que sí habrá habido una actividad, consistente en una defraudación tributaria que dio lugar a una actividad delictiva previa, pero la exención de la responsabilidad hace que el calificativo de “delictiva” desaparezca[97], por lo que no podremos cumplir uno de los elementos típicos exigidos por el delito del 301 CP, que es que los bienes procedan de una actividad delictiva previa[98].

Por último, la posición de aquellos que consideran que tras la reforma LO 7/2012, la regularización se ha convertido en una causa de exclusión del injusto o causa de atipicidad que elimina la ilicitud; la posibilidad de blanqueo de capitales desaparece. Evidentemente, si tras la regularización no hay delito, cuando se procede a ello, ya no cabe delito de blanqueo procedente de una actividad delictiva previa (delito fiscal). Los partidarios de esta tesis defienden que una vez regularizada la deuda tributaria, el blanqueo desaparece, sin necesidad de que exista una norma expresa que determine el alcance de los efectos de la regularización al delito de blanqueo de capitales posterior, como en cambio, sí se ve obligado a hacerlo (el artículo 305.4 CP) a las falsedades instrumentales[99].

5.2. ¿Peligra la efectividad de la figura de la regularización de la situación tributaria? ¿Se ve reforzada con los cambios introducidos por la LO 7/2012?

Algunos autores han mostrado su preocupación sobre en qué medida una regularización tributaria como la introducida por la LO 7/2012 podrá considerarse verdaderamente efectiva si no se acompaña de las medidas que afectan también a ese tipo delictivo de blanqueo de capitales.

Aquel sector doctrinal que se muestra crítico con la idea de que el delito fiscal sea delito antecedente al blanqueo de capitales, han empleado el argumento de la regularización desde una

perspectiva político-criminal, defendiendo que los sujetos que habían defraudado a Hacienda por la vía del artículo 305.1 CP, pudiendo regularizar y tal vez, estando dispuestos a ello, se iban a ver frenados al pago de la deuda tributaria pendiente que sirviese de regularización de la situación tributaria, debido a que sabían que la exención de la responsabilidad (excusa absolutoria) no alcanzaría al delito de blanqueo de capitales. Me gustaría comentar sobre esta aportación dos cosas: en primer lugar, que me parece que está bien formulada y que parte de razón no les falta, pues si la doctrina se halla fragmentada en este punto, imaginemos las dudas de los sujetos o los abogados de los sujetos defraudadores que aconsejan sobre regularizar o no... “En caso de duda mejor no regularizamos, a ver si nos van a procesar por delito de blanqueo de capitales” (el miedo a este delito como “delito comodín” no es infundado). En segundo lugar, considero que si fuésemos coherentes y debemos confiar en que los tribunales así lo serán, la regularización de un sujeto de su situación tributaria, bien entendamos que se trata (la regularización) de una excusa absolutoria, o una exclusión de la punibilidad o una causa de exclusión del injusto, imposibilita que se nos procese por un delito de blanqueo de capitales posterior donde los bienes blanqueados sean los procedentes del delito fiscal regularizado; bien porque entendamos que no hay “actividad delictiva” previa por faltar la punibilidad[100], o bien por no existir delito fiscal, pues se ha cumplido uno de los elementos negativos del tipo, que sería haber regularizado.

De nuevo la incertidumbre está servida, si la jurisprudencia decide no acatar la voluntad del legislador fijada en el preámbulo de la LO 7/2012 y considerar la regularización como una causa de exclusión de la tipicidad, y sigue considerándola un excusa absolutoria[101], lo más probable es que pueda considerarse que el sujeto ha cometido blanqueo de bienes procedentes de un delito fiscal regularizado, pues el hecho aunque no punible, sigue siendo típico, antijurídico y culpable.

Algunos autores han sido muy críticos, desde el punto de vista dogmático, con la nueva regulación y tratamiento otorgado a esta figura tras la LO 7/2012. Defienden que la única intención del legislador penal fue la de evitar que aquellos que defraudan a Hacienda tuviesen la plena confianza de que al regularizar su situación tributaria no iban a ser perseguidos por un posterior blanqueo de capitales[102], que tuviese como delito base o subyacente el delito fiscal, ahora regularizado. La forma de despejar estas dudas y favorecer las regularizaciones de los sujetos es la de configurar la regularización como una causa de exclusión del injusto. Si esta concepción en la que el legislador pone un más que cuestionable empeño en defender en el Preámbulo de la ley, triunfa y es aplicada por los tribunales, técnicamente no habrá actividad delictiva y, por tanto, la adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión del importe de la cuota no ingresada no es blanqueo porque ese importe no tiene su origen o no procede de una actividad delictiva[103]. Por lo tanto, desde el punto de vista político criminal parece un acierto la medida, en un sentido potenciador y favorecedor de la figura de la regularización. Desde el punto de vista técnico-jurídico de la teoría jurídica del delito, algunos autores críticos con el legislador en este punto, observan una instrumentalización del Derecho Penal para fines recaudatorios y una manipulación legislativa que choca con violencia contra la configuración de un derecho penal democrático y garantista, que a base de esfuerzo hemos construido[104]

6. Conclusiones

Las conclusiones de este trabajo no deben ser vistas más que como una síntesis de los problemas abordados en cada epígrafe. La razón es que en cada uno de los puntos se ha intentado exponer el problema y posicionamiento de la doctrina y, al final, realizo un posicionamiento sobre la materia abordada, lo que sirve para dar mi opinión sobre los asuntos llevados a examen.

1. ¿Es la cuota tributaria defraudada un bien que cumple las características típicas que exige el 301 CP para constituirse en objeto material idóneo para ser blanqueado?

Sobre la discusión acerca de la idoneidad de la cuota tributaria para ser objeto del delito de blanqueo de capitales, la doctrina está dividida en dos bandos: 1) aquellos que consideran que la cuota tributaria procede del delito fiscal, ya que la elusión del pago de tributos consiste en una omisión que hace que se contamine la cuota tributaria impagada. Para demostrar tal conclusión, suelen acudir a la teoría de la equivalencia de las condiciones y argumentan, por otra parte, que no hay razón para considerar que la redacción del tipo penal del artículo 301 CP excluye como actividad delictiva previa o antecedente a la cuota impagada del delito fiscal.

2) El otro sector doctrinal, mayoritario, considera que el delito fiscal (en su modalidad de elusión del pago de impuestos) no es un delito capaz de generar ningún bien, pues está configurado como un delito de omisión, donde lo máximo que podremos conseguir tras realizar la conducta típica es mantener el dinero que hemos conseguido de manera lícita (no delictiva). Se trata de un ahorro de gastos (de dinero que ya estaba en el patrimonio), no de un incremento patrimonial, por lo que no cumplirá el requisito que exige el delito de blanqueo de capitales en su conducta típica al bien objeto de blanqueo: que proceda o tenga su origen en una actividad delictiva.

Los argumentos que maneja el sector doctrinal que considera que la cuota tributaria no procede del delito fiscal, los creo más convincentes, pues de lo contrario estaríamos afectando al principio de legalidad: solo bienes que procedan de delito, y por la propia configuración del artículo 305 CP, la cuota tributaria es el presupuesto, no la consecuencia. El delito fiscal no genera ningún bien.

2. ¿Qué sentido y alcance debemos otorgar al pronunciamiento del legislador ordinario en la Ley 10/2010 de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo?

En cuanto al inquietante sentido y alcance que le debemos otorgar a la calificación que la ley administrativa 10/2010 hace de la cuota defraudada como bien procedente de delito a efectos de blanqueo, hay tres posturas bien diferenciadas: 1) aquellos que niegan que la cuota defraudada pueda ser objeto material del delito del 301 CP, diferenciando claramente el ámbito administrativo del penal; 2) aquellos que ven en el artículo primero de la Ley 2010 una suerte de interpretación auténtica y defienden que hay elementos del tipo penal de blanqueo de capitales que necesitan ser completados o definidos por la ley ordinaria 10/2010 ; 3) un tercer grupo de autores a los que la ley ha desconcertado (al igual que a los primeros) pero en este caso consideran que la voluntad del legislador es la de armonizar las definiciones y dudas que existen en la doctrina penal sobre el delito de blanqueo de capitales.

Considero que la discusión pierde cierto sentido (la discusión doctrinal siempre es sana, claro) desde el momento en que el propio artículo 1.2 (ley 10/2010) restringe sus efectos a esa misma ley en la que aparece redactado. Debemos entender que de incorporar al tipo penal la cuota tributaria, por el hecho de que el legislador ordinario así lo considere oportuno, podemos estar afectando al principio de tipicidad y a la reserva de ley orgánica. No hay obligación de incluir la cuota tributaria por el simple hecho de que la ley administrativa así lo establezca, pues la ley penal puede optar por penar en menor medida que sanciona el derecho administrativo, dicho de otro modo, restringir su alcance represivo.

3. Recordemos, una de las preguntas que nos hacemos al estudiar la posibilidad de blanquear los capitales procedentes del delito fiscal es la siguiente: de acuerdo, supongamos que la cuota tributaria procede de delito y tiene su origen en el delito fiscal, ¿es posible determinar qué fondos proceden de delito dentro del patrimonio del sujeto que previamente ha defraudado a Hacienda?

En cuanto a las conclusiones de la determinación de la cuota tributaria en el patrimonio del sujeto defraudador, queda latente la enorme dificultad de determinar en el patrimonio de un determinado sujeto los bienes que “proceden” del delito de defraudación tributaria (en su modalidad de elusión del pago de tributos). Hay un sector doctrinal que se afana en demostrar que sí que es posible determinar y concretar esa cuota, pero reconocen que, salvando supuestos de laboratorio y sumamente sencillos, es muy complicado sortear la barrera garantista *in dubio pro reo*. Conseguimos demostrar que es posible determinar la cuota en tres casos contados, pero concluimos que será tarea “casi imposible” en supuestos llevados a la vida real, si somos respetuosos con principios básicos que debemos considerar sagrados, por ejemplo, el principio *in dubio pro reo*.

4. En cuanto al argumento de posible vulneración del *non bis in idem*. En este punto nos preguntamos en puridad lo siguiente: ¿Qué ocurre cuando un sujeto primero defrauda a la Hacienda Pública y, posteriormente, realiza la conducta tipificada en el 301 CP sobre los bienes procedentes del delito tributario antecedente?

1) Un sector doctrinal (en el que se encuentra el Tribunal Supremo) considera que al castigar por delito fiscal en concurso real con el delito de blanqueo de capitales no hay afectación al principio *non bis in idem*. Defienden que no se da en estos casos el requisito de la identidad de hecho, es decir, se trata de dos conductas independientes y diferenciables. El argumento decisivo, es que defienden que ambos delitos no tutelan el mismo bien jurídico. Por un lado el 305 CP tutela el bien jurídico Hacienda Pública recaudadora; el 301 CP es un delito pluriofensivo, que tutela al bien jurídico Administración de Justicia y al orden socioeconómico. 2) El otro sector doctrinal considera que en los casos de autoblanqueo de la cuota defraudada previamente, si condenamos en concurso real de delitos, se estará afectando al principio *non bis in idem*. Argumentan que sin remedio, el sujeto que primero defraude a Hacienda, está destinado a cometer un delito de blanqueo de capitales, al no interpretar restrictivamente el 301 CP. Concluimos que esta postura tendrá que ser matizada a la vista de la reciente Sentencia (STS 265/2015 de 29 de abril), que realiza una interpretación restrictiva del delito de blanqueo de capitales, que se traduce en un doble requisito que debe cumplir la conducta del sujeto que autoblanquea las ganancias delictivas: (1) la idoneidad de los comportamientos imputados para incorporar bienes ilícitos al tráfico económico; y (2) que esa idoneidad debe ser abarcada por la intención del autor, a través de su propósito de rentabilizar en canales financieros seguros las ganancias obtenidas. Debemos pronunciarnos a favor de la línea tomada por el Tribunal, que da la razón a aquellos que abogaban por una interpretación restrictiva del tipo. Con esta cualificación de la conducta típica del autoblanqueo, de manera satisfactoria, se solucionan las posibles vulneraciones que una interpretación extensiva (tal vez sea mejor calificarla de no restrictiva) podía suponer a garantías elementales del derecho penal. Solo en esos supuestos en los que la conducta de autoblanqueo no pueda considerarse mero disfrute, sino conducta cualificada, podrá imputársele a un mismo sujeto el delito fiscal, en concurso real con un delito de blanqueo de capitales de los bienes defraudados.

En este punto sobre la posible vulneración del *non bis in idem*, la doctrina que mejor fija el problema y lo define es la teoría de los hechos posteriores copenados (Bacigalupo Zapater). Una vez leído el punto que aborda este tema, que cada lector saque sus conclusiones. A mi parecer, sigue pudiendo esgrimirse con éxito la teoría del concurso aparente de normas por consunción, pues el sujeto que incorpora bienes ilícitos al tráfico económico con la intención de rentabilizar su capital defraudado, sigue intentando asegurar, utilizar o aprovechar su ganancia procedente de delito, por la que ya le sancionamos castigándole por delito fiscal.

5. Cuando un sujeto regulariza su situación tributaria, pero cometió durante aquel tiempo antes de regularizar, un delito de blanqueo de capitales (donde la conducta típica de blanqueo recayó sobre

esa cuota defraudada). Evidentemente deberá quedar exento de responsabilidad criminal por el delito fiscal, pero ¿se le podrá condenar por el delito de blanqueo de capitales?

Debemos saber que el problema tratado en este punto divide definitivamente a la doctrina desde la LO 7/2012: 1) un sector doctrinal considera que su naturaleza jurídica se corresponde con la de una causa de anulación o levantamiento de la pena. Consideran que los efectos de la regularización consistirán en la exclusión del carácter delictivo del hecho, pues falta el elemento de la punibilidad, por lo que no habrá una actividad delictiva previa que sirva de sustento al 301 CP. ; 2) Aquellos que ven en la figura de la regularización una excusa absolutoria para los que regularicen su situación tributaria antes de un determinado momento y su efecto sería la exención de responsabilidad penal por el delito fiscal. Defienden que el efecto de la exención de la responsabilidad no alcanzaría al delito de blanqueo (posterior) de los bienes procedentes de delito fiscal. El peligro sería el siguiente: parece posible que a un sujeto se le condene por delito de blanqueo de capitales sin delito fiscal subyacente (pues reguló su situación tributaria). ; 3) por último, un sector doctrinal, tras la reforma llevada a cabo por la LO 7/2012, observa en la regularización de la situación tributaria una causa de exclusión del injusto (causa de atipicidad o elemento del tipo de injusto formulado en términos negativos). Concluyen que si tras la regularización no hay delito, cuando se procede a ello, ya no cabe delito de blanqueo procedente de una actividad delictiva previa (delito fiscal).

En este punto tenemos, por un lado, un problema de incertidumbre: no sabemos cómo va a interpretar la jurisprudencia esta supuesta intención del legislador de tratar la regularización como una causa de atipicidad o si lo seguirá haciendo como hasta el momento, como una excusa absolutoria. Por otro lado, las críticas y paradojas de considerar a la regularización una causa de atipicidad. A las que yo me sumo.

Referencias bibliográficas

ABEL SOUTO, Miguel, “El delito de blanqueo en el Código penal español. Bien jurídico protegido, conductas típicas y objeto material tras la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre”, Barcelona, Bosch, 2005.

ALONSO GALLO, Jaime, “El delito fiscal tras la ley orgánica 7/2012”, en Actualidad Jurídica Uría Menéndez / 34-2013.

ÁLVAREZ FEIJOO, “Delito fiscal y blanqueo de capitales”, Legal Today de 18 de mayo de 2009, disponible en

http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/blanqueo_capitales/delito-fiscaly-blanqueo-de-capitales.

ARANGUEZ SÁNCHEZ, Carlos, “El delito de blanqueo de capitales”, Marcial Pons, Madrid, 2000.

ARIAS HOLGUÍN, “Aspectos político criminales y dogmáticos del tipo de comisión doloso de blanqueo de capitales”, Madrid, 2011.

BACIGALUPO ZAPATER, Enrique “Estudio comparativo del derecho penal de los estados miembros de la UE sobre represión del reciclaje o blanqueo de dinero ilícitamente obtenido”, Coord. Bacigalupo Zapater, en “Curso de Derecho Penal Económico”, Madrid, 1998,

BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012”, La Ley, nº 8076.

BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, “Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero”, ed. Civitas, Aranzadi, Pamplona, 2012.

BLANCO CORDERO, Isidoro, “El delito de blanqueo de capitales”, ed. Aranzadi, Navarra, 2015, 4ª edición.

BLANCO CORDERO, Isidoro, “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales”, Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, 13-01 (2011).

CAMPOS NAVAS, Daniel, “Lavado de dinero y delito fiscal, Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo”, La ley, Ref. D-295.

CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales”, en Revista Jurídica General, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, nº 37, septiembre 2007, pgs. 157-174, pgs

DEL CARPIO DELGADO, Juana, “El delito de blanqueo de bienes en el nuevo Código Penal”, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.

DEL CARPIO DELGADO, Juana, “la posesión y utilización como nuevas conductas en el delito de blanqueo de capitales”, Revista General de Derecho Penal 15 (2011).

DEL ROSAL BLASCO, Bernardo, “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del fiscal”, La Ley, 5/2013.

DEL ROSAL BLASCO, Bernardo: “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, La Ley, 5/2013.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel: “¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos de blanqueo?”, en libro Crisis financiera y Derecho Penal Económico. Editorial B de F. Coord. Maroto Calatayud, 2014.

DOMÍNGUEZ PUNTAS, Antonio, “El blanqueo de la cuota defraudada en el delito fiscal” y “La excusa absolutoria en el delito fiscal” en “Delito fiscal y blanqueo de capitales”, Francis le Febvre, Madrid, 2011, p. 1855-2025

DOPICO GÓMEZ-ALLER, Jacobo, “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo”, en www.legaltoday.com.

DOPICO GÓMEZ-ALLER, Jacobo, “La reforma del Derecho Penal Tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, Revista Iuris, Diciembre, 2012.

FAKHOURI GÓMEZ, Yamila, en “Introducción al Derecho Penal”, AAVV, Coord. JA Lascuráin Sánchez, Civitas, Navarra, 2015 (2ª ed.)

FERNÁNDEZ TERUELO, Javier (Capítulo 14), “Blanqueo de capitales”, en Memento Experto. Reforma Penal 2010. Ley orgánica 5/2010, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2010.

G. BERMEJO, “Prevención y castigo de Blanqueo de Capitales. Una aproximación desde el análisis económico del derecho”, Tesis Doctoral, U. Pompeu Fabra, Barcelona, 2009.

GARCÍA MORENO, Alberto, “Recientes aportaciones del Tribunal Supremo en autoblanqueo y su eventual incidencia en el delito fiscal”, Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 3, 2015.

GÓMEZ BENÍTEZ, José Manuel, “Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferencia con la defraudación fiscal”, “Cuadernos de política criminal”, n. 91, 2007, págs. 5 a 27.

GÓMEZ INIESTA, Diego, “El delito de blanqueo de capitales en derecho español”, Barcelona, ed. Cedecs, 1996.

LASCURAÍN SÁNCHEZ, Juan Antonio, “¿Restrictivo o deferente? El control de la ley penal por parte del Tribunal Constitucional” en Indret, 3/2012.

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

LUZÓN CAMPOS, Enrique, “Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja Mc Fly”, Editorial La Ley, 2012, núm. 2455/2012.

MANJÓN-CABEZA OLMEDA, Araceli “Libro homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos”, “Ganancias criminales y ganancias no declaradas (El desbordamiento del delito iscal y del blanqueo)”, AAVV, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013.

MANJÓN-CABEZA OLMEDA, Araceli, “Un matrimonio de conveniencia: blanqueo de capitales y delito fiscal”, en Revista de Derecho Penal, núm. 37, 2012.

MARTÍN QUERALT, Juan Bautista, en “La idoneidad del delito de defraudación tributaria como presupuesto del delito de blanqueo de capitales. Una cuestión inquietante”, La Ley 2262/2013, editorial CISS.

MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, Carlos, “Derecho Penal Económico y de la Empresa parte general”, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013.

MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, Carlos, “Derecho Penal Económico y de la Empresa parte especial”, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015, 5ªed.

MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, Ignacio, en “El Autoblanqueo, el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales”, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014.

MIGUEL BAJO Y SILVINA BACIGALUPO, “Blanqueo de Capitales”, en “Derecho Penal Económico”, Centro de Estudios Ramón Areces, 2010, 2ª edición.

MIR PUIG, Santiago, “Derecho Penal Parte General”, Barcelona, Reppertor, 2015, 10º edición.

MOLINA FERNÁNDEZ, Fernando, “¿Qué se protege en el delito de blanqueo de capitales?...”, Coords. Bajo Fernández, Bacigalupo Saggese, en “Política criminal y blanqueo de capitales”, Marcial Pons, Madrid, 2009.

PALMA HERRERA, José Manuel, “Los delitos de blanqueo de capitales”, Madrid, Edersa, 2000.

PÉREZ MANZANO, M., Introducción al Derecho Penal, AAVV., Coord. Lascuráin Sánchez, Civitas, Navarra, 2015, (2ªed.).

PONS, M. “Comentarios al proyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo: nuevas obligaciones para entidades financieras y otros sujetos obligados”, Actualidad Jurídica Uría Menéndez.

QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, Actualidad Jurídica Aranzadi num.698/2006, 2006.

RAGUÉS I VALLÉS, Ramón, “Lavado de activos y negocios standard”, en “XXIII Jornadas Internacionales de Derecho Penal”, Universidad Externado de Colombia, 2001.

REQUE MATA, Susana, en “¿Puede considerarse el delito fiscal previo al delito de blanqueo de capitales?” Coord. Abel Souto y Sánchez Stewart, en “I congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero”, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2009 (285-288).

VILAPLANA RUIZ, Javier “¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? (Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal)”, Diario La Ley, nº 8025.

VILLEGAS GARCÍA, Mª Ángeles, el autoblanqueo y el delito fiscal como delito antecedente del delito de blanqueo: la sentencia de la sala de lo penal del Tribunal Supremo Nº 974/2012, DE 5 DE DICIEMBRE, en revista del Poder Judicial, págs. 36-41.

VIVES ANTÓN, Tomas, y GONZÁLEZ CUSSAC, José Luis, “Comentarios al Código Penal de 1995”, II, Valencia, 1996.

ANEXO 1. La siempre complicada tarea de averiguación del bien jurídico en el delito de blanqueo de capitales

El bien jurídico nos puede servir para hacer una interpretación determinada de este delito e incluso optar por una interpretación más restrictiva, que yo considero, como un importante sector doctrinal, necesaria para no dañar principios fundamentales del derecho penal[105]. Mostraremos en las siguientes líneas las diferentes concepciones que hay en la materia y que muchas de ellas, pese a no compartir, son objeto de un brillante razonamiento y exposición por sus autores.

Considero que hay tres bienes jurídicos que pueden ser afectados en el delito de blanqueo de capitales.

1.1. La Administración de Justicia en su función de averiguación, persecución y castigo de los delitos.

Si atendemos a la literalidad del tipo y a su propia redacción, observamos cómo claramente el legislador lo define y tipifica como un delito en el cual el bien jurídico sería la Administración de Justicia, pues la acción tipificada parece responder a la naturaleza de un auténtico delito contra la Administración de Justicia[106].

Hay un sector doctrinal que entiende que la razón por la que sancionamos el blanqueo de capitales reside precisamente en que la conducta típica da lugar o consiste (consciente de que la redacción de la frase puede condicionar el que consideremos el 301 CP un delito de acción o de resultado) en la ocultación de un delito ya cometido. Quien blanquea los bienes procedentes de un delito previo lesiona la Administración de Justicia. El motivo residiría en que como consecuencia del blanqueo

puede entorpecerse, dificultarse y evitarse el descubrimiento por parte de las autoridades del Estado de la comisión de un delito previo[107].

Encontramos autores defensores de la configuración pluriofensiva del blanqueo de capitales y defienden que el bien jurídico protegido es la Administración de Justicia, pues consideran que la conducta típica que tipifica el 301 CP es una actividad encubridora, pero consideran que igualmente el bien jurídico protegido es el orden socioeconómico[108].

A partir de aquí hay autores que defienden que el único bien jurídico protegido en el blanqueo de capitales es la Administración de Justicia. A mi parecer esta doctrina, cada vez más minoritaria, de entender como único bien jurídico protegido la Administración de Justicia tiene varios argumentos esgrimibles en su contra para demostrar su insuficiencia teórica. El primer argumento sería la pena mucho mayor que recibe el delito del blanqueo de capitales frente a los delitos de receptación y encubrimiento y, recordar también, que para el delito de blanqueo no juega la limitación de la pena señalada para el hecho previo. En segundo lugar, en el blanqueo no se aplica el privilegio de autoencubrimiento a aquellas personas que blanqueen sus ganancias derivadas de una actividad delictiva precedente.

Otro argumento en contra de la concepción del blanqueo de capitales como único bien jurídico tutelado que podemos obtener sería atender a la voluntad del legislador, que podemos encontrarla en la incardinación sistemática del delito y en la explicación obtenida en el Preámbulo del Proyecto de CP 1992[109].

Para concluir, lo que a mi parecer sí es necesario sería considerar otros bienes jurídicos junto al de la Administración de Justicia en su vertiente o función de averiguación, persecución y castigo de delitos.

1.2. La Administración de Justicia en su dimensión preventiva

Un determinado sector doctrinal defiende que en el delito de blanqueo de capitales el bien jurídico protegido es el mismo que protege el delito antecedente o precedente del blanqueo de capitales, igual que ocurriría en la receptación[110]. Tras esta aportación, otros autores se han adherido a esta concepción formando un importante sector doctrinal en el que consideran que el blanqueo no protege un bien jurídico autónomo, sino que se limita a completar la función de la pena prevista para los delitos graves. Precisamente este bien jurídico pasan a denominarlo Administración de Justicia en su dimensión preventiva. La finalidad del delito de blanqueo de capitales tendría así un fin preventivo general, al intentar disuadir al potencial delincuente de que cometa delitos, pues no podrá disfrutar del fruto de éste[111].

Considero que por su propia naturaleza, pese a que sostengamos que el tipo penal de blanqueo es un delito autónomo, se protege igualmente el bien jurídico del delito precedente. No obstante la concepción que la jurisprudencia, de manera reiterada, está otorgando al blanqueo como delito autónomo, hace que no podamos entender que el único bien protegido es la Administración de Justicia en su vertiente preventiva, ya que supondría abarcar simplemente un elemento, que aunque importante, no cubre todo el desvalor del tipo, ni justifica por qué el legislador penal fijó penas tan altas para este delito, si el bien jurídico protegido es el mismo que el del delito antecedente[112]. Su peculiaridad como delito independiente reside, precisamente en su carácter complejo, ya que no solo promueve delitos, sino que a la vez los promociona de manera genérica[113].

Esta concepción puede tener un problema añadido si entendemos que la Administración de Justicia en su vertiente preventiva es el único bien jurídico protegido, ya que el bien jurídico coincidiría tanto en el delito de blanqueo como en el delito antecedente; entonces la persona que fuese a

blanquear (realizando la conducta típica que exige el 301 CP) las ganancias obtenidas de un delito no podrá o no deberá ser sancionado por autoblanqueo en la gran mayoría de casos, pues podría entenderse que se está infringiendo la prohibición del non bis in ídem[114].

1.3. La afectación al orden socioeconómico

Parte de la doctrina rechaza que el bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de capitales sea la Administración de Justicia y defienden que el único bien jurídico protegido por el delito de blanqueo es el orden socioeconómico.[115] El problema con este bien jurídico es que hay que concretarlo y los autores llegan a diferentes conclusiones, que en esencia son dos: una de las concreciones sería el tráfico lícito de bienes como bien jurídico protegido[116][117]; la segunda consistiría en la postura de que el bien jurídico directamente protegido por el blanqueo es la libre competencia[118].

De estos autores es Blanco Cordero[119] el que se ha esforzado por concretar de manera más pormenorizada cuál es el bien jurídico afectado, estableciendo que el 301 CP afecta en mayor medida al orden socioeconómico. Lo cierto es que Blanco Cordero estudia el delito de blanqueo de capitales desde dos perspectivas. En primer lugar estudia su naturaleza jurídica, para más adelante, partiendo de las conclusiones a las que ha llegado con su primera interpretación, realizar una interpretación teleológica del delito. Veamos a continuación la interpretación que él denomina “sobre su naturaleza jurídica” (a la que no le aplica la reducción teleológica); el resultado al que llega es el siguiente: la Administración de Justicia y el orden socioeconómico son los dos bienes jurídicos protegidos. Lo primero que hace el autor es partir de la siguiente premisa, y es que, el artículo 301.1 CP castiga dos conductas distintas: por un lado, la realización de actos indeterminados tendentes a la ocultación, encubrimiento o auxilio y, por otro, la adquisición, conversión, posesión, utilización y transmisión de bienes con conocimiento de que derivan de un delito, sin importar la finalidad que guía al blanqueador[120]. Como hemos dicho, partiendo de esta premisa, establece que la primera conducta (la que exige que el verbo típico sea realizado con la finalidad de ocultar o encubrir su origen ilícito) está protegiendo el bien jurídico Administración de Justicia, ya que la persona que lleve a cabo ese primer grupo de conductas estará lesionando el bien jurídico Administración de Justicia, debido a que se obstaculiza el normal funcionamiento de la Administración de Justicia en el ejercicio del poder jurisdiccional, al impedir el acceso a los bienes delictivos, ya sea como medio de prueba o para su comiso. También considera que tales actuaciones prosiguen la lesión del bien jurídico previamente menoscabado por el delito previo, y, a su vez, atacan a la Administración de Justicia. El segundo grupo de conductas, es decir, realizar cualquiera de los cinco verbos típicos que componen el del 301.1 CP (adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión), sabiendo que estos tienen su origen en una actividad delictiva, no es, según la teoría del autor, un delito contra la Administración de Justicia. Defiende en este supuesto que el bien jurídico tutelado será el orden socioeconómico, ya que con la conducta no se está evitando o dificultando que la Administración de Justicia descubra unos hechos delictivos que han generado beneficios. En definitiva Blanco Cordero concluye lo siguiente: que estamos ante un delito que podemos considerar pluriofensivo y que precisamente, los bienes jurídicos tutelados serían dos, la Administración de Justicia y el orden socioeconómico. La conclusión anterior no le parece satisfactoria y procede a una interpretación teleológica del tipo penal de blanqueo de capitales. En este punto su conclusión es la siguiente: debemos entender que el bien jurídico protegido por el 301.1 es el orden socioeconómico y concretamente la libre competencia[121]. Posteriormente reconoce expresamente que va a utilizar los mismos argumentos que empleó para defender que el delito del artículo 301 CP es un delito pluriofensivo con dos bienes jurídicos a tutelar, luego no queda muy claro cuál es su postura finalmente.

Empleo a uno de los autores que más saben y han escrito sobre la materia para poner de manifiesto que el tema es muy peliagudo, y cómo a veces nuestros argumentos disponibles defienden

brillantemente una determinada postura (en este caso que hay dos bienes jurídicos protegidos) y cuando intentamos llegar a otra conclusión que le parece más adecuada (que solo hay un bien jurídico protegido) entramos en contradicciones evidentes. El motivo de esas contradicciones es, aunque nos pese, que el delito de blanqueo tutela dos bienes jurídicos, la Administración de Justicia y el orden socioeconómico.

Blanco Cordero defiende inicialmente esta tesis cuando hace una interpretación natural del blanqueo, pero posteriormente, por arte de magia (perdón por el chascarrillo) hace desaparecer uno de los dos bienes jurídicos que a mí me parece el fundamental. Hubiese entendido, en mayor medida, que el autor hubiese empleado la interpretación teleológica para darle, dentro de los dos bienes jurídicos tutelados naturalmente por el 301 CP, un mayor peso a la tutela del orden socioeconómico, pero la conclusión de que simplemente haya un bien jurídico tutelado, cuando previamente reconoce que literalmente el artículo defiende dos bienes jurídicos, no me parece convincente, pese a ser brillante en su exposición, ya que como establece el autor previamente, basándonos en la naturaleza del artículo solo podemos defender que hay dos bienes jurídicos protegidos, entre ellos la Administración de Justicia. No hay mayor evidencia de que el propio delito de blanqueo de capitales tutela en alguna medida (por su propia naturaleza y redacción) el bien jurídico Administración de Justicia.

1.4. Opinión personal sobre el bien jurídico protegido. La necesidad de entender el blanqueo de capitales como un delito pluriofensivo

En un tema como el de este epígrafe, ya se ha visto lo fragmentada que está la doctrina, resulta muy complicado tomar partido por una determinada postura, pero en mi caso, estoy convencido de que el delito de blanqueo de capitales tal y como está configurado y su propia naturaleza, es un delito pluriofensivo que tutela varios bienes jurídicos. Los bienes jurídicos tutelados serían la Administración de Justicia, tanto en su dimensión de averiguación, persecución y castigo de los delitos, como en su dimensión preventiva. También tutela el orden socioeconómico, pero al contrario que otros autores ya citados, el orden socioeconómico no tiene un mayor peso que los otros dos bienes jurídicos tutelados[122].

A tenor de la lectura del artículo 301.1 CP se evidencia un interés por proteger y asegurar el buen funcionamiento de la Administración de Justicia. El razonamiento debe seguir un orden parecido al que ha seguido el autor Blanco Cordero (explicado más arriba), pero teniendo en cuenta algo fundamental, el citado autor parte de una premisa inicial muy discutible, y es que el artículo 301.1CP se compone de dos grupos de acciones o dos tipos diferentes, en el que a los primeros cinco verbos típicos no les afecta la finalidad de ocultación o encubrimiento de su origen ilícito (que él considera que solamente debe exigirse a la expresión cualquier otro acto). Pues bien, esta era la tesis extensiva que un importante sector de la doctrina estaba a favor de no emplear, y aplicar una interpretación restrictiva sobre el tipo. La interpretación restrictiva considera que la finalidad de ocultación y encubrimiento debe aplicarse y regir en todos los verbos típicos, por tanto, sería un elemento subjetivo que afecta a todas las conductas descritas por el artículo 301.1 CP[123]. La teoría construida por muchos autores, entre ellos Blanco Cordero, cambia sustancialmente si modificas su premisa de partida, ya que el propio delito exige para todas sus conductas que tengan la finalidad de ocultar o encubrir las ganancias obtenidas del delito previo. Entonces todo el delito, en su conjunto, tiene un claro propósito: el de proteger el bien jurídico de la Administración de Justicia. Gracias a esta Sentencia (265/2015) se ve reforzada la función del delito de blanqueo de capitales, como un delito que tutela el buen funcionamiento de la Administración de Justicia, pues toda la conducta del tipo va encaminada a evitar la ocultación y el encubrimiento de bienes de origen delictivo.

A mi parecer el propio artículo 301 CP, igualmente, tutela el bien jurídico del delito previo y me adhiero a las teorías que fijan como bien jurídico la Administración de Justicia en su dimensión preventiva. Es lógico que por la propia naturaleza del tipo de blanqueo, que exige que se haya realizado una actividad delictiva previa que genera bienes de origen delictivo, una de las funciones de este delito es la de evitar que el delincuente disfrute de su botín, y por tanto, sigue una función de persuadir al potencial delincuente de que cometa delitos, pues llevar a cabo actuaciones a posteriori, con los bienes resultantes de un delito previo, puede hacer que tu conducta se subsuma en un tipo penal autónomo, como es el delito de blanqueo de capitales. No obstante, considero múltiples los motivos para considerar que el único bien protegido no puede ser el mismo bien jurídico que el tutelado con el delito antecedente (la Administración de Justicia en su dimensión preventiva). Introducir la perspectiva de la vulneración del bien jurídico de la Administración de Justicia (en todas las funciones citadas), al lado de la socioeconómica, permitirá llevar a cabo una deseable restricción teleológica en la interpretación del tipo[124].

Finalmente, tendríamos en un tercer lugar la tutela del orden socioeconómico. Negar que el que blanquea no está afectando al orden socioeconómico, es negar lo que a mi parecer es una realidad clara[125], ahora bien, hemos visto que el bien jurídico debía ser concretado[126]. Considero que la posición más convincente es aquella que considera que el bien jurídico tutelado en el artículo 301 CP es la licitud de los bienes en el tráfico financiero y económico legal. La licitud de los bienes que son objeto de tráfico mercantil desempeña el papel de presupuesto fundamental o elemento básico para el buen funcionamiento del orden socioeconómico, sector que requiere que los bienes ilícitos se aparten del mercado. Es por esto, que el tráfico financiero y económico legal debe ser tutelado de la contaminación que entraña la incorporación de bienes ilícitos[127].

Por cerrar el epígrafe, simplemente expondré a continuación de manera muy resumida mi opinión personal, que ya he mostrado a lo largo de este dilatado punto. Sería la siguiente: considerar el delito de blanqueo de capitales un delito pluriofensivo, que tutela hasta tres bienes jurídicos diferentes. En primer lugar tutela el bien jurídico Administración de Justicia en su vertiente jurisdiccional. En segundo lugar tutelaría el mismo bien jurídico que el del delito antecedente al blanqueo de capitales, que diremos en abstracto, o de manera general, que puede identificarse con lo que algunos autores denominan la Administración de Justicia en su dimensión preventiva, pero que en concreto, podemos identificar con el bien jurídico que protege el delito subyacente. En tercer lugar, el delito de blanqueo también tutela el llamado orden socioeconómico, que puede concretarse en la licitud de los bienes en el tráfico financiero y económico legal.

ANEXO 2. Un paseo por el derecho comparado

Como seguramente ya sabemos, en el panorama internacional es tendencia los últimos años el ir “añadiendo importancia” al delito de blanqueo de capitales, incorporando al propio delito cada vez más conductas punibles y aumentando elementos del propio tipo penal. Si la cosa sigue así y si no tomamos una decisión de interpretación restrictiva del tipo, corremos el peligro de cometer blanqueo por realizar el verbo típico respirar (si previamente hemos cometido una actividad delictiva). Nos sirve como ejemplo la propuesta del GAFI en la que se establece la posibilidad de incluir expresamente como delito previo el delito de defraudación tributaria. Parece ser que la recomendación del GAFI tiene la mayoría de los votos en contra, por lo que goza de poco apoyo.

No obstante, lo que en este epígrafe vamos a realizar es un resumen de la situación en el derecho comparado del tema sobre el que versa este trabajo: ¿puede ser el delito de defraudación tributaria actividad delictiva previa al blanqueo de capitales? Veamos cómo han resuelto hasta el momento el problema algunos países del panorama internacional.

2.1. La situación en Francia

En Francia el Blanqueo de capitales se recoge en el artículo 324.1 de su Código Penal. El artículo se divide en dos párrafos que describen dos posibles conductas típicas con las que puede cometerse el delito. El primer párrafo establece que constituye blanqueo el hecho de facilitar, por cualquier medio, la justificación falsa del origen de los bienes o de los ingresos del autor de un crimen o de un delito, que le haya procurado un beneficio directo o indirecto. El párrafo segundo dispone que es igualmente blanqueo el hecho de colaborar en una operación de inversión, ocultación o conversión del producto directo o indirecto de un crimen o de un delito. La pena establecida es de cinco años de prisión y multa de 375.000 euros.

Dicho esto debemos saber que el Código Penal Francés no se pronuncia expresamente sobre la cuestión de si el delito fiscal puede ser delito antecedente al blanqueo de capitales. Ante esta ausencia de pronunciamiento, el Tribunal Supremo Francés interpreta esta omisión como una admisión por el propio Código de que puede ser delito previo del blanqueo cualquier delito de los tipificados en el Código Penal. El Tribunal Supremo aprovecha para hacer tal afirmación en un caso paradigmático en Francia, resuelto por la Sentencia de 20 de Febrero 2008.

Los hechos enjuiciados tienen su origen en las detenciones realizadas a un individuo que portaba grandes cantidades de dinero en todas ellas. En una de las ocasiones el sujeto fue detenido conduciendo un coche de gran cilindrada a nombre de un amigo (que resultó posteriormente ser un testaferro) con una gran suma de dinero en su interior. Según la declaración de éste, justificaba que había obtenido esas sumas del dinero con el juego. Hubo una detención posterior al volante de otro coche y justificó de la misma forma la elevada suma de dinero que volvía a portar: ganancias derivadas del juego. El individuo fue investigado y como resultado se constató que no había declarado ningún ingreso y que previamente había sido condenado por varias infracciones fiscales. El Tracfin (Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins), la Unidad de Inteligencia Financiera Francesa, presentó varios informes según los cuales los beneficios obtenidos se habían gastado en seguros de vida, bonos anónimos y certificados de depósito negociables. El individuo fue procesado por haber blanqueado el producto del fraude fiscal.

El Tribunal Supremo Francés toma dos decisiones a destacar en lo que afecta a la interpretación del delito de blanqueo de capitales:

La primera sería el reconocimiento de la posibilidad de autoblanqueo. Lo novedoso en este caso no es que el Tribunal reconozca el autoblanqueo, ya que en anteriores resoluciones lo había reconocido con respecto de las conductas del artículo 324.1 fijadas en su párrafo segundo; jamás había reconocido (hasta el momento) el autoblanqueo subsumido en la conducta descrita por el párrafo primero. Es decir, había reconocido la posibilidad de que pudiesen blanquearse los bienes delictivos mediante los verbos típicos invertir, ocultar o convertir que componen la conducta típica del blanqueo de capitales en su apartado segundo, sin embargo hasta el momento no había reconocido la posibilidad de autoblanquear los bienes delictivos por el hecho de facilitar, por cualquier medio, la justificación falsa del origen de los bienes o de los ingresos del autor de un crimen. El Tribunal dice no haber problema en este supuesto con el principio *ne bis in idem*. Como aclara Blanco Cordero, la sentencia permite de esta forma una acumulación de persecuciones por un delito principal y por el blanqueo de su producto a título de concurso cuando el autor del delito previo facilite, por cualquier medio, la justificación falsa del origen de los bienes o de los ingresos de un delito que él mismo ha cometido.

En segundo lugar, el pronunciamiento sobre la posibilidad de que la defraudación fiscal sea delito antecedente del blanqueo de capitales. En este punto el Tribunal tenía que lidiar con un problema muy complejo relacionado con la necesidad de acreditar el delito subyacente. Según establece el

derecho Francés para poder enjuiciar a un sujeto por delito fiscal es necesario denuncia previa de la Administración Tributaria con dictamen favorable de la Comisión de Infracciones Fiscales[i]. La duda que se suscitaba era la siguiente: ¿era necesario para enjuiciar al individuo por delito de blanqueo de bienes que provenían de delito fiscal la denuncia previa de la Administración Tributaria? La respuesta del Tribunal fue negativa a la necesidad de exigir en este caso la previa denuncia. En su razonamiento el Tribunal argumentaba que el blanqueo de capitales es un delito independiente, distinto y autónomo del delito fiscal, por lo que no está sujeto a las exigencias del artículo 228 Código de Procedimientos Fiscales. Lo que es *condictio sine qua non* es que se den los elementos constitutivos del delito previo y que, en este caso, defiende el Tribunal, quedaron sobradamente demostrados, pues la necesidad de denuncia previa por parte de la Administración es una condición para la perseguibilidad del delito fiscal (delito previo en este supuesto) y no un elemento constitutivo de éste.

2.2. El panorama en Bélgica[ii]

El blanqueo de capitales está tipificado en el artículo 505 del Código Penal Belga. Hay hasta tres modalidades o conductas típicas por las que se puede cometer el delito:

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

El tipo belga admite expresamente la posibilidad de que la defraudación fiscal sea delito previo del blanqueo de capitales. Ahora bien, existe una inmunidad o prohibición legal de proceder penalmente cuando los bienes fruto del delito previo sean resultado de fraude fiscal ordinario. Esta prohibición de proceder penalmente exige una serie de requisitos:

- La inmunidad solo se aplica en los puntos primero y tercero del artículo 505 CP Belga, es decir, en el primer y en el tercer delito de blanqueo de capitales. Respecto de estos dos, no se persigue el blanqueo de los bienes obtenidos del fraude fiscal ordinario. No habrá inmunidad y se podrá procesar penalmente cuando los bienes objeto de blanqueo provengan de fraude fiscal grave y organizado[iii].
- Subjetivamente, para que se aplique la inmunidad, el autor del delito de blanqueo no puede ser el autor, coautor o cómplice del delito fiscal del que provienen los bienes que se blanquean. Por tanto, si se ha intervenido en el delito fiscal, aunque el delito fiscal sea ordinario, no será aplicable la inmunidad. Resultado: en el autoblanqueo no se aplicaría jamás la inmunidad.

2.3. La relación entre delito fiscal y blanqueo de capitales en Alemania

El panorama que encontramos en Alemania es diferente a la situación que podemos encontrar en España, Francia o Bélgica. En Alemania el legislador penal ha intentado esclarecer más la situación. Debemos saber que en Alemania se castiga el blanqueo de capitales procedentes de delito fiscal. Un dato a tener muy en cuenta es que en este país el sujeto activo del delito previo está excluido de los

posibles sujetos activos del delito de blanqueo de capitales, es decir, está expresamente excluido el autoblanqueo[iv].

El delito fiscal está tipificado en el artículo 216 StGB (número primero) y castiga a quien oculte o encubra el origen de un bien que proceda de uno de los hechos antijurídicos contenidos en el segundo párrafo, o frustre o ponga en peligro la averiguación del origen, la localización, incautación, confiscación o custodia de dicho bien.

En el artículo 261 StGB expresamente se hace 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 artículos 373 (contrabando realizado de forma profesional), 374 (receptación fiscal de mercancías) del Código Tributario, también en ambos casos en relación con el artículo 12 (apartado primero) de la ley sobre la puesta en práctica de las organizaciones comunes de mercado (Gesetz zur Durchführung Marktorganisationen).

Como hemos dicho más arriba, el legislador alemán concretó más la cuestión, y advierte en la norma penal 261 (número primero, último párrafo) que El primer párrafo se aplicará en los casos de defraudación fiscal cometidos profesionalmente o de forma organizada (en banda) según el artículo 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.

La situación en Alemania sería la de reconocer la idoneidad de la defraudación fiscal para ser antecedente del delito de blanqueo de capitales[v], pero con dos ideas a destacar: en primer lugar no se castigará jamás por blanqueo al autor del delito subyacente al blanqueo; en segundo lugar, la norma penal expresamente establece la posibilidad de que la defraudación tributaria (en su modalidad elusión del pago de tributos) sea delito previo. En el resto de alusiones a los frutos que se blanquean se habla de bienes o capitales y en caso de delito fiscal el legislador tiene a buen criterio incluir el término ahorro.

La doctrina fundamentalmente ha reaccionado en tres puntos:

- Precisamente la doctrina alemana, al reconocer el legislador expresamente que la defraudación tributaria puede ser delito antecedente del blanqueo de capitales, se ha encontrado con el problema de concretar o identificar los bienes delictivos provenientes de la defraudación a hacienda dentro del patrimonio total del delincuente.
- En segundo lugar, la doctrina critica que la norma penal 261 (número primero) en su último párrafo establece que la base imponible tiene carácter delictivo. Tengamos en cuenta que la base imponible son los bienes respecto de los cuales no se han pagado impuestos, por tanto, supone considerar objeto material del blanqueo bienes lícitos por el hecho de no haber tributado por ellos. Pongamos un ejemplo: obtengo unas ganancias por rendimiento de actividad profesional por dar una serie de conferencias. La base imponible será la cantidad que me hayan pagado en concepto de remuneración por la actividad realizada. Esa base imponible tiene un origen o un nacimiento totalmente lícito fruto de mis rendimientos económicos profesionales. Sobre esa base imponible que he ingresado en mi patrimonio de manera totalmente lícita tengo que pagarle a hacienda una cantidad o un porcentaje. Precisamente es ese porcentaje lo que se denomina tipo de gravamen, que aplicado a la base imponible, me da la cuota tributaria, que es la cantidad que debo ingresar al fisco. Si decido no transferir por la vía del pago de mis impuestos al erario público la cantidad debida y mi conducta se subsume en el tipo penal de defraudación tributaria, lo que dice la doctrina alemana

es que, en todo caso, deberá ser la cuota tributaria lo que consideremos dinero sucio o capital delictivo y, en ningún caso, debemos considerar bien fruto de la actividad previa de defraudación tributaria la base imponible. Lo que se convierte en dinero sucio no es la base imponible, es la cantidad no ingresada a hacienda calculada sobre la base imponible. Una parte de la base imponible es totalmente lícita y un porcentaje (la cuota tributaria) es capital delictivo.

- Pero quizás la polémica más importante en Alemania surge por la referencia a los gastos ahorrados por la defraudación fiscal. De acuerdo con el legislador, el motivo de esta referencia a los gastos ahorrados es que no son bienes que puedan separarse o concretarse en el patrimonio del autor. De esta manera, dice el legislador, se asegura que queden abarcados como objeto material del delito de blanqueo de capitales bienes que, sin proceder directamente del fraude fiscal, tienen una conexión clara con el delito fiscal. La doctrina critica esta referencia. Esto supone que la no realización de gastos (los correspondientes al pago de la deuda tributaria) se convierte en un bien, y evidencia el hecho de que una separación entre el ahorro fiscal y el patrimonio del evasor fiscal muchas veces no es posible, de manera que el objeto material no se puede concretar.[vi]

2.4. La situación en Italia

En Italia la situación es parecida a España. El blanqueo de capitales se encuentra recogido en el artículo 648 bis CP. No nos detendremos en esta situación del derecho comparado ya que la redacción del tipo penal es muy similar a la seguida por el legislador penal español y la doctrina está igualmente dividida en dos bandos, en los que los argumentos esgrimidos por uno y otro lado son muy similares a los empleados en España. La Sección Sexta de la Sala de lo Penal del Tribunal de Casación italiano se ha pronunciado[vii] estableciendo que el delito de blanqueo previsto en el art 648 bis CP (de conformidad con la reforma producida mediante el art. 4 de la Ley 09/08/1993 núm. 328), a diferencia de la redacción anterior, no contiene un listado de los delitos, sino que todos los delitos dolosos constituyen infracción previa del blanqueo. Por ello, delito previo del blanqueo pueden serlo no solo delitos funcionalmente orientados a la creación de capitales ilícitos (como la corrupción, los delitos societarios o quiebras), sino también delitos que según la versión más rigurosa y tradicionalmente acogida del fenómeno le eran extraños, como por ejemplo los delitos fiscales. Algunos autores como Blanco Cordero ven en este pronunciamiento, aunque de forma marginal en el caso, una admisión expresa de que cualquier delito fiscal puede ser infracción previa del blanqueo.

2.5. Portugal

El delito de blanqueo de capitales se encuentra en el art. 368.1 CP. Se emplea un sistema de listado y se alude a una serie de delitos que pueden ser delitos previos. Entre estos está el delito fiscal.

2.6. Unos apuntes sobre el argumento del derecho comparado:

Lo visto anteriormente es un acercamiento a la situación en otros países del delito de blanqueo de capitales en relación con el delito fiscal. La célebre sentencia del Tribunal Supremo en el Caso Ballena Blanca[viii] emplea el argumento del derecho comparado para defender la postura de que el delito fiscal puede ser antecedente del blanqueo de capitales. En esa misma sentencia el magistrado Don Antonio del Moral García realiza un voto particular defendiendo la postura contraria al parecer mayoritario, es decir, la inidoneidad del delito de defraudación tributaria (en su modalidad de elusión del pago de tributos) para ser actividad previa del blanqueo de capitales. Su argumentación es muy extensa y se centra en varios puntos, pero dedica parte de su argumentación a dirigirse en contra del empleo que hace el Tribunal sobre el argumento del derecho comparado.

Defiende el magistrado que los argumentos del derecho comparado deben ser acogidos con mucha cautela pues obedecen muchas veces a diferente tipificación. Creo necesario hacer hincapié en esto; en cada derecho nacional la norma penal puede adquirir una serie de perfiles singulares que no

permite exportar soluciones sin antes comparar legislaciones. Precisamente, no nos enfrentamos a una obligación impuesta al Estado desde esas instancias internacionales, sino ante una recomendación. Es una cuestión de política criminal que ha de resolver el legislador. Reconoce el magistrado que evidentemente todas estas legislaciones tendrán claros reflejos y reminiscencias de la profusa normativa internacional convencional y supraestatal.

Como podemos observar en Alemania y Bélgica, la situación del derecho comparado no puede ser un argumento que un Tribunal Español emplee a favor de que en nuestro estado la defraudación tributaria sea aceptada como antecedente del blanqueo, por la sencilla razón de que nuestras legislaciones penales en materia de blanqueo se parecen, pero hay importantes diferencias, entre la que se encuentra, que el legislador en estos países decidió fijar expresamente en la norma penal que el delito de defraudación tributaria puede ser actividad previa del blanqueo de capitales. Llegados a este punto retomamos a Del Moral García que recuerda en su voto particular que está expresamente citado en el parágrafo 261 StGB remitiéndose a los arts. 373 (contrabando profesional con violencia y en cuadrilla) y 374.2 (receptación tributaria de productos o mercancías de las que se hayan defraudado impuestos sobre el consumo o derechos aduaneros) de la Ordenanza tributaria, y al parágrafo 12.1 de la Ley sobre aplicación de las organizaciones comunes de mercado y pagos directos. Pero el propio parágrafo. 261 se ve obligado a referirse en tales casos a los gastos ahorrados a través de la defraudación tributaria (die durch die Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen), las compensaciones o devoluciones tributarias ilegítimas y, en su caso, a los bienes en relación a los cuales se hayan defraudado los impuestos. Y se excluye el autoblanqueo.

En Francia hemos puesto como ejemplo de referencia la Sentencia del Tribunal Supremo francés, que tanto la Sentencia del Tribunal Supremo español, como otros autores (Blanco Cordero) han empleado. Si acudimos a la legislación especial francesa, aparece tipificado el blanqueo aduanero. Si la sentencia de la Corte de Casación de 12 de diciembre de 2010 condenó por un delito de blanqueo basado en una infracción tributaria lo hizo fundándose precisamente en esa previsión específica de blanqueo aduanero[ix] [x].

Mi opinión personal es que los argumentos de derecho comparado en esta materia son argumentos de “doble filo” o reversibles, ya que el legislador penal de cada estado siempre acaba incluyendo en su redacción del tipo una serie de matices y diferencias que, como hemos visto, es una opción de política criminal, que cada estado debe estudiar y decidir, siempre respetando los puntos clave o parámetros básicos de tipificación que desde instancias supranacionales o internacionales se dan a los estados. Posteriormente el legislador y la doctrina cuando discutan sobre política criminal podrán acudir a estos argumentos del derecho comparado, pero un Tribunal de Justicia o la doctrina a la hora de pronunciarse sobre la idoneidad del delito de defraudación tributaria en su modalidad de elusión del pago de tributos para erigirse en presupuesto del delito de blanqueo de capitales, no puede emplear a la ligera argumentos que son claramente esgrimibles en sentido contrario si somos rigurosos y profundizamos en la materia.

[1] Los bienes carentes de valor económico no son idóneos para ser objetos susceptibles de blanqueo.

[2] MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ establece que se trata de una condición necesaria, que más adelante será empleada como argumento a favor de la inidoneidad de la defraudación tributaria para ser actividad delictiva previa antecedente del blanqueo de capitales, debido a que la cuota tributaria ya se encontraría en el patrimonio del defraudador antes de delinquir por la vía del 305 CP (“Derecho Penal Económico y de la Empresa, parte especial”, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015, 5ª ed., pág. 568 y ss).

[3] En este último caso podemos poner el ejemplo del blanqueo del botín precedente de un delito patrimonial o el de los bienes objeto material de un delito de malversación de caudales públicos o, a mi parecer, el controvertido caso de blanquear el objeto material entrante en el patrimonio consecuencia de la apropiación indebida, que será objeto de discusión y análisis más adelante.

[4] STS 974/2012, de 5 de diciembre (FJ 37).

[5] Así lo enuncia ÁLVAREZ FEIJOO, “Delito fiscal y blanqueo de capitales”, Legal Today de 18 de mayo de 2009, disponible en http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/blanqueo_capitales/delito-fiscal-y-blanqueo-de-capitales. Véase también, DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO que aporta la resolución de la Administración Tributaria que considera que era posible el castigo del blanqueo procedente de la cuota defraudada en un delito fiscal (v. resolución de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 7/2/05), que señalaba como objeto de actuación preferente de investigación las operaciones de blanqueo en que el delito previo fuese un delito fiscal(“¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos de blanqueo?”, en libro Crisis financiera y Derecho Penal Económico. Editorial B de F. Coord. Maroto Calatayud, 2014, pág. 612).

[6] Comparten esta postura BLANCO CORDERO, “El delito de blanqueo de capitales”, Navarra, Aranzadi, 2015, 4ª edición, pág.491; LOMBARDEO EXPÓSITO, “Blanqueo de capitales. Prevención y represión del fenómeno desde la perspectiva, penal, mercantil, administrativa y tributaria”, Barcelona, Bosch, 2009, pág.162 y ss. ABEL SOUTO, “El delito de blanqueo en el Código Penal español: bien jurídico protegido, conductas típicas y objeto material tras la ley orgánica 15/2003, de 25 de noviembre”, Barcelona, Bosch, 2005, pág. 224 y 256; ARANGUEZ SÁNCHEZ, “El delito de blanqueo de capitales”, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 185.

[7] Así lo establece el CGPJ, Informe al anteproyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, 29 septiembre 2009, pág. 62. El Consejo de Estado: Dictamen, Anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, fecha de Aprobación: 19/11/2009.

[8] ARANGUEZ SÁNCHEZ, “El delito de blanqueo de capitales”, op.cit. pág. 185, del mismo parecer: PALMA HERRERA, “Los delitos de blanqueo de capitales”, Madrid, 2000, págs. 715 y 716. No se advierte razón por la que los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social no puedan constituir actividad delictiva previa de blanqueo de capitales y se cree que existe una “relación normal” entre el delito fiscal como actividad previa y el delito de blanqueo.

[9] BLANCO CORDERO en “El delito de blanqueo de capitales” y “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales” op.cit., págs. 508).

[10] Llegando a la misma conclusión, por un camino diferente, DOMÍNGUEZ PUNTAS: la cuota tributaria defraudada es una ganancia ilícita ya que se trata de un provecho del delito, por lo que niega que sea efecto del delito de defraudación tributaria (“La naturaleza del delito fiscal. El delito fiscal como delito subyacente del delito de blanqueo de capitales”, Actum fiscal, pág. 11.)

[11]CAMPOS NAVAS establece que sólo podrán ser delitos antecedentes del delito de blanqueo en el caso de que aquellos sean susceptibles de generar una ganancia patrimonial. La cuota defraudada es un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para aquel que defrauda, muestra de ello es que en caso de condena el defraudador será obligado al pago de la cuota defraudada en concepto de responsabilidad civil. Precisamente concluye que es esa misma cantidad el beneficio o provecho económico derivado del delito y, por lo tanto, susceptible de ser lavado (“Lavado de dinero y delito

fiscal, Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo”, La Ley, pág. 3 y ss); MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ considera que el argumento del objeto material para negar que la defraudación tributaria pueda anteceder al blanqueo de capitales es insuficiente, pues lo que sucede es que el dinero integrante de la cuota tributaria defraudada se convierte y desde ese momento permanece ilícitamente en el patrimonio del defraudador, en dinero que tiene su origen en una actividad delictiva. Por tanto, parece que el dinero que integra la cuota defraudada se “contamina”. Pero empleando el argumento del bis in idem y de la regularización llega a la conclusión de que hay buenas razones para incluirse dentro del sector doctrinal que proclama la imposibilidad de que el artículo 305 CP sea actividad delictiva previa al delito de blanqueo de capitales (“Derecho Penal Económico y de la Empresa, Parte Especial”, op. cit., pág. 569).

[12] STS 974/2012, de 5 de diciembre (FJ 37).

[13] Abordado en el siguiente punto (II).

[14] Postura defendida en el Voto Particular a la ya citada STS 974/2012 (Magistrado Del Moral Torres); en el mismo sentido se pronuncia MANJÓN-CABEZA OLMEDA que defiende que la procedencia de la cuota tributaria puede ser totalmente lícita (rendimientos del trabajo) y no requiere ser blanqueada para eludir su tributación, ni genera blanqueo una vez defraudada (en “Libro homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos”, “Ganancias criminales y ganancias no declaradas (El desbordamiento del delito iscal y del blanqueo)” AAVV, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013, pág. 624; en un sentido similar, GÓMEZ BENÍTEZ, establece que no es el fraude fiscal en sí mismo el que genera los bienes, no es el origen de los bienes, ya que el dinero negro no procedente de delitos previos al fraude fiscal no es un bien que tenga su origen en un delito .

[15] Magistrado DEL MORAL (974/2012); MARTÍN QUERALT en “La idoneidad del delito de defraudación tributaria como presupuesto del delito de blanqueo de capitales. Una cuestión inquietante”, La Ley 2262/2013, editorial CISS. Págs.4-6.

[16] QUINTERO OLIVARES “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, Actualidad Jurídica Aranzadi num.698/2006, 2006, pág. 6.

[17] CHOCLÁN MONTALVO, ¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales?”, en Revista Jurídica General, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, nº 37, septiembre 2007, pgs. 161 y ss.

[18] MANJÓN-CABEZA OLMEDA, “Un matrimonio de conveniencia: blanqueo de capitales y delito fiscal”, en Revista de Derecho Penal, núm. 37, 2012, pág.38, (nota núm. 40, cita a RODRÍGUEZ RAMOS).

[19] Realiza ANTONIO DEL MORAL en su voto particular esta crítica: el delito del artículo 305 CP no debería arrastrar una condena al abono de la responsabilidad civil, sencillamente, porque la deuda tributaria es anterior a la comisión del delito. Y, en esa medida, como se afirma, la deuda es el presupuesto del delito, no su consecuencia (recogido del voto particular, contrastado con artículo Queralt).

[20] MANJÓN-CABEZA OLMEDA, “Un matrimonio de conveniencia: blanqueo de capitales y delito fiscal”, op.cit, pág. 39.

[21] ANTONIO DEL MORAL (Voto Particular a la Sentencia); En la misma línea BACIGALUPO ZAPATER, “Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero”, Cizur Menor, 2012, pág. 35 y

36, argumenta que debemos tener en cuenta que los términos “tener origen” o “preceden” remiten a una relación causal inexistente en un delito de omisión, porque la omisión de cumplir con el deber fiscal no puede originar bienes de ninguna especie, aparte de que tampoco genera, por sí misma, un incremento patrimonial, sino una deuda que grava el patrimonio.

[22] DEL ROSAL BLASCO: “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, Editorial LA LEY 5/2013, pág. 5.

[23] DOPICO GÓMEZ-ALLER, “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo”, en www.legaltoday.com.

[24] LUZÓN CAMPOS, “Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja Mc Fly”, Editorial La Ley, 2012, núm. 2455/2012.

[25] Luzón Campos, op. Cit: 3 y ss; Fernández Teruelo en Capítulo 14, “Blanqueo de capitales”, en Memento Experto. Reforma Penal 2010. Ley orgánica 5/2010, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2010, pág. 325).

[26] Es en este punto donde el autor Luzón Campos establece que la acusación realizará una suerte de viaje al pasado al más puro estilo de la película “regreso al futuro”, para cambiar la realidad que aconteció en el pasado y transformar los bienes integrantes de la cuota tributaria (que aún no ha sido defraudada) en bienes ilícitos; Secundando DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO “¿Puede el delito de defraudación tributaria...?”, op.cit. pág: 628). Misma argumentación en el Voto Particular STS 974/2012

[27] DÍAZ Y CONLLEDO considera paradójico defender que se han blanqueado bienes procedentes de una actividad delictiva cuando esa actividad ni siquiera había pasado por la cabeza del después defraudador, ni se había producido aún el más mínimo elemento de ella y los bienes transmitidos (y desaparecidos) tenían su origen en una actividad lícita, que no puede tornarse en ilícita por el delito fiscal anterior. En el mismo sentido aludido, como tergiversación, Del Moral Torres habla de artificio (op. cit. pág. 628 y 629).

[28] Voto Particular a la STS 974/2012, por el Magistrado Del Moral Torres.

[29] En la que el legislador ordinario decide redactar el siguiente artículo 1.2: “A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluida la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”.

[30] MANJÓN-CABEZA OLMEDA, “Un matrimonio de conveniencia...”, op. cit n. 19, pág. 29, véase de la misma autora “Libro homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos”, “Ganancias criminales y ganancias no declaradas (El desbordamiento del delito fiscal y del blanqueo)”, pág. 680 (ver nota 29).

[31] Consecuencia del retraso en la transposición el TJCE condena a nuestro país en las Sentencias de 24 de septiembre y 1 de octubre de 2009, asuntos C-504/2008 y C-502/2008, respectivamente (ver MANJÓN-CABEZA OLMEDA, “Libro homenaje al profesor...”, op.cit., pág. 679. Sobre el mismo tema: BACIGALUPO SAGESSE/BAJO FERNÁNDEZ, “Derecho Penal Económico”, ed. Ramón Areces, 2ª ed., 2010.

[32] Algunos autores llegan incluso a considerar si el mandato del legislador no es un imposible, citando a su vez a LUZÓN CAMPOS con la paradoja que puede encerrar considerar la cuota tributaria bien procedente del delito de defraudación tributaria y objeto idóneo de blanqueo de capitales (DÍEZ GARCIA Y CONLLEDO, op.cit, pág. 618 y 628. Interesante el desconcierto que sobre algunos (BLANCO CORDERO) supone la actuación del legislador: la referencia de la Ley, a nuestro juicio, es claramente desconcertante. No alcanzamos a determinar qué pretende el legislador con la misma, si aclarar algo discutido doctrinalmente, o introducir por vía de una ley ordinaria un criterio interpretación de la norma penal que regula el blanqueo de capitales (en “el delito de blanqueo de capitales” e igualmente en el artículo, “el delito fiscal como actividad delictiva previa...”, op.cit., pág. 4 y 5).

[33] LOMBARDEO EXPÓSITO, Blanqueo de capitales. Prevención y represión del fenómeno desde la perspectiva penal, mercantil, administrativa y tributaria, Editorial Bosch, Barcelona, 2009, págs. 162 y ss. y “Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo”, en Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 13/2010, señala que con esta referencia “se da fin a una antigua cuestión”. En el Informe al Anteproyecto del Consejo General del Poder Judicial (29 de septiembre de 2009) se habla de similitud entre las dos definiciones del ordenamiento, lo que se enmarca en el principio de unidad del ordenamiento jurídico.

[34] Interpretación auténtica sería aquella que hace el legislador en la propia ley. Véase YAMILA FAKHOURI GÓMEZ, “Introducción al Derecho Penal”, Coord. JA Lascurain Sánchez. Editorial Civitas. Pág. 166; ejemplos de este tipo de interpretación, serían el artículo 22.1 relativo al concepto de alevosía; o el artículo 238.4 en relación con el 239, atinentes al robo con fuerza en las cosas con llaves falsas.

[35] Sobre esta postura que adopta parte de la doctrina escriben BLANCO CORDERO, ÁLVAREZ FEIJOO Y MARTINEZ-BUJÁN PEREZ (argumento que ninguno de ellos comparten): la postura consiste en considerar que constituye la mención a la cuota tributaria del art. 1 de la Ley 10/2010 un criterio de interpretación de los tipos penales relativos al blanqueo de capitales. Se trataría, por lo tanto, de una especie de interpretación auténtica que permitiría la persecución conjunta del delito fiscal y del blanqueo de capitales. Esta postura parece defender que el 301 CP es una ley penal en blanco cuyo elemento típico bienes que “tienen su origen” (nº 1) o “proceden” (nº 2) de algún delito debe interpretarse por remisión a la normativa administrativa, en este caso la Ley de 2010.

[36] Blanco Cordero explica como la referencia que hace a la cuota defraudada la ley administrativa, es claramente desconcertante, “no alcanzamos a determinar que pretende el legislador con la misma”, si aclarar algo discutido doctrinalmente, o introducir por vía de una ley ordinaria un criterio interpretativo de la norma penal que regula el blanqueo de capitales. De hecho, este autor defiende que la intención del legislador es despejar posibles dudas doctrinales a la hora de interpretar la legislación penal vigente, pero concluye que si el objetivo fuese introducir por esta vía el delito fiscal, estaría cometándose por su parte un error, que finalmente llevaría a dejarlo fuera por vulneración clara de principios fundamentales del derecho penal. La vía adecuada para incluir el delito fiscal: la reforma del código penal (op.cit., pág. 489 y ss)

[37] Puede verse la reflexión que sigue el Tribunal Supremo en las líneas del FJ 37 de la STS 974/2012, de 5 de diciembre.

[38] Informe al Anteproyecto del Consejo General del Poder Judicial, op.cit, n. 5.

[39] Véase como DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, op. cit. pág. 623, considera el autor que la interpretación subjetiva (voluntas legislatoris) se considera mayoritariamente un criterio secundario y de refuerzo, y no primario y fundamental. Se recoge la misma opinión en Introducción al Derecho Penal, AAVV, Coord. JA Lascuráin Sánchez, ed. Civitas, 2ª edición, 2015, pág. 179.

[40] En el mismo sentido: LUZÓN CAMPOS, “Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja McFly”, La Ley, ref. D-120, núm. Nº 7818, págs. 1 y 2; MANJÓN CABEZA-OLMEDA, “Blanqueo de capitales y delito fiscal...”, op.cit., pág. 39.

[41] DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, ¿puede el delito de defraudación tributaria...? op.cit., pág.617 y 618. El autor considera que “la citada ley no se refiere en absoluto al delito de blanqueo de capitales, sino al blanqueo que no recibe sanción penal, sino administrativa”.

[42] DEL ROSAL BLASCO, “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, La Ley, pág. 5.

[43] ÁLVAREZ FEIJOO sobre considerar el artículo 1 Ley 2010 como interpretación auténtica apunta que podrían surgir dudas sobre su compatibilidad con la reserva constitucional de Ley Orgánica que afecta a los preceptos penales sustantivos. Considera este autor que está habiendo un proceso de administrativización del derecho penal, patología (ésta) que desnaturaliza las características esenciales del derecho penal, pero me atrevería a decir que este caso es aún más criticable, pues el derecho penal quiere nutrirse de una ley administrativa para completar su tipicidad, sin dar motivos el legislador orgánico en su redacción, a la remisión (op.cit.)

[44] Definición de ley penal en blanco propuesta MIR PUIG, “Derecho Penal Parte General”, Editorial Reppertor, 2015, 10ª edición El Tribunal Constitucional ha precisado ya en varias sentencias que debe haber un reenvío normativo expreso y se encuentre justificado en atención al bien jurídico protegido en atención al bien jurídico protegido por la norma penal y la complejidad técnica o carácter cambiante de la materia (SSTC 122/1987, 14 DE JULIO: 3/1988, DE 21 DE ENERO; 111/1993, de 25 de marzo...), puede verse una buena síntesis sobre la materia en “Introducción al Derecho Penal” coord. Lascuráin Sánchez, op.cit., págs. 178 y 179.

[45] LASCURÁIN SÁNCHEZ, “¿Restrictivo o deferente? El control de la ley penal por parte del Tribunal Constitucional” en Indret, [l]a técnica normativa remisiva (comúnmente conocida como ley penal en blanco) es válida si es necesaria para la precisión final de lo penalmente prohibido y para la adaptación de la ley penal a un contexto cambiante. Y es válida, sobre todo, si se trata de un apoyo en otras normas más ágiles y más precisas, pero no de una delegación en las mismas de la definición del delito. Por ello el enunciado penal inicial ha de contener ya “el núcleo esencial de la prohibición”. Además, el resultado final, el precepto penal integrado, debe ser suficientemente preciso y accesible para sus destinatarios. El autor cita la STC 127/1990, de 5 de julio, (FJ 3), una de las más claras precisando la necesidad de remisión en ocasiones, pero observando severas exigencias para poder considerar que no hay una afectación al principio de tipicidad.

[46] Sobre este asunto MANJÓN-CABEZA OLMEDA, “libro homenaje al profesor...” op. cit., pág. 681.

[47] MANJÓN-CABEZA OLMEDA establece que no es un “disparate absoluto” que se quiera prevenir (no castigar con penas) la actividad de blanqueo (que no el delito de blanqueo) incluso en

los casos de elusión de los impuestos. Lo que la autora ya no comprende es que ese esquema y “ese exceso de celo” en la ley administrativa se trasladen, sin más, al ámbito penal (op.cit, pág 682).

[48] Sentencia núm. 120/2005 de 10 mayo.

[49] Considerar que una actuación del legislador ordinario (tras haberse reformado varias veces ya el CP y dos veces el tipo de blanqueo de capitales) puede ser una interpretación auténtica o tener efectos interpretativos, tan importantes, como incluir la cuota defraudada, es oportunista. Mal encaminados vamos si en vez de actuar con una ley orgánica para reformar el CP vamos a solucionar debates doctrinales actuando mediante una ley administrativa empleándola como elemento o pauta para interpretar algún elemento del tipo penal debatido. Parece que no es el cauce que debemos seguir. Por ello muchos defendemos que se afecta al principio de reserva de ley orgánica y, como consecuencia, al principio de legalidad, por lo que la interpretación sugerida es inconstitucional.

[50] PONS considera que la vía adecuada para introducir la cuota tributaria dentro de la definición del término “bienes” hubiese sido la reforma del Código Penal, modificado recientemente y que no hace alusión expresa a esta cuestión en relación con el delito de blanqueo de capitales. (“Comentarios al proyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo: nuevas obligaciones para entidades financieras y otros sujetos obligados”, Actualidad Jurídica Uría Menéndez / 25-2010 pág. 65).

[51] STS 974/2012, de 5 de diciembre (FJ. 37), el Tribunal Supremo avala en sus líneas la postura defendida por cierto sector doctrinal. Realmente la Sentencia en este punto transcribe lo argumentado por BLANCO CORDERO en su ya citada obra, pág. 512. Igual CAMPOS NAVAS, “Lavado de dinero y delito fiscal”, op.cit, pág: 5.

[52] REQUE MATA deja clara su opinión sobre la gran dificultad de concretar qué bienes de los que integran el patrimonio del defraudador proceden del delito fiscal y cuales no proceden de éste (“¿puede considerarse el delito fiscal previo al delito de blanqueo de capitales?” pág. 287).

[53] BLANCO CORDERO, op.cit. Pág. 515.

[54] GÓMEZ BENÍTEZ, “Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferencia con la defraudación fiscal”, pág.18; BLANCO CORDERO, “el delito de blanqueo de capitales”, op. cit, pág 515.

[55] BLANCO CORDERO, op.cit. 515; REQUE MATA, en el mismo sentido, recuerda que la mayor dificultad a la hora de determinar exactamente cuáles son los bienes que proceden de delito y son objeto material de blanqueo se debe a la fungibilidad del dinero, pues suele ser el bien que integra la cuota tributaria que discutimos si puede ser blanqueada (“¿Puede considerarse al delito fiscal previo al delito de blanqueo de capitales?”, op.cit. 287).

[56] El ejemplo es una modificación del propuesto por LÖWE-KRAHL que puede verse en BLANCO CORDERO), op. cit. 517 (nota 664)

[57] En este sentido BLANCO CORDERO, op.cit. pág. 517. Corroborado por nuestro Tribunal Supremo en las líneas de la STS 974/2012 de 5 de diciembre, FJ 37.

[58] O de otro modo se ha individualizado la cuota, como por ejemplo, la cuota ha sido ingresada en una cuenta diferenciada.

[59] Blanco Cordero, op.cit. pág 515 y ss, al igual que en la STS 974/2012 de 5 de diciembre; Del Moral Torres (voto particular) se niega a ver que las dificultades prácticas de individualización de los bienes provenientes de delito fiscal se deban únicamente a la fungibilidad del dinero, dice tratarse de un problema sustancialmente distinto. Estoy a favor de esta afirmación.

[60] Blanco Cordero, “el delito de blanqueo de capitales”, op. cit. pág. 518.

[61] Me remito al punto del trabajo en el que se aborda la problemática del bis in idem. Simplemente recordar que este razonamiento puede verse entre otros muchos: en el voto particular a la Sentencia 974/2012 Del Moral Torres. Fernández Teruelo, op cit. pág. 325; Díaz y García Conlledo, op.cit. pág. 629.

[62] Recordemos la Sentencia 265/2015, en este pronunciamiento el TS cualifica los verbos típicos que conforman la conducta típica del 301 CP. Acúdase al punto del non bis in idem, donde es tratado el problema con mayor amplitud.

[63] Siempre que hablemos de blanqueo en este punto del bis in idem, debemos situarnos en el problema generado por el autoblanqueo de los bienes procedentes del delito fiscal, para que estudiar la posible vulneración del bis in idem tenga sentido.

[64] Así lo ha reconocido la jurisprudencia constitucional entre otras: SSTC 2/1981, de 30 de enero, 177/1999, de 11 de octubre, 2/2003, de 16 de enero.

[65] M. Pérez Manzano, Introducción al Derecho Penal, AAVV., Coord. Lascurain Sánchez op.cit. pág. 112 y ss.

[66] STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 3. a

[67] En la mayoría de las sentencias del Tribunal Constitucional se observa un enfoque normativo (por todas, SSTC 154/1990, de 15 de octubre; 77/2010, de 19 de octubre), sobre el que nosotros trabajaremos.

[68] STS 265/2015, de 29 de abril.

[69] Postura defendida por nuestro Tribunal Supremo en su STS 974/2012, 5 de diciembre, y en un sentido parecido, aunque algo más general y menos concreto para nuestro trabajo en STS 29-4-2015.

[70] STS 265/2015, de 29 de abril (donde se discute la posible vulneración del bis in idem del autoblanqueo de dinero proveniente del tráfico de drogas). Véase en nuestro trabajo el punto que trata más en profundidad el bien jurídico protegido en el blanqueo de capitales; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO considera que puede esgrimirse con éxito que no se da la identidad de fundamento entre delito fiscal y blanqueo de capitales, por lo que al no defender estrictamente los mismos bienes jurídicos no habría vulneración del citado principio. No obstante añade que es extraño que en un supuesto práctico se produzcan sin excepción (o casi) dos delitos, tampoco tan lejanos, referidos en definitiva a lo mismo: la ocultación de parte del patrimonio para no pagar impuestos (op.cit. pág. 629).

[71] STS 974/2012, 5 diciembre, en este pronunciamiento el Tribunal descarta expresamente que exista afectación al bis in idem por sancionar a un sujeto en concurso real por delito fiscal y posterior blanqueo de las ganancias procedentes del delito fiscal que él mismo cometió.

[72] Véase el comentario a la Sentencia que realiza MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, en “El Autoblequeo, el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales”, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014, op.cit. pág. 77 y ss.

[73] STS 884/2012 de 8 de noviembre. Considero que merece la pena traer a colación que el legislador alemán excluye expresamente el autoblequeo, por lo que no lo sanciona, por considerar que afecta al principio non bis in idem.

[74] DOPICO-GÓMEZ ALLER, “Si todo es blanqueo...”, op.cit., pág.2; GIL PECHARROMÁN, “Delito fiscal y blanqueo: dos sanciones para una actuación”, op.cit., pág 4 y 5; LUZÓN CAMPOS, “Blanqueo de cuotas defraudadas...”, op.cit., pág. 2; Magistrado DEL MORAL (voto particular STS 974/2012) establece que si el delito de defraudación tributaria consiste en la ocultación de bases tributarias, ocultar los bienes que constituyen la "cuota tributaria" no añade nada. La extensión del delito del art. 301 a los delitos contra la Hacienda Pública supone multiplicar su castigo sin fundamento, añadir a las penas del art. 305, las del art. 301.

[75] Postura defendida por BACIGALUPO ZAPATER en su obra, “Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero”, ed. Civitas, Thomson Reuters, 2012; en el mismo sentido, suscribe esta postura, DEL ROSAL BLASCO, op.cit. pág.5; En contra de la teoría de este autor el Tribunal Supremo en todas sus sentencias, pero en la STS 265/2015 (solamente falta hacer una referencia a este renombrado autor en su FJ 8 estableciendo que el blanqueo supone una introducción de los capitales que provienen de delito en el ciclo económico, por lo que el precepto que sanciona el delito precedente no puede comprender íntegramente el desvalor de las actividades posteriores de blanqueo.

[76] Esta era la postura defendida por el Voto Particular a la Sentencia 974/2012, DEL MORAL establece que es necesaria una interpretación restrictiva, pues es la única forma de salvar la vulneración que el exceso punitivo del 301 CP está dando lugar, y continúa: posiblemente la fórmula que a priori se revela como más fructífera será la de referir las intencionalidades descritas en el art. 301.1 a todas las conductas típicas y no únicamente a las que gramaticalmente parecen más vinculados esos propósitos.

[77] La mayor parte de la doctrina a favor de esta interpretación restrictiva; en contra DEL CARPIO DELGADO, “la posesión y utilización como nuevas conductas en el delito de blanqueo de capitales”, Revista General de Derecho Penal 15 (2011); BLANCO CORDERO, op.cit., pág. 603 ss, está a favor de la necesidad de la interpretación restrictiva del tipo, pero cree que no cabe esta interpretación pues se escapa claramente de la interpretación literal (argumento al que me opongo radicalmente) y a la intención del legislador.

[78] Conclusión a la que llega BLANCO CORDERO tras lectura de la citada sentencia, op. cit., pág. 601.

[79] Establece el Tribunal que el blanqueo lo que pretende es incorporar esos bienes al tráfico económico legal y la mera adquisición, posesión, utilización, conversión o transformación constituye un acto neutro que no afecta por sí mismo al bien jurídico protegido.

[80] Defendida por el Voto Particular del Magistrado Del Moral Torres, en el célebre asunto “Ballena Blanca”. Es cierto que en aquel asunto se abordaba el asunto de la idoneidad del delito fiscal para ser antecedente del blanqueo de capitales, pero los argumentos más convincentes estaban basados en el supuesto del autoblanqueo de la cuota defraudada y la posible vulneración del non bis in idem que podía generarse en caso de sancionar el autoblanqueo en ese supuesto concreto (en que el delito fiscal es antecedente al blanqueo de capitales).

[81] Un argumento, que en la anterior situación tenía sentido que se esgrimiese (y a mi parecer con bastante razón), era el siguiente: vincular el blanqueo como una actividad ineludible para el defraudador que cometió fraude fiscal (puede verse en el punto en el que se resume la postura a favor del bis in ídem en caso de concurrencia entre fraude fiscal y autoblanqueo de esas ganancias generado por la defraudación fiscal).

[82] MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, “Derecho Penal Económico y...”, op.cit., pág. 569 y 592.

[83] GARCÍA MORENO, “Recientes aportaciones del Tribunal Supremo en autoblanqueo y su eventual incidencia en el delito fiscal”, Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 3, 2015.

[84] Puede verse una síntesis de la teoría en el siguiente epígrafe del trabajo, pero en esencia: la acción típica de blanqueo de capitales consiste en un aseguramiento, utilización o aprovechamiento de los bienes obtenidos por un delito y constituyen, desde un punto de vista material, una parte del delito cometido y forman con este una unidad que debe ser sancionada conjuntamente, con el delito del que habrían provenido esos bienes; en contra GARCÍA MORENO, que considera que con la diferenciación entre la mera posesión o disfrute de la cuota defraudada y la actuación de otras conductas que no suponen mero disfrute (cualificadas), se puede cometer el delito de blanqueo, entrando en concurso real con el delito subyacente (op.cit., pág. 6). Como ya explico, me parece que este argumento no logra “romper” la argumentación de Bacigalupo Zapater, pero creo que pierde cierta fuerza al interpretar restrictivamente y cualificar la figura del autoblanqueo.

[85] BACIGALUPO ZAPATER, “Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero”, op.cit., pág. 20 y ss.

[86] La prohibición del bis in idem, como ya se ha expuesto, no aparece como una cláusula expresa ni en la Constitución, ni en el Código Penal, pero hay algunas normas que intentan evitar la duplicidad de sanciones penales, entre las que se encuentra el artículo 8 CP, cuya ratio legis será evitar la afectación al principio de legalidad y de proporcionalidad, al que atenta el bis in idem.

[87] Algunos también consideran que puede encuadrarse en un supuesto de subsidiariedad, BACIGALUPO ZAPATER, op. cit. pág. 21.

[88] Esta categoría dogmática de los hechos anteriores copenados ha sido reconocida en Alemania, España, Austria, Suiza y también en Italia. Para obtener una información mayor del desarrollo de cada teoría por la doctrina y jurisprudencia de cada país, ver notas 37 y ss en Bacigalupo Zapater, op.cit, pág 22 y 23. Nuestro Tribunal Supremo ha aplicado el criterio de las acciones posteriores copenadas en el famoso Caso Urralburu (STS 20/2001) aunque sin hacer referencia expresa a esta terminología, considerando que la pena del cohecho excluye bajo determinadas circunstancias la del delito fiscal (para ver en profundidad BACIGALUPO SAGGESE, Ganancias ilícitas y Derecho Penal, Ramón Areces, 2002).

[89] MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, “Derechos Penal Económico y de la Empresa”, op.cit, pág: 655 y 656, además añade que las causas específicas de bloqueo serían tres (ver artículo 305.4 CP)

[90] MOLINA FERNÁNDEZ, “¿Qué se protege en el delito de blanqueo de capitales?”..., op.cit., pág. 103, tiene una visión sui generis (adjetivo que empleo con halago, pues la creo opinión muy acertada) de la regularización, considera que muchos de los delitos socioeconómicos tienen una característica muy particular, lo cierto es que tienen encubierta la estructura de derechos permanentes (bien jurídico que tutelan es “gradual”). Su tiempo de ejecución coincide con el tiempo total en que la víctima se ve privada de su bien, por lo que, concluye, que la lesión completa solo se produce cuando de manera definitiva se pierde la disponibilidad de la cosa o la cantidad; ejemplo de ello (continúa el autor) es la regularización, en el que el comportamiento postdelictivo del autor puede tener un efecto prácticamente idéntico al del desistimiento.

[91] Forman parte de este sector doctrinal: MARTINEZ BUJÁN-PÉREZ, op.cit, pág 651 y 652.

[92] Así aparece recogido en SSTS 1336/2002; 636/2003; 751/2003 Y 192/2006; o en el paradigmático voto particular a la STS “Asunto Ballena Blanca”, Del Moral Torres considera la figura de la regularización una excusa absolutoria.

[93] MANJÓN CABEZA OLMEDA, “Blanqueo de capitales y delito fiscal: un matrimonio de conveniencia”, op.cit, pág. 41; del mismo parecer DEL ROSAL BLASCO, “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del fiscal”, editorial La Ley, 5/2013, pág: 5 y ss; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO. Op.cit, pág. 623 y 624, defiende que lo único que podemos entender tras un estudio de los artículos citados es que en caso de regularización no se castigará con esas penas, no habrá responsabilidad penal. “Nada menos... ¡pero tampoco nada más!”

[94] Amparando esta interpretación: el legislador orgánico en el Preámbulo de la Ley, y en consonancia con esta opinión el Informe del Consejo Fiscal sobre el Anteproyecto, pág.7, “Este Consejo Fiscal valora positivamente tal modificación, toda vez la actual configuración de la regularización de la situación tributaria como excusa absolutoria sólo puede entenderse si se hace una interpretación muy amplia de esta causa de exención de responsabilidad penal, la cual no existe en el momento de producirse la conducta delictiva. Por tanto, se estima acertada su inclusión como uno de los elementos que conforman el tipo básico del ‘delito fiscal’ descrito en el artículo 305 del Código Penal”.

[95] MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, op,cit, pág. 652; Informe al Anteproyecto del Consejo General del Poder Judicial, pág: 16-19; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, op.cit: pág: 651; DEL ROSAL BLASCO, op.cit. pág. 5 y 6, del mismo parecer, indica que el plazo de prescripción podría prolongarse a nueve años.

[96] MANJÓN CABEZA OLMEDA, op. cit, pág: 41; en un intercambio con Lascuráin Sánchez comentábamos lo inquietante de la figura de la regularización, que da la impresión que no hay blanqueo porque precisamente el objeto del blanqueo se entrega a Hacienda. Es una especie de blanqueo oficial y premiado. Como se ha construido por algunos autores, es en toda regla un acto con el que se comete blanqueo de capitales, es típico, pero no antijurídico, pues actúas dando cumplimiento a un deber (20.7 CP).

[97] En la siguiente nota establezco qué parte de la doctrina (citando algunos autores) llegan a esta conclusión; no obstante en un intercambio con LASCURAÍN SÁNCHEZ, defiende con acierto que tradicionalmente y literalmente el artículo 301 parece que exige para entender que se ha blanqueado

una conducta típica y antijurídica (previa), aunque no sea culpable o punible. Por lo que pese a no ser punible la defraudación fiscal, sí habría conducta delictiva previa, que serviría de base al delito posterior de blanqueo de capitales.

[98] Parecido a este razonamiento sigue MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, op.cit, pág: 652 y 653; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, op,cit, pág: 621 y 622, no resulta tan tajante, pero se muestra partidario de que aunque consideremos la regularización como causa de supresión de la punibilidad, no resultaría necesariamente fundando el temor a la persecución por blanqueo de quien regularice, pues parecería extraño proceder por delito fiscal y realizar una comprobación judicial de la existencia de los elementos típicos del delito fiscal, dado que no tendría consecuencias punitivas, por lo que difícilmente se va a poder hablar de una “actividad delictiva” previa constatada judicialmente; conviene citar a DOPICO GÓMEZ-ALLER, “La reforma del Derecho Penal Tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, Revista Iuris, Diciembre, 2012, considera la regularización como una figura que exime de la responsabilidad penal y que tras la reforma del 2012, no debe considerarse una “causa de atipicidad sobrevenida”, lo que califica de un disparate. Defiende que la modificación legislativa, literalmente, tan solo establece que quien realice la conducta será castigado, salvo que hubiese regularizado (posteriormente) su situación tributaria. es decir, a quien cometa el delito se le penará, pero quien posteriormente regularice, no. Deducir de esto consecuencias penales materiales o procesales es a todas luces un exceso.

[99] ALONSO GALLO, “El delito fiscal tras la ley orgánica 7/2012”, en Actualidad Jurídica Uría Menéndez / 34-2013.

[100] De este parecer MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, pues piensa que toda excusa absolutoria excluye el carácter delictivo del hecho por faltar el elemento de la punibilidad (op.cit. pág. 652 y 653). En contra una gran variedad de autores, entre los que cabe destacar BACIGALUPO ZAPATER considera que la calificación de la regularización como excusa absolutoria impediría eludir el delito de blanqueo porque solo excluiría la punibilidad del delito fiscal, sin afectar al carácter delictivo de la elusión del pago de impuestos (“La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012”).

[101] Sobre esta posibilidad del supuesto “no acatamiento” avisan entre otros VILAPLANA RUIZ, “¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? (Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal)”, Diario La Ley, nº 8025.

[102] Algunos autores defienden que si consideramos la regularización como una excusa absolutoria (como venía claramente considerándose hasta el 2012) aquel sujeto que regulariza su situación tributaria de forma ordinaria no se le puede garantizar no ser perseguido por blanqueo de capitales y eso era un evidente peligro pues puede hacer desistir del intento de regularizar su situación tributaria.

[103] DEL ROSAL BLASCO, op.cit, pág. 7.

[104] Muy críticos con esta “jugada” del legislador orgánico: DEL ROSAL BLASCO, op.cit, pág.7; MARTÍNEZ BUJÁN PÉREZ, op.cit. pág. 652; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, op.cit, pág. 623; BACIGALUPO ZAPATER.

[105] CARLOS MARTÍNEZ BUJÁN habla de un doble papel, en primer lugar una función de interpretación como institución dogmática en el seno de un concreto tipo de acción. En segundo lugar, se concibe como una razón o conjunto de razones que permiten justificar la intervención del Derecho penal (Derecho penal económico y de la empresa, parte general). El mismo autor

diferencia entre bien jurídico mediato e inmediato. Es la figura del bien jurídico inmediato el que sirve para desempeñar la función interpretativa, en virtud de la cual el bien jurídico desempeñará una relevante misión en la tarea de descubrir el sentido y la finalidad de un determinado tipo en el marco de la denominada interpretación teleológica Pérez (“Derecho Penal Económico y de la Empresa parte general”, Valencia, Tirant lo Blanch 2013).

[106] MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ apunta que ya que se viene sosteniendo desde el antiguo artículo 344 bis (h), hoy en día derogado (“Derecho Penal Económico y de la Empresa parte especial”, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015, 5ª ed. pág. 564)

[107] En un sentido similar se pronuncia, BACIGALUPO ZAPATER, considerando que el delito de blanqueo tiene como finalidad sancionar toda colaboración posterior con el autor del delito que generó las ganancias, protegiendo así la Administración de Justicia (“Estudio comparativo del derecho penal de los estados miembros de la UE sobre represión del reciclaje o blanqueo de dinero ilícitamente obtenido”, Coord. Bacigalupo Zapater, en “Curso de Derecho Penal Económico”, Madrid, 1998, pág. 207).

[108] VIVES ANTÓN Y GONZÁLEZ CUSSAC, “Comentarios al Código Penal de 1995”, II, Valencia, 1996, pág. 1464. Considero esta teoría bastante acertada, además la forma de justificar su razonamiento coincide y se refuerza con el último pronunciamiento del Tribunal Supremo (265/2015, 29 de abril), en el que se establece una interpretación restrictiva del tipo, gracias a la cual cualquiera de los verbos típicos del 301.1 CP tienen que llevarse a cabo con la finalidad de ocultar y encubrir su origen ilícito.

[109] MARTÍNEZ-BUJÁN, op.cit., 564; pág. y Blanco Cordero, op.cit, pág. 314 ,. Defienden los autores que es evidente la configuración genuinamente socioeconómica que se pretendió otorgar al blanqueo de bienes. A mi humilde entender este argumento carece de solidez, ya que ver en un Proyecto la verdadera voluntad del legislador, es ya de por sí cuestionable, pero verla en un Proyecto previo al Proyecto del 1995, basándose en que el propio Proyecto del 1995 dice tener muy en cuenta el Proyecto del 1992, es un argumento endeble y más aún cuando estos autores citados reconocen que la literalidad del artículo 301 CP es claramente una redacción típica tendente a la protección del bien jurídico de la Administración de Justicia, por lo que la voluntad del legislador, cuando éste es claro en la redacción del tipo, solo podrá ser la que se extraiga de la lectura del tipo penal redactado finalmente en el CP del 1995 y no en un Proyecto de 1992.

[110] MIGUEL BAJO Y SILVINA BACIGALUPO, “Blanqueo de Capitales”, en “Derecho Penal Económico”, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, 2ª edición, 678 y ss.

[111] Defienden que la función del delito de blanqueo sería instalarse en la mente del delincuente para establecer en ella la idea de que su conducta no compensa, pues disfrutar de la posible ganancia delictiva puede resultarle muy gravosa. En esta línea, RAGUÉS I VALLÉS, “Lavado de activos y negocios standard”, en “XXIII Jornadas Internacionales de Derecho Penal”, Universidad Externado de Colombia, 2001, pág. 320; Bermejo, “Prevención y castigo de Blanqueo de Capitales. Una aproximación desde el análisis económico del derecho”, Tesis Doctoral, U. Pompeu Fabra, Barcelona 2009, defienden que lo que se tutela es la función preventiva de la Administración de Justicia que consiste en el impedimento de futuros hechos delictivos. El primero de ellos establece que con el castigo del lavado de activos no se protege directamente ningún bien jurídico autónomo, sino que solo se complementa la función de la pena prevista para los delitos graves. Esta postura parece engarzarse con la teoría propuesta por Sánchez-Ostiz en materia de delitos de encubrimiento y receptación, que se basa en la teoría de las normas; en contra, Suárez González, considera la posible afectación al principio de personalidad de las penas, ya que se hace recaer una pena sobre un sujeto

distinto de aquel cuyo comportamiento se pretende evitar; también crítico Gómez Benítez, considera que esta concepción tiene el inconveniente de abarcar solamente una parte del problema político criminal de la introducción en el sistema económico de bienes procedentes de la comisión de determinados delitos.

[112] Durante el punto trataremos la argumentación seguida por otros autores, pero creo necesario explicar brevemente la importante aportación de FERNANDO MOLINA FERNÁNDEZ que defiende en conclusión que el blanqueo es una actividad compleja, multiofensiva, que provoca dos tipos de efectos disvaliosos: por un lado es encubrimiento y afecta a la administración de justicia en su vertiente vinculada a los fines de la pena (satisfacción de los sentimientos de justicia y prevención de futuros delitos); en segundo lugar, el blanqueo consiste en una participación en sentido amplio, es decir, una participación solo genéricamente coordinada en (1) los delitos de los que procede el dinero blanqueado, (2) aquellos delitos que se pueden cometer haciendo uso del dinero blanqueado y no pudiesen cometerse sin blanqueo (“¿Qué se protege en el delito de blanqueo de capitales?...”, Coords. Bajo Fernández, Bacigalupo Saggese en “Política criminal y blanqueo de capitales”, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 118

[113] MOLINA FERNÁNDEZ, op.cit, pág. 122).

[114] En realidad el problema del bis in idem se daría (en mayor medida) en los supuestos de autoblanqueo. Estoy de acuerdo con estos autores que el bien jurídico protegido en el delito de blanqueo, por configuración y naturaleza propia del delito, será el bien jurídico del delito precedente, pero cuidado, estando de acuerdo con esa conclusión, considero que estamos ante un delito pluriofensivo; primeramente por la redacción del tipo, pues creo que exige que consideremos como bien jurídico protegido la Administración de Justicia; y al menos, aunque sea de manera “medial” el orden socioeconómico se ve vulnerado.

[115] Entre los que destacan, GÓMEZ INIESTA, “El delito de blanqueo de capitales en derecho español”, Barcelona, ed. Cedecs, 1996, pág., 35 y ss; Blanco Cordero, op.cit., pág. 310 y ss; ARÍAS HOLGUÍN, Aspectos político criminales y dogmáticos del tipo de comisión doloso de blanqueo de capitales, Madrid, 2011, pág. 152.

[116] Entienden que el bien jurídico protegido por el blanqueo de capitales es la circulación de los bienes en el mercado”, que debe ser tutelada frente a la incorporación de los bienes de procedencia delictiva (Juana Del Carpio Delgado, “El delito de blanqueo de bienes en el nuevo Código Penal”, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, pág. 81 a 87), considera que constituye un bien jurídico de carácter colectivo que permite el funcionamiento del mercado, de facto su afectación afecta a pilares básicos de la economía de mercado, como la igualdad de condiciones, que se distorsiona cuando se emplean bienes ilícitos.

(se nutre fundamentalmente del autor alemán Bottke) estableciendo que la protección de la libertad del tráfico económico contra los productos de origen delictivo es una condición esencial para el desarrollo de la economía de mercado. Defiende que la naturaleza de este bien jurídico no es de titularidad estatal, es un bien jurídico que, por afectar a los intereses de la comunidad en general, es de naturaleza colectiva y que, en concreto, va referido al funcionamiento del sistema de libre mercado; en un sentido, a mi parecer muy similar, Miguel Abel Souto, “El delito de blanqueo en el Código penal español. Bien jurídico protegido, conductas típicas y objeto material tras la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, Ed. Bosch, Barcelona, 2005, pág. 56 (determina afectación al orden socioeconómico) y 75 y ss (indaga y concreta), cree que el aspecto del orden socioeconómico que resulta afectado por el blanqueo debe concretarse en el tráfico financiero y económico legal; del mismo parecer, Gómez Benítez, op.cit. pág. 6.

[118] , BLANCO CORDERO, op.cit, pág. 320 y ss, que considera (la libre competencia) es el pilar básico del libre mercado.

[119] BLANCO CORDERO, op.cit., pág. 310 y ss.

[120] En contra de la opinión del último pronunciamiento del Tribunal Supremo (265/2015), donde se considera que hay una sola conducta típica (no dos grupos de conductas) y todos los verbos que conforman la acción típica se les exige que sean abarcados con la finalidad de ocultación o encubrimiento de su origen ilícito.

[121] MARTINEZ BUJÁN, Derecho Penal Económico y de la Empresa parte general, Valencia, 2015, p.157, idea que aparece ya recogida por Martínez-Buján, que asegura que orden socioeconómico no sirve para designar un bien jurídico directamente protegido en sentido técnico; establece el autor que a los efectos de interpretar la figura de blanqueo, resulten insuficientes las referencias a dicho orden sin mayores especificaciones. Emplea argumentos, como por ejemplo, que la intención del legislador pretende dirigir el delito y configurarlo como un delito frente al orden socioeconómico ya que lo ubica sistemáticamente en el título XIII “delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico”. También defiende el autor que los precedentes legislativos avalan esta interpretación y habla del ya famoso, pese a las pocas páginas de trabajo, Proyecto de 1992, que como ya he dicho, está indirectamente presente en el Preámbulo del Código Penal de 1995. No criticaré más este argumento pues ya dediqué mucho espacio anteriormente, pero que este autor eleve a precedente legislativo de gran fiabilidad argumentativa el Proyecto del 1992 es muy cuestionable.

[122] La postura que defiendo, consiste en ver el delito de blanqueo como un delito pluriofensivo, en el sentido que lo ve, por ejemplo, ABEL SOUTO, op. cit., pág. 83 a 89; o PALMA HERRERA, “Los delitos de blanqueo de capitales”, Madrid, 2000, pág. 297; pero la diferencia es que estos dos autores solo ven dos bienes afectados, yo defiendo que hay tres: Administración de Justicia, el bien jurídico del delito precedente y, por último, el orden socioeconómico.

[123] Así lo ha reconocido la reciente Sentencia del Tribunal Supremo 265/2015 de 29 de abril que reza lo siguiente: el artículo 301 CP solo tipifica una modalidad de conducta que consiste en realizar actos encaminados en todo caso a ocultar o encubrir bienes de procedencia delictiva, o a ayudar al autor de esta actividad a eludir la sanción correspondiente. El propio Tribunal Supremo es consciente de la necesidad de una interpretación restrictiva y establece que esta doctrina jurisprudencial era necesaria para eliminar, entre otros, vulneraciones de principios básicos del derecho penal, citando la sentencia el non bis in ídem (que se ponía en gran peligro sobre todo en caso de autoblanqueo).

[124] De la misma opinión MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, op.cit., pág. 566.

[125] En contra a esta afirmación está MOLINA FERNÁNDEZ que considera que el blanqueo no es un delito contra los diferentes aspectos del orden socioeconómico, lo que no quiere decir que no pueda afectar negativamente a algunos, como también puede hacerlo positivamente. Continúa: lo malo del blanqueo no es traer a la economía legal el fruto ilegal del delito, sino, como enseguida veremos, lo que esta actividad favorece a la acción delictiva (“¿Qué se protege en el delito de blanqueo de capitales?...,op.cit., pág.113)

[126] Más arriba hemos explicado porqué creemos que hay que concretar el bien jurídico “orden socioeconómico”.

[127] Siguiendo básicamente a ABEL SOUTO, op.cit, pág. 77 y ss; en el mismo sentido, recordemos, autores como, DEL CARPIO DELGADO, op.cit., pág 82; Martínez Buján-Perez, op.cit., pág. 565 y 566; la Directiva 91/308/CEE, parece que apoya esta concepción, considera que la finalidad de sus líneas es la de evitar que los blanqueadores se aprovechen de la liberalización del movimiento de capitales y la libre prestación de servicios financieros que implica el espacio financiero integrado, pues la Unión se convertiría en un campo abonado para el blanqueo.

[i] Artículo L.228 Código de Procedimientos Fiscales (libre des procédures fiscales).

[ii] El Tribunal Supremo Belga 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.

[iii] Blanco Cordero expone que la dificultad en este país es determinar cuándo el fraude fiscal previo es considerado ordinario o grave y organizado.

[iv] Parte de la doctrina española establece la idea de que el blanqueo de capitales sea un delito especial en el que quede excluido como autor de blanqueo el sujeto del delito antecedente.

[v] Sobre el fundamento de la norma penal Alemana 261 (número primero, último párrafo) Blanco Cordero fija que reside, según el legislador alemán, en la apreciación de que normalmente las ganancias de las actividades criminales organizadas normalmente no tributan. Al no tributar, el fraude fiscal aumenta el poder financiero de la delincuencia organizada e incrementa exponencialmente 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.

[vi] Blanco Cordero. Reamente observo que no es más que un problema derivado del primer punto recogido en el trabajo sobre la doctrina alemana, es decir, sobre la gran dificultad de concretar la cuota tributaria defraudada (considerada dinero sucio) sobre el patrimonio total del defraudador. Precisamente la doctrina Alemana critica las teorías que se han dado para intentar identificar el dinero sucio dentro del patrimonio del defraudador fiscal.

[vii] Sentencia núm. 45643/2009, de 26 de noviembre.

[viii] STS 974/2012, de 5 de diciembre (fj:37).

[ix] Argumento esgrimido por el Voto Particular de la STS 974/2012, de 5 diciembre (pág.3).

[x] Blanqueo aduanero: arts. 415 y 426.3 del Código Aduanero Francés.