

Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal

Bernardo DEL ROSAL BLASCO

Catedrático de Derecho Penal. Abogado responsable de Derecho Penal Económico de Clifford Chance

LA LEY 5/2013

I. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN

La relación jurídica entre el delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales plantea dos órdenes de interrogantes; el primero, el de si deben o no de tributar las rentas o los incrementos patrimoniales ilícitos que constituyen el objeto material de un delito de blanqueo de capitales y, por lo tanto, no tributando —si es que deben de tributar y la cuota defraudada excede de 120.000 €— puede el sujeto activo cometer, también, un delito fiscal y, el segundo, el de si el delito fiscal puede ser delito antecedente o delito subyacente del delito de blanqueo de capitales.

Ni uno ni otro interrogante cuentan con respuestas claras y uniformes en doctrina y jurisprudencia, y aunque en esta exposición me voy a centrar fundamentalmente en la segunda de las cuestiones, porque es la más controvertida, la más específicamente propia de las relaciones entre ambos delitos y la que está ofreciendo una evolución más sensible en las respuestas en los últimos años, haré una breve referencia a la primera de ellas (1) .

Como he anticipado, la doctrina no se ha mostrado uniforme en la solución a la cuestión de si las rentas ilícitas que son objeto de un delito de blanqueo de capitales (o fruto de cualquier de otro delito) deben o no tributar. Hay autores que piensan que este tipo de ganancias ilícitas sí deben de tributar ya que, de lo contrario, se favorecería, de forma inaceptable e injustificada, a quien obtiene sus rentas ilegalmente (2) ; otros entienden, sin embargo, que no porque siempre se produce el comiso de estas ganancias o su entrega como objeto de la responsabilidad civil y, por tanto, no se puede tributar por algo que no está ya en el patrimonio del obligado tributario (3) ; y, finalmente, un tercer grupo que entiende que mientras que llega la condena y el comiso de las ganancias, subsistirá la renta generada por esas ganancias y, por tanto, se puede aplicar la institución de las ganancias patrimoniales no justificadas (4) . Esta última posición puede ser, en mi opinión, la más razonable y coincide con la expresada por la jurisprudencia en el conocido *caso Urralburu* (STS 20/2001, de 28 de marzo (LA LEY 3306/2001)). En esta sentencia, el Tribunal Supremo determinó que el delito fiscal quedaba absorbido por el delito que es la fuente directa de los ingresos sólo cuando se dieran tres requisitos: primero, que los fondos que se oculten a la Hacienda Pública procedan, de modo directo, inmediato y exclusivo del de las dádivas del delito anterior; segundo, que el delito inicial sea, efectivamente, objeto de condena; y, tercero, que la condena penal del delito previo incluya el comiso de todos los beneficios derivados de las dádivas o la condena a su devolución como responsabilidad civil (5) . De modo que, como indica la sentencia, «si bien debe mantenerse que la presunta ilicitud de la procedencia de los bienes no exime del delito fiscal, y que no existe incompatibilidad entre la condena por una serie de delitos que generan beneficios económicos (en este caso, era un delito de cohecho) y las condenas por delitos fiscales deducidas de incrementos patrimoniales derivados de una pluralidad de fuentes, incluidos los beneficios indirectos de los referidos actos delictivos, no sucede lo mismo cuando los incrementos patrimoniales que generan el

delito fiscal proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de condena» (6) . Y estos es así porque, en estos casos, se pierden dichos beneficios por el comiso o la indemnización, lo que daría lugar a incurrir en un *bis in idem* si se condena, también, por el delito fiscal.

En relación a la segunda de las cuestiones que planteaba más arriba, desde hace años, la doctrina penal discute acerca de la posibilidad de que el delito fiscal pueda ser delito antecedente o subyacente del delito de blanqueo de capitales, de modo que los importes de las cuotas defraudadas a la Hacienda Pública se puedan constituir en esos *bienes que tienen su origen o que proceden de una actividad delictiva*, es decir, en el objeto material idóneo del delito, a los que se refiere los tipos del art. 301.1 (LA LEY 3996/1995) y 2 CP, y cuya posesión, utilización, conversión o transmisión generarían la correspondiente responsabilidad criminal. Dicho en otras palabras, lo que la doctrina penal ha venido discutiendo es si el dinero dejado de ingresar en las arcas públicas, como consecuencia de la elusión del pago de tributos delictiva, puede considerarse fruto o producto del delito fiscal.

Ello no obstante, existe acuerdo en considerar que el delito fiscal, en la modalidad de obtención indebida de devoluciones, o el delito de fraude de subvenciones, sí pueden ser delitos previos del delito de blanqueo de capitales, porque estas modalidades responden más a la estructura de un delito de estafa, donde hay un desplazamiento patrimonial a favor del sujeto activo, y, por lo tanto, la ganancia o los frutos obtenidos sí tienen un origen ilícito (7) .

Las dos posibles posiciones doctrinales que han generado las dos posibles respuestas a este interrogante han ido encontrando, respectivamente, mayores obstáculos o mayores apoyos legales conforme se han producido determinadas modificaciones legales, pero así y todo el problema no ha encontrado, al menos doctrinalmente, una solución interpretativa pacífica y definitiva.

Por lo demás, el debate dista mucho de ser meramente académico, porque las consecuencias prácticas de una respuesta negativa o positiva son notables. Como se ha señalado por algún autor (8) , piénsese, por ejemplo, que la relación de terceros operadores del tráfico jurídico con los fondos o el dinero defraudado puede ser atípica o punible, en función de si la respuesta a la anterior pregunta es negativa o positiva, pudiéndose generar responsabilidad penal no ya por el blanqueo doloso de esos fondos sino por el mero blanqueo imprudente (art. 301.3 CP (LA LEY 3996/1995)). Igualmente, hoy por hoy la prescripción del delito fiscal tiene un plazo inferior a la del delito de blanqueo de capitales, con lo cual lo que no se puede perseguir por la vía de un delito se podría perseguir por la vía del otro. Y no digamos ya las consecuencias punitivas tan enormemente gravosas que podría tener una doble condena por delito fiscal y por blanqueo de capitales.

El desarrollo de esta cuestión, aún no resuelta por la jurisprudencia (9) , exige, pues, distinguir entre la situación antes de las reformas del año 2010, la situación hasta ahora vigente y lo que puede ser la situación legal cuando entre en vigor, el próximo 17 de enero de 2013, la LO 7/2012, de 27 de diciembre (LA LEY 22075/2012), por el que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre (LA LEY 3996/1995), del CP, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, publicado en el *BOE* de 28 de diciembre de 2012.

II. LA SITUACIÓN ANTES DE LAS REFORMAS DEL AÑO 2010

Antes de las reformas habidas en el año 2010 en la legislación de blanqueo de capitales y en el CP — a las que luego me referiré—, los argumentos a favor de la posibilidad de que el dinero dejado de ingresar en las arcas públicas, como consecuencia de la elusión del pago de tributos delictiva, pudiera considerarse fruto o producto del delito fiscal y, por tanto, que éste pudiera considerarse delito antecedente del blanqueo de capitales, no lograron abrirse camino significativamente en la doctrina.

Básicamente, los argumentos a favor de tal posibilidad siempre han girado en torno a la misma idea: «la *cuota defraudada constituye un bien* en el sentido del art. 301 CP (LA LEY 3996/1995), que constituye simultáneamente un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador. Y además supone el beneficio o provecho económico *derivado del delito* susceptible de ser considerado bien idóneo del delito de blanqueo de capitales» (10) . Dicho con las palabras de otro autor, lo que esta corriente doctrinal entiende es que quien no ingresa en la Hacienda Pública la cuota a la que estaba obligado, obtiene una ganancia que, por ser consecuencia del incumplimiento de un deber, es ilícita. Además, es una ganancia retenida, material o efectivamente, el patrimonio del incumplidor, con lo que éste puede proceder a transformarla, ya sea vía consumo, ya lo sea vía ahorro, ya vía inversión. Por tanto, «esa retención de valores económicos es el **provecho de un delito**, y puede ser blanqueado a través de su ocultamiento, transmisión o inversión, para situarlo en lugares o a nombres a/de los cuales la Administración de Justicia no pueda llegar» (11) .

Sin embargo, como he señalado, antes de las reformas del año 2010, esta línea de pensamiento sólo era minoritariamente seguida por algunos que, en efecto, no veían inconveniente alguno en que el delito fiscal fuera el delito antecedente del delito de blanqueo de capitales (12) . Además, desde el año 2005, la Agencia Estatal de Administración Tributaria daba por hecho que el delito fiscal podía ser delito precursor del delito blanqueo de capitales, porque la Resolución de su Dirección General de 7 de febrero de 2005 señalaba como una de las actuaciones preferentes de investigación la de las «operaciones de blanqueo en las que el delito previo sea el delito fiscal». Pero la base argumental para sustentar esa convicción era frágil. Primero, porque el argumento de que la cuota defraudada no es producto de una actividad ilícita sino lícita no podía desvirtuarse con apoyo en norma legal alguna y, sin embargo, ahora, según algunos autores, sí es posible encontrar ese apoyo legal (art. 1.2 Ley 10/2010 (LA LEY 8368/2010)) para poder concluir lo contrario; segundo, porque el auto-blanqueo y la mera posesión o utilización de los bienes producto de una actividad delictiva era impune en la redacción anterior a la reforma penal de 2010 (13) , con lo cual la detección de la conducta del blanqueo en este tipo de casos se antojaba casi imposible, porque cómo se va a poder distinguir si el dinero que un tercero estaba *adquiriendo, convirtiendo o transmitiendo* era, precisamente, el *producto* del delito fiscal y no el *producto* de la actividad lícita que generaba los ingresos que estaban en el origen de la historia de la elusión fiscal.

Por tanto, hasta las reformas del año 2010, se podía afirmar, sin ningún género de duda, que la tesis que negaba la posibilidad de que la cuota defraudada tuviera su origen en el delito fiscal y no en una actividad lícita y, por tanto, la que negaba la posibilidad de que el delito fiscal pudiera ser delito antecedente o subyacente de un delito de blanqueo contaba con más sustento legal que la tesis contraria.

III. LA SITUACIÓN VIGENTE TRAS LAS REFORMAS DEL AÑO 2010

En el año 2010 irrumpen en nuestro ordenamiento jurídico, por una parte, la Ley 10/2010, de 28 de abril (LA LEY 8368/2010), de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo y, por otra, la LO 5/2010 (LA LEY 13038/2010), de Reforma del CP.

A partir de su entrada en vigor, el art. 1.2 Ley 10/2010, de Prevención del Blanqueo de Capitales (LA LEY 8368/2010) considera, «a los efectos de la presente Ley», «bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito... con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública». Por su parte, la LO 5/2010, de 22 de junio (LA LEY 13038/2010), por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre (LA LEY 3996/1995), del CP, modificó el apartado 1 del art. 301, de modo que, a partir de su entrada en vigor, comete delito de blanqueo de capitales quien «adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona», con lo cual el auto-blanqueo pasaba a ser punible

como también la mera posesión o utilización de los bienes, facilitando la punición de quien cometió el delito fiscal y luego posee o utilice el importe de la cuota defraudada.

Esta nueva regulación, ha propiciado, sin ninguna duda, un reforzamiento de las posiciones favorables a considerar el delito fiscal como delito antecedente o subyacente del delito de blanqueo de capitales. Así, por ejemplo, para el Consejo Fiscal no cabe ninguna duda de que el nuevo art. 1.2 Ley 10/2010 (LA LEY 8368/2010), hay que valorarlo positivamente porque se trata de «excluir las interpretaciones doctrinales que estiman que los bienes procedentes de delito fiscal no puede ser objeto de blanqueo de capitales» (14) y para el Consejo General del Poder Judicial tampoco parece haber problema en considerar que «la cuota defraudada a la Hacienda Pública en cuanto sea el producto de un delito fiscal, podría ser objeto de una operación de blanqueo de capitales» (15) . Hay quienes, incluso, no han dudado en decir que la Ley 10/2010 (LA LEY 8368/2010) ha acallado definitivamente la polémica al incluir, expresamente, la cuota defraudada en la definición de los bienes de procedencia ilícita (16) .

A los partidarios de esta posición les acompaña, desde luego, la corriente internacional, porque en las nuevas recomendaciones del GAFI/FAFT, publicadas en el mes de febrero de 2012, se amplía la lista de delitos antecedentes o subyacentes al delito de blanqueo de capitales para incluir los delitos fiscales graves (17) . De esta forma, en el ámbito internacional se continúan marcando líneas de actuación político-criminales tendentes, siempre, a expandir los contornos del delito de blanqueo de capitales, delito cuya naturaleza ha quedado ya definitivamente desfigurada. Porque lo que en principio se suponía que era un tipo penal para combatir el tráfico de drogas y, posteriormente, el crimen organizado, incluyendo el terrorismo, hoy se ha convertido en el medio ideal para habilitar investigaciones penales y dictar medidas cautelares allí donde las limitaciones típicas de otras figuras delictivas o las dificultades probatorias no lo permiten. De modo que, por ejemplo, si el delito fiscal ha prescrito, no hay problema, se inician las actuaciones por blanqueo de capitales y problema solucionado (18) , porque el que el delito fiscal haya prescrito no es óbice para considerar que el bien (la cuota defraudada) que se sigue poseyendo o utilizando tiene su origen en una actividad delictiva porque la prescripción excluye la punibilidad no la tipicidad (19) .

El blanqueo de capitales es un delito en el que, con toda naturalidad, tanto a nivel legislativo como en la práctica judicial forense cotidiana, se han asumido como normales fenómenos que, desde el punto de vista de los principios penales, son patológicos, como lo es el de la inversión de la carga de la prueba, el de la equiparación, a todos los efectos, de la mera preparación a la consumación o el de la sistemática infracción del principio de tipicidad. Porque el mero hecho de tener a disposición cantidades de dinero cuyo origen no se puede justificar es ya suficiente para provocar una persecución, cuando no una condena, por delito de blanqueo de capitales (inversión de la carga de la prueba). Y ello por más que la mera tenencia o posesión no pase de ser, si es que lo llega a ser, un mero acto preparatorio de un posible blanqueo de capitales, que ha sido elevado a la categoría de delito consumado por arte de la reforma de la LO 5/2010 (LA LEY 13038/2010) (equiparación de la preparación a la consumación), que, desde luego, ni se identifica con ninguna de las etapas o fases que el GAFI describe como propias del fenómeno del blanqueo (20) ni está claro que se pueda predicar de ellas, aún, que sean conductas que se realicen «para ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes» (infracción del principio de tipicidad).

De todas formas, resulta llamativo que, incluso, a algunos de los claros partidarios de admitir al delito fiscal como precedente del delito de blanqueo, no les resulte convincente sustentar esa tesis en el texto del art. 1.2 Ley 10/2010 (LA LEY 8368/2010) (21) . Y es que, en mi opinión, y compartiendo el criterio de otros autores (22) , a pesar de lo que señale el art. 1.2 Ley 10/2010 (LA LEY 8368/2010), ello lo es, *a los solos efectos de la misma*, y, por tanto, es posible una interpretación autónoma del art. 301 CP (LA LEY 3996/1995) que lo concilie con los principios penales y con el fin de protección de la norma. Porque, además, desde siempre, la teoría de las normas penales ha

aceptado que los actos posteriores del delito que tienen como objeto asegurar o realizar un beneficio obtenido o perseguido por un hecho previo y no lesiona ningún bien jurídico diferente al vulnerado por ese hecho previo ni aumenta el daño producido al mismo, son actos posteriores copenados impunes, cuyo desvalor queda consumido en el desvalor del acto anterior, aplicándoseles, por tanto, la regla 3.ª del art. 8 CP (LA LEY 3996/1995), y vulnerar esta regla implica incurrir en un *bis in idem*, que es, precisamente, lo que las reglas del art. 8 tratan de impedir. Esta es la posición, magistralmente expuesta en fechas muy recientes, por un conocido autor (23) , que impediría castigar dos veces a un sujeto por ambos delitos, por el delito de blanqueo de capitales y por delito fiscal, por más que aceptáramos que la cuota defraudada pudiera constituirse en objeto material idóneo de un delito de blanqueo de capitales. Porque, como señala esta autor, «la circunstancia de que el delito fiscal pueda ser un hecho del que provenga el dinero poseído, utilizado, convertido o transmitido, no determina por sí misma la aplicación de la pena del art. 301 CP (LA LEY 3996/1995), cuando el autor resulta castigado por el delito fiscal, dado que lo impedirá el art. 8.3.ª CP (LA LEY 3996/1995)». Además, «el delito fiscal tiene en estos casos (art. 77.1 CP (LA LEY 3996/1995)) 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*,... y que consecuentemente resulta co-penado con el delito fiscal» (24) .

Pero es que, además, como se ha señalado en la doctrina (25) , un delito que responda en su configuración típica al patrón de los delitos de omisión, como tiene reconocido la jurisprudencia (26) , 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. Hay que tener en cuenta que los términos *tener origen* (art. 301.1 CP (LA LEY 3996/1995)) o *proceder* (art. 301.2) 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 (27) . En tales condiciones, extender a la cuota tributaria defraudada la naturaleza de *bien que tiene su origen o que procede de un delito* no es sino analogía *in malam partem*, prohibida por la vigencia estricta del principio de legalidad.

IV. LA SITUACIÓN LEGAL A PARTIR DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY ORGÁNICA 7/2012

Una de las reformas introducidas en el texto del delito de defraudación tributaria por la LO 7/2012 (LA LEY 22075/2012), a la que ya hemos hecho referencia, es la modificación del art. 305.1 CP (LA LEY 3996/1995), de modo que al que defraude, por acción u omisión, a la Hacienda Pública (estatal, autonómica, foral o local), «eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo» (28) .

Aunque en apariencia la modificación del artículo pudiera parecer intrascendente o poco significativa, la nueva redacción legal permite defender que se pretende introducir un importante cambio respecto de la situación hasta ahora vigente y que tiene consecuencias en distintos ámbitos. Obviamente, la contemplación de la regularización fiscal como un elemento del tipo de injusto formulado en términos negativos es muy discutible y dista mucha de que no vaya a ser objeto de muy severas críticas (29) , pero si los tribunales de justicia aceptan que la regularización tiene, en efecto, dicha naturaleza jurídica y no la de ser una excusa absolutoria, como se aceptaba que lo era hasta ahora, las consecuencias que se señalan a continuación son incuestionables.

La primera y más importante consecuencia se refiere al plazo de prescripción, porque, en adelante, el delito de defraudación tributaria sólo se habrá de considerar cometido cuando la autoridad tributaria dé inicio a sus actuaciones de comprobación o averiguación, ya que, a partir de ese momento, no se puede regularizar la situación tributaria. De este modo, el momento del inicio del cómputo del plazo de prescripción se puede llegar a prolongar cuatro años más respecto de lo hoy vigente y, por tanto, el delito prescribir, no a los cinco años, sino a los nueve. Hay que tener en cuenta que, una vez cometida la defraudación, la autoridad tributaria puede tardar cuatro años en iniciar actuaciones de comprobación, y sólo en ese momento, cuando las inicia y notifica, el delito ya se puede considerar consumado y, por lo tanto, su prescripción prolongarse, a partir de ahí, cinco años más.

La segunda se refiere a la posibilidad de perseguir por delito de blanqueo de capitales una vez regularizada la situación tributaria. Hasta ahora, con el texto del CP vigente tras la reformas del año 2010, de prosperar la tesis de que el delito fiscal puede ser delito antecedente o subyacente del blanqueo de capitales, la regularización no impide una persecución por blanqueo de capitales. Que esto es así, ha quedado abiertamente de manifiesto con motivo de la reciente regularización extraordinaria o declaración tributaria especial, recogida en la disp. adic. 1.ª RDL 12/2012, de 30 de marzo (LA LEY 5789/2012). Es más que probable que dicha regularización tributaria extraordinaria generara inquietud y ciertas dudas, en organismos europeos e internacionales, acerca del compromiso de España con la lucha contra el blanqueo de capitales y, por tanto, también es probable que para apaciguar esa inquietud y disipar las dudas, el secretario general del Tesoro y Política Financiera se viera obligado a hacer pública la que nota del 11 de mayo de 2012, en la que se señalaba, tajantemente, que «las obligaciones de debida diligencia e información serán aplicables en relación con cualesquiera activos declarados o repatriados de conformidad con la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 (LA LEY 5789/2012), debiendo ejercerse con particular rigor respecto de aquellos clientes que se muestren no cooperativos o remisos a facilitar a los sujetos obligados la información necesaria para practicar la debida diligencia o determinar el origen lícito de los bienes o derechos declarados». La nota en cuestión generó un considerable revuelo, de modo que el gobierno, evidentemente, temió que ello persuadirá definitivamente a muchos de no regularizar su situación tributaria, por el riesgo a ser perseguidos por delito fiscal. Por eso, seguramente, pocos días después, con fecha 24 del mismo mes, dicho alto cargo publicó una segunda nota en la que, matizando lo afirmado en la primera, señaló que «al igual que ocurre con las operaciones financieras vinculadas a otras regularizaciones tributarias, no resultará preceptiva ninguna comunicación cuando respondan únicamente a eventuales infracciones tributarias que deban reputarse regularizadas de conformidad con la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 (LA LEY 5789/2012)». Con ello, aunque lo que se pretendía era tranquilizar a quien podría regularizar su situación tributaria acogándose a la norma —lanzando el velado mensaje de que no se iban a instar persecuciones por blanqueo de capitales contra quienes regularizaban—, al mismo tiempo se estaba dejando claramente establecido que la regularización de la situación tributaria no excluye, hoy por hoy, la posibilidad de que quien regulariza no sea perseguido por un delito de blanqueo de capitales. Y es que, en realidad, no puede ser de otra manera si España pretende ser fiel a sus compromisos con esa exagerada política criminal internacional en materia de prevención y lucha contra el blanqueo de capitales.

Esta situación, es decir, que a quien quiere regularizar su situación tributaria de forma ordinaria no se le puede garantizar no ser perseguido por blanqueo de capitales, puede hacer desistir del intento de regularizar su situación tributaria a muchos obligados tributarios y eso, evidentemente, el gobierno no lo quiere, como, por lo demás, es lógico que no lo pueda querer ningún gobierno. Por eso, por más que la reforma del art. 305.1 se nos intente *vender* como una *mejora técnica*, que no lo es sino todo lo contrario, es obvio que su propósito, más bien, es garantizarle a quien regulariza que no va a ser perseguido por un delito de blanqueo de capitales. El razonamiento del gobierno es evidente: si

prospera la interpretación la interpretación del texto legal pretendida por sus redactores y ésta es recogida, también, por la jurisprudencia (esto es, la regularización es un elemento de la infracción penal, formulado en términos negativos), hasta que se regularice la situación tributaria sin que la Administración tributaria haya notificado el inicio de actuaciones o sin que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra el obligado tributario, o sin que el Ministerio fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias, técnicamente no hay actividad delictiva y, por tanto, técnicamente, 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. Sin embargo, si no se regulariza y la Administración tributaria inicia actuaciones, o se querrela el Ministerio Fiscal, etc. —y este es otro *estímulo* para regularizar—, al obligado tributario no sólo se le va a perseguir por el delito fiscal sino, también, por blanqueo de capitales.

Esto, sin duda, es una peculiar forma de hacer política criminal, porque no es que se utilice el Derecho Penal para fines discutibles, como son los pura y duramente recaudatorios, aún a costa de desvirtuar su función, sino que es, lisa y llanamente, *manipular* el Derecho Penal, violentando sus estructuras lógico-sistemáticas, echando por tierra años de depurado desarrollo técnico-jurídico de la teoría jurídica del delito y de configuración de un Derecho Penal democrático y garantista en sociedades avanzadas. Por lo demás, no está claro que los tribunales de justicia vayan a aceptar la interpretación que se pretende del contenido de injusto del *nuevo* tipo, con lo cual la notable *chapuza* legal se convertiría en perfectamente inútil.

Sin duda que a esta situación tan extraña es a la que termina por llevar una política criminal internacional, en relación con el blanqueo de capitales, tan desmesuradamente punitiva y que hace tanto caso omiso a los principios más elementales que deben de inspirar el diseño del Derecho Penal de una sociedad democrática avanzada.

- (1) De todas formas, la naturaleza de ambos órdenes de problemas es muy diferente. Porque, en un caso —el de si el delito fiscal puede o no ser delito antecedente del delito de blanqueo de capitales—, lo que se plantea es un problema de interpretación del alcance de la norma del blanqueo de capitales y, en su caso, un problema de concurrencia de normas o de delitos con el delito fiscal, mientras que, en el otro —el de la tributación de rentas ilícitas—, el problema se circunscribe, solamente, a eso, a determinar cuáles son los argumentos que deben de llevar a una conclusión (la tributación) o a otra (la no tributación), lo cual ni es un específico problema del delito de blanqueo de capitales ni es un problema de relaciones concursales entre el delito de blanqueo de capitales y el delito fiscal [en el mismo sentido de entender diferente la naturaleza de ambos problemas, BACIGALUPO, E., *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Cizur Menor, 2012, pág. 15, quien, además, critica, con razón, la propensión de algunos autores a confundir ambos tipos de problemas; así, por ejemplo, además de los citados por él, últimamente, HURTADO ADRIÁN, A., «Blanqueo de capitales (Art. 301.1)», en VV.AA., *Reforma del Código Penal. Perspectiva económica tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio (LA LEY 13038/2010)*. Situación jurídico-penal del empresario, Madrid, 2010, págs. 263-264; DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., *Delito fiscal y blanqueo de capitales*, Memento de Autor, Madrid, 2011, págs. 244-245].
- (2) RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E., «Ganancias de origen (ilícito) delictivo y fraude fiscal», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 265, julio-septiembre 2002, págs. 222 y ss.
- (3) CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. M., «Las ganancias patrimoniales no justificadas en el Impuesto sobre la Renta (¿presunciones, ficciones, o cómputo especial de la prescripción?)», en *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, año 15, Núm. 2, 1999, págs. 159 y ss.; BACIGALUPO, S., *Ganancias ilícitas y Derecho penal*, Madrid, 2002, págs. 21 y ss.
- (4) GALARZA, C. J., *La tributación de los actos ilícitos*, Cizur Menor, 2005, págs. 255 y ss.; MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 3.ª ed., Valencia, 2011, pág. 507.

- (5)** Diferente fue la posición mantenida en el caso Nécora (STS 7 de diciembre de 1996) y caso Roldán (STS 21 de diciembre de 1999), en donde el Tribunal Supremo admitió el concurso de delitos entre ambas infracciones sobre la base del principio de igualdad en materia tributaria, aparte de entender que no existe precepto legal alguno que excluya la fiscalidad de unas rentas o ganancias en función de su origen ilícito.
- (6)** Este criterio jurisprudencial ha sido, posteriormente, confirmado por las SSTs nos 769/2008, de 30 de octubre (LA LEY 189431/2008), y 737/2009, de 6 de julio (LA LEY 125367/2009).
- (7)** Véase, CHOCLÁN MONTALVO, J. A., «¿Puede ser el delito fiscal delito precedente del delito de blanqueo de capitales?», en Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 37, 2007, pág. 163.
- (8)** LUZÓN CAMPOS, E., «Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja McFly», en LA LEY, núm. 7.818, 14 de marzo de 2012, pág. 1.
- (9)** BACIGALUPO, E., Sobre el concurso..., ob. cit., págs. 13-16.
- (10)** BLANCO CORDERO, I., El delito de blanqueo de capitales, 3.ª ed., Cizur Menor, 2012, pág. 416 (cursiva en el original).
- (11)** DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., Delito fiscal..., ob. cit., pág. 191 (negrilla en el original).
- (12)** ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C., El delito de blanqueo de capitales, Madrid, 2000, pág. 185; PALMA HERRERA, J. M., Los delitos de blanqueo de capitales, Madrid, 2000, pág. 715-716; CAMPOS NAVAS, D., «Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que el delito fiscal sea el delito precedente al blanqueo», en LA LEY, núm. 6.383, 21 de diciembre de 2005, págs. 1 y ss.
- (13)** Decía el texto del art. 301.1, anterior a la reforma de la Ley Orgánica 5/2010 (LA LEY 13038/2010), «el que adquiera, convierta o transmite bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en un delito, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triple del valor de los bienes».
- (14)** Informe del Consejo Fiscal sobre el Anteproyecto de Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo, de 28 de septiembre de 2009, pág. 4.
- (15)** Informe al Anteproyecto de Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo, Consejo general del Poder Judicial, 29 de septiembre de 2009, pág. 63.
- (16)** ZAMORANO, S., «El delito fiscal como antecedente del delito de blanqueo de capitales: ¿principio o fin de la polémica?», en Legaltoday.com, 23 de marzo de 2012.
- (17)** Véase, The Faft Recommendations, International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation, OECD/FAFT, February 2012, págs. 34 y 113.
- (18)** Así, con razón, BLANCO CORDERO, I., «El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales», en Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, 13-01 (2011), pág. 01:44.
- (19)** Critica esta argumentación, DE LA MATA BARRANCO, N., «Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en VV.AA., Reforma del Código Penal. Perspectiva económica tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio (LA LEY 13038/2010). Situación jurídico-penal del empresario, Madrid, 2010, pág. 271.

- (20)** Según GAFI, esas fases o etapas serían: 1.^a) Introducción, inserción o colocación del efectivo en el sistema financiero, de modo que grandes cantidades de dinero en efectivo deben hacerse desaparecer, desvinculándolas del delito (por ejemplo, colocación del dinero mediante el ingreso en depósitos en las entidades financieras, en cantidades lo suficientemente pequeñas para no ser obligatoria ni la identificación de la procedencia del dinero, ni la identificación de la persona que intenta el depósito; uso de cajas de seguridad de las entidades financieras; uso de los cajeros automáticos durante las 24 horas del día y desde cualquier punto del país e incluso internacional; adquisición de títulos al portador como cheques bancarios, la compra de cheques de viajero en divisas, y pagarés anónimos; contrabando de dinero en efectivo; utilización de casinos, casas de juego y compra de premios de lotería, incluso casinos en internet, etc.). 2.^a) Conversión, transformación, encubrimiento o estratificación, que consiste en la compra de bienes, activos financieros o de otro tipo, y transferencias de fondos con el objetivo de dificultar el rastro del dinero y desconectarlo de su origen delictivo (por ejemplo, realización de transferencias bancarias internas; transferencias electrónicas internacionales de banco a banco; utilización de redes bancarias paralelas y clandestinas; adquisición de bienes de consumo y su posterior reventa, etc.). 3.^a) Integración o inversión, que se corresponde con el proceso final del ciclo del blanqueo, en la que se pretende el asentamiento de los capitales integrados en la economía oficial (por ejemplo, a través de la compraventa de inmuebles; utilización de empresas ficticias o «pantalla», sociedades interpuestas, por lo general situadas en paraísos fiscales, etc.).
- (21)** BLANCO CORDERO, I., «El delito fiscal...», en ob. cit., págs. 01:5-01:6.
- (22)** DE LA MATA, N.: «Los delitos contra la Hacienda Pública...», en ob. cit., pág. 273; DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., «Si todo es blanqueo nada es blanqueo», en Legaltoday.com, 2010; Choclán Montalvo, J.A., La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones, Barcelona, 2011, pág. 335; LUZÓN CAMPOS, E., «Blanqueo de cuotas...», en op. cit., págs. 2-3; Bacigalupo, E., Sobre el concurso..., ob. cit., págs.. 10 y ss.
- (23)** BACIGALUPO, E., Sobre el concurso..., ob. cit., págs. 20 y ss.
- (24)** BACIGALUPO, E., Sobre el concurso..., ob. cit., págs.. 30-31 (subrayado en el original).
- (25)** CHOCLÁN MONTALVO, J.A., La aplicación práctica..., ob. cit., pág. 339; en el mismo sentido, BACIGALUPO, E., Sobre el concurso..., ob. cit., págs. 35-36.
- (26)** Así, entre otras, la SSTS 1505/2005, 801/2008 (LA LEY 193672/2008) ó 1046/2009 (LA LEY 254352/2009), en las que se señala que la acción típica examinada es defraudar eludiendo el pago, luego no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina; dicho de otra forma, para que se produzca la conducta típica del art. 305 CP (LA LEY 3996/1995), no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito y, por tanto, la responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias.
- (27)** BACIGALUPO, E., Sobre el concurso..., ob. cit., págs. 36 y 35.
- (28)** El art. 305.4, contiene una nueva definición de lo que se ha de entender por regularización tributaria, de modo que «se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias». En el párrafo segundo, por su parte, se señala que «asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa». Y, finalmente, en el tercero se establece que «la regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».

- (29)** Ya ha sido crítico con ella el Consejo General del Poder Judicial, en su Informe Anteproyecto de Ley por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, Madrid, 2012, págs. 17 y 18. Sin embargo, el Consejo Fiscal, en su Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (LA LEY 3996/1995), pág. 7, se muestra favorable a la modificación.