

“El fraude fiscal como delito previo al blanqueo de capitales.”

D^a. Mónica de la Cuerda Martín.

Trabajo de Fin de Máster de Acceso a la Abogacía
UCLM, Enero de 2017.

Dirigido por el Prof. Dr. Eduardo Demetrio Crespo en
calidad de tutor académico, y por D. Miguel Alonso
Mora como tutor profesional.

RESUMEN

En este dictamen jurídico se analiza la posibilidad de que el fraude fiscal (art. 305 CP) en general, y la elusión tributaria en particular, puedan constituir un delito previo a efectos del blanqueo de capitales (art. 301 CP). Para ello, voy a analizar la Sentencia del Tribunal Supremo 974/2012, de 5 de diciembre, (EDJ 2012/298612), también conocida como STS “Ballena Blanca”, ya que esta fue la primera sentencia dictada por el Tribunal Supremo en relación con la cuestión jurídica planteada.

Ésta cuestión jurídica ha requerido analizar la problemática de la actividad delictiva previa al blanqueo de capitales, de la que he podido extraer que, efectivamente no hay ningún impedimento legal para no poder considerar al fraude fiscal como un delito previo a efectos del art. 301 CP. No obstante, existen una serie de argumentos materiales, como a



continuación se podrá comprobar, capaces de rebatir ésta cuestión.

En todo caso, los mayores problemas se plantean cuando se analiza la cuestión del autoblanqueo, tal y como sucede en el caso "Ballena Blanca", dónde la finalidad de ocultación o encubrimiento se alza como un elemento esencial para aceptar su existencia, y por ende, su punibilidad.

Como consecuencia de ello, en estos supuestos de autoblanqueo se hace preciso reformular la cuestión jurídica planteada, ya que en este punto, la cuestión esencial no es si el delito fiscal puede ser un delito previo al blanqueo de capitales, sino que lo determinante es cómo solucionar la concurrencia de ambos ilícitos en un mismo procedimiento penal. Solución que pasará por aceptar la existencia de un concurso de normas o de delitos en función de si existe o no, la mencionada finalidad de ocultación o encubrimiento, quedando descartada la posibilidad de apreciar un delito continuado de blanqueo de capitales.

ABSTRACT

This legal opinion paper examines the possibility that tax fraud (article 305 of the Penal Code, CP) in general, and tax avoidance in particular, may constitute a prior offence for the purpose of money laundering (article 301 of the Penal Code, CP). To this effect, I am going to analyze the Supreme Court Decision 974/2012, of December 5, (EDJ 2012/298612), also known as STS "White Whale", as this was the first sentence issued by the Supreme Court in relation to the legal question raised.

This legal question has required an analysis of the problem of criminal activity prior to money laundering, from which I have been able to deduce that there is effectively no legal impediment to being able to consider tax fraud as a prior offence for the purpose of art.301of the Penal Code, CP.Nevertheless, there are a number of material arguments, as will be shown below, capable of refuting this question.

In any case, the greatest problems arise when analyzing the issue of self-laundering, as in the "White Whale" case, where the purpose of concealment or cover-up is raised as an essential element forthe acceptance of its existence, and therefore, its punishment.

As a consequence of it, in these supposed cases of self-laundering, it becomes necessary to reformulate the legal question raised, since at this point, the essential question is not whether the tax offence can be a prior offence to money laundering, but rather that the determining factor is how to solve the concurrence of both crimes in the same criminal procedure. This is a solution that involves accepting the existence of a contest of crimes or rules, which depends on whether or not the above-mentioned purpose of concealment or cover-up exists, to the exclusion of the possibility of observing a continuing money laundering offence.

PALABRAS CLAVE

"Ballena Blanca", Fraude fiscal, blanqueo de capitales, autoblanqueo, delito previo, concurso de normas, concurso de delitos.



KEY WORDS

"White Whale", Tax fraud, money laundering, self-laundering, prior crime, contest of rules, contest of crimes.

SUMARIO

I-. INTRODUCCIÓN: CUESTIÓN JURÍDICA PLANTEADA.

- 1-. JUSTIFICACIÓN DE LA IMPORTANCIA DEL BLANQUEO DE CAPITALES.
- 2-. DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.
- 3-. DETERMINACIÓN DEL SUPUESTO DE HECHO.

II-. LA ACTIVIDAD DELICTIVA PREVIA: ELEMENTO NORMATIVO DEL TIPO DEL ART. 301 CP.

- 1-. CONCEPTO DE ACTIVIDAD DELICTIVA PREVIA.
- 2-. ¿ES NECESARIO QUE EXISTA CONDENA POR EL DELITO PREVIO? O ¿SIMPLEMENTE ES SUFICIENTE CON CONOCER O SOSPECHAR SU PROCEDENCIA ILÍCITA?

A-. No necesidad de condena por el delito previo.

B-. Tipo subjetivo del delito de blanqueo: Interpretación del término sabiendo.

- 3-. LA PRUEBA DEL DELITO ANTECEDENTE AL BLANQUEO DE CAPITALES.

III-. EL DELITO FISCAL COMO ANTECEDENTE AL BLANQUEO DE CAPITALES.

- 1-. ARGUMENTO I: OBJETO MATERIAL DEL BLANQUEO DE CAPITALES.



- A-. Argumentos en contra: La cuota defraudada no puede ser objeto material de blanqueo.**
B-. Argumentos a favor: La cuota defraudada es un bien susceptible de blanqueo.
C-. Posicionamiento personal.
D-. Problema I: ¿Cómo individualizar los bienes objeto de blanqueo dentro del patrimonio del autor?
- 2-. ARGUMENTO II: CONDUCTA TÍPICA Y VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.
- A-. Conductas típicas.**
a)-. *Adquisición, posesión, utilización, conversión y transmisión como conductas típicas de blanqueo de capitales.*
b)-. *Cualquier otro acto para ocultar o encubrir el origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, como conducta típica del blanqueo de capitales.*
- B-. El autoblanqueo.**
C-. Análisis del argumento.
D-. Posicionamiento personal.
- 3-. ARGUMENTO III: LA PRESCRIPCIÓN.
- A-. Opción I: Prescrito el fraude fiscal no es posible la condena por blanqueo.**
B-. Opción II: La prescripción del fraude fiscal no afecta a la posible condena por blanqueo.
C-. Opción III: Prescripción conforme a la regla del art. 131.5 CP.
D-. Posicionamiento personal.
- 4-. ARGUMENTO IV: POLITICA-CRIMINAL.
- A-. Posicionamiento personal.**

IV-. PROBLEMAS CONCURSALES: ¿COMO SOLUCIONAR LA CONCURRENCIA DEL FRAUDE FISCAL Y DEL BLANQUEO DE CAPITALS?.



1-. DELITO CONTINUADO DE BLANQUEO DE CAPITALES.

2-. ¿CONCURSO DE NORMAS O CONCURSO DE DELITOS?

A-. Opción I: Concurso de normas.

B-. Opción II: Concurso de delitos.

V-. BREVE MENCIÓN A LOS ACTOS NEUTRALES: LAS CONDUCTAS DE LOS ABOGADOS.

VI-. CONCLUSIONES A LA CUESTIÓN JURÍDICA PLANTEADA.

VII-. BIBLIOGRAFÍA.

I-. INTRODUCCIÓN: CUESTIÓN JURÍDICA PLANTEADA.

1-. JUSTIFICACIÓN DE LA IMPORTANCIA DEL BLANQUEO DE CAPITALES.

El delito de blanqueo de capitales, se encuentra regulado en el art. 301 CP y es en la actualidad uno de los ilícitos económicos más importantes por cuanto afecta al orden socioeconómico no solo nacional, sino también internacional. Ejemplo de ello es que el volumen de blanqueo de dinero en el año 2012 se situaba entre 1,5 y 3.9 billones de dólares⁶³, y según

⁶³ ABEL SOUTO, M, "Jurisprudencia penal reciente sobre el blanqueo de dinero, volumen del fenómeno y evolución del delito en España" en ABEL SOUTO, M y SÁNCHEZ STEWART, N (Coords.), *IV Congreso Internacional sobre Prevención y*

una noticia publicada en "*El economista*" en septiembre de 2016, en la última edición del informe elaborado por el Instituto de Basilea, donde se analiza el riesgo de blanqueo de capitales de 149 países, España ocupa el lugar 109, Estados Unidos el 97, Rusia el 58 y Finlandia el 149, destacando que cuanto menor es la posición en el ranking, existe una mayor probabilidad de blanqueo⁶⁴.

El blanqueo consiste básicamente en introducir en el tráfico económico-financiero legal los cuantiosos beneficios obtenidos a partir de la realización de determinadas actividades delictivas especialmente lucrativas, posibilitando así un disfrute de aquéllos jurídicamente incuestionado. Es de destacar que esta operación de incursión en el tráfico económico de bienes delictivos se concibe como un proceso que se compone de varias fases. Así, la primera fase conocida como de inversión o colocación, el dinero en efectivo de procedencia delictiva se introduciría en el ciclo económico. En un segundo momento, encontramos la fase de confusión, donde los bienes "preblanqueados" se dirigen a los paraísos fiscales. Y finalmente, en la fase de integración se da a los fondos la apariencia de legalidad⁶⁵.

Represión del Blanqueo de Capitales, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014, p. 183.

⁶⁴ Información extraída del siguiente enlace web:
<http://www.eleconomista.es/opinion-blogs/noticias/7828092/09/16/Sobre-el-blanqueo-de-capitales.html>

⁶⁵ ARIAS HOLGUÍN, D P, "Capítulo Primero. El contexto político-criminal del <<blanqueo de capitales>>" en *Aspectos político criminales y dogmáticos del tipo de*



En la sociedad en la que vivimos las tipologías o canales mediante los cuales se pueden blanquear fondos de origen criminal son muy numerosos, así el Servicio Ejecutivo de Comisión de Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC), en un informe elaborado en el año 2008 distinguió entre otros, el sector inmobiliario, los sistemas de compensación, la utilización de dinero en efectivo, los carruseles del IVA o la gestión de transferencias⁶⁶.

Todo ello pone de manifiesto la evidente importancia que a efectos económicos posee el delito de blanqueo de capitales máxime cuando aún podemos decir que seguimos inmersos en una de las peores crisis económicas que ha sufrido España. Es de destacar que la persecución de este delito en nuestro país ha crecido exponencialmente, siendo la capital española considerada el centro nacional del blanqueo de dinero por concentrar más de una quinta parte (un 21%) de las investigaciones llevadas a cabo por el SEPBLAC, que a lo largo de los últimos años ha elevado en un 55% el número de casos abiertos por este delito, tal y como afirma una noticia del periódico "El Mundo" de 18 de abril de este mismo año⁶⁷.

comisión doloso de blanqueo de capitales (Art. 301 CP), Madrid, Iustel, 2011, pp. 34, 35 y 36.

⁶⁶ SEPBLAC, *Informe sobre tipologías del blanqueo de capitales*, Madrid, 2008, pp. 2, 3 y 4. Archivo extraído del siguiente enlace web:

http://www.sepblac.es/espanol/informes_y_publicaciones/informe_sobre_tipologias.pdf

⁶⁷ Información extraída del siguiente enlace web:

2-. DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

El delito previo por antonomasia del que trae causa el blanqueo de capitales ha sido el tráfico de drogas (art. 368 CP). Se trata de un supuesto claro, los traficantes obtienen grandes cantidades de dinero debido a la venta y distribución de las sustancias estupefacientes, y posteriormente blanquean dichas cantidades de dinero introduciéndolas en el ciclo económico con una apariencia de legalidad, mediante por ejemplo, la adquisición de inmuebles, vehículos, etc.

Sin embargo, cuando se trata de considerar al ilícito fiscal como un delito previo al blanqueo de capitales la cuestión no está tan clara debido a que los límites entre ambos son sumamente difusos. Así, si seguimos el tenor literal del art. 301 CP, la mera posesión o utilización de la cuota defraudada ya constituye un delito de blanqueo, de tal manera que es muy incierto el momento temporal en el que el ilícito fiscal se convierte en blanqueo de capitales.

Destacar que el fraude fiscal, cuya acción típica según la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 120/2005, de 10 de mayo, implica engañar u ocultar⁶⁸,

<http://www.elmundo.es/economia/2016/04/18/5713cedce5fdeadf238b4627.html>

⁶⁸ El engaño se configura como un requisito indispensable para que la conducta sea constitutiva de un delito fiscal, hasta el punto de que, si no media dicho engaño la conducta como máximo podrá ser constitutiva de un ilícito administrativo. *Vid.* DE LA CUERDA MARTÍN, M, "Análisis del art. 305 CP: El delito de fraude fiscal y la cláusula de regularización tributaria", Trabajo de fin de grado dirigido por



presenta dos modalidades de comisión (activa y omisiva) y tres conductas típicas⁶⁹. Siendo así la cuestión principal dilucidar que modalidad de comisión y qué conducta típica es susceptible, si es que alguna lo es, de ser considerada idónea para ser delito previo a efectos del blanqueo de capitales.

No obstante, toda vez que las mayores críticas tanto doctrinales como jurisprudenciales, ya sea favor o en contra, surgen cuando se trata de condenar por blanqueo de capitales la elusión del pago de tributos en una cuantía superior a 120.000 €⁷⁰, yo voy a centrar éste dictamen, en dilucidar si esta modalidad típica de fraude fiscal puede ser considerada objeto de blanqueo a efectos del art. 301 CP, ya que al tratarse de una modalidad omisiva, a juicio de CHOCLAN MONTALVO y

el Prof. Dr. Eduardo Demetrio Crespo, Toledo, 2015, pp. 12 y 13. Archivo extraído del siguiente enlace web: <http://www.uclm.es/TO/fcjs/gradoDerecho/pdf/curso1516/tfg/MonicaCuerda.pdf>

⁶⁹ Las conductas típicas constitutivas de fraude fiscal son las siguientes (art. :305.1 CP)

- Elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.
- Obtención indebida de devoluciones fiscales.
- Disfrute indebido de beneficios fiscales.

⁷⁰ Destacar que esta cifra, enunciada en el art. 305.1 CP, funciona como límite entre el delito fiscal y la infracción administrativo-tributaria, identificándose así con el resultado típico derivado de la comisión del fraude fiscal, que se manifiesta en el perjuicio patrimonial causado a la Hacienda Pública.

CARMEN ALMAGRO⁷¹, no puede considerarse cómo delito previo al blanqueo de capitales.

En todo caso es de destacar que, la sanción por blanqueo de capitales tiene por finalidad impedir la conversión o transformación de bienes cuya generación se produce extramuros de la legalidad al ser ilícita la actividad que los genera, sin pretender la punición de estas conductas castigar directamente el delito base o delito de origen, que tendrá una respuesta penal autónoma⁷². Ello implica la necesidad de abordar los problemas concursales en los que pueden entrar los arts. 301 y 305 CP, adelantando desde este mismo momento, que si optamos por un concurso de normas estaremos descartando la posibilidad de castigar por blanqueo, ya que la norma más amplia de las dos es el fraude fiscal. Y sin embargo, si optamos por un concurso real de delitos castigaremos al sujeto o sujetos activos por ambos delitos, siendo así la pena

⁷¹ Vid en este sentido; BLANCO CORDERO, I, "El delito fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo capitales", en *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, REPC 13-01, año 2011, p. 01:18, y ALMAGRO MARTIN, C, "Capítulo 6. Reflexiones sobre el delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales", en ALMAGRO MARTIN, C (Dir.) *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Navarra, Aranzadi, 2016, p. 180.

⁷² CONDE- PUMPIDO TURÓN, C, "El delito antecedente en el blanqueo de capitales", en *Jornadas de especialistas de delitos económicos*, Centro de Estudios Judiciales, Madrid, 2015. Archivo extraído del siguiente enlace web: https://www.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/Ponencia%20Sr.%20Conde-Pumpido.pdf?idFile=161e1958-64b8-4d26-95a2-b4bd077a80f1



final impuesta la suma de la que corresponda por cada uno de los ilícitos.

Todo ello pone de manifiesto, como a continuación se podrá comprobar, la interrelación existente entre los argumentos esgrimidos con relación a esta cuestión jurídica planteada y los problemas concursales que se pueden plantear para solucionarla. Hasta el punto, que una más correcta formulación de la cuestión exigiría no preguntarse si el delito fiscal puede ser delito previo al blanqueo de capitales, sino ¿Cómo solucionar la concurrencia de ambas figuras delictivas en un proceso judicial?

Para analizar toda esta problemática voy a partir de la STS “Ballena Blanca”.

3-. DETERMINACIÓN DEL SUPUESTO DE HECHO⁷³.

La importancia del caso “Ballena Blanca” es notoria, puesto que fue y probablemente haya sido hasta el momento, una de las principales operaciones desarrolladas contra el blanqueo de capitales.

La Fiscalía Anticorrupción fue la encargada de destapar en el año 2005 ésta compleja red de blanqueo de capitales a través de un bufete de abogados de Marbella cuyo propietario, que es el principal acusado,

⁷³ Es importante considerar que al haber sido extraída la sentencia objeto de análisis de una base de datos, es posible que determinados elementos de carácter personal, tales como los países donde radicaban las sociedades, no coincidan con la realidad. No obstante, se trata de simples denominaciones que no afectan al contenido real de la sentencia así como tampoco a los argumentos jurídicos.

gestionaba más de 500 sociedades de las casi 1000 que había creado el bufete. Mediante dichas sociedades, según el escrito del fiscal fueron objeto de blanqueo 12 millones de euros. La investigación policial se saldó con más de 50 detenidos, de los cuales, finalmente fueron imputados tan solo 19⁷⁴.

A efectos del dictamen, solo voy a analizar las actividades del abogado imputado y finalmente condenado. Así, de una manera simplificada se puede decir que los hechos que dan lugar a este procedimiento judicial se inician por dicho abogado especializado en inversiones inmobiliarias por parte de personas no españolas.

Uno de los sistemas utilizado por el acusado para facilitar dichas inversiones era el de la creación de sociedades patrimoniales de responsabilidad limitada en España, que estarían participadas por los inversores, bien directamente, bien por medio de otra sociedad extranjera. De ese modo, la transmisión de los bienes se podría realizar con mayor facilidad, al tiempo que, en determinados casos, el cliente podría no aparecer en las escrituras ni registros, lo que podría tener en su caso ventajas fiscales, pudiendo constituir una dificultad para una hipotética inspección de tal carácter. Destacar que por lo general, la persona jurídica extranjera era una sociedad constituida en el estado norteamericano de Delaware, cuya legislación permite que los últimos beneficiarios y dueños de la inversión no aparezcan en la escritura o título constitutivo.

⁷⁴ Información extraída del siguiente enlace web:
http://elpais.com/elpais/2011/03/31/actualidad/1301559423_850215.html



Esta sociedad de Delaware aparecía en todos los casos administrada o representada por el abogado, sería la socia mayoritaria de la española de responsabilidad limitada, ostentando en ocasiones hasta el 99% de las participaciones.

Al otorgamiento de la escritura de constitución concurría una trabajadora del despacho de abogados que suscribía la participación restante, y que además, por lo general era quién administraba la sociedad.

En todo caso, los clientes aceptaban que su inversión en España se efectuase mediante este sistema de sociedades, lo que les aseguraba su anonimato, ya que la inversión formalmente procedía de una sociedad norteamericana, socia constituyente de la entidad española, que era quién invertía los fondos.

Una vez constituida la sociedad española, se abría una cuenta en una entidad bancaria en España al objeto de canalizar los fondos necesarios.

Todo este entramado societario era utilizado por el abogado para eludir a Hacienda el pago de sus obligaciones tributarias, ascendiendo así la cuota defraudada según el auto de aclaración de la STS "Ballena Blanca" a 160.340,25 €. Destacar que se considera probado que dicha cuota defraudada procedía tanto de las rentas del trabajo como de otras inversiones, y que fue desviada, a través de cuatro sociedades de las que el abogado era beneficiario, al estado norteamericano de Delaware.

En definitiva, este caso plantea problemas con respecto no solo a si la cuota defraudada puede ser considerada como un bien susceptible de blanqueo, sino también respecto a la punición del autoblanqueo,

puesto que el abogado en cuestión blanquea sus propios beneficios.

II-. LA ACTIVIDAD DELICTIVA PREVIA: ELEMENTO NORMATIVO DEL TIPO DEL ART. 301 CP.

La Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, de reforma del CP (LO 5/2010) sustituyó la expresión del art. 301 CP "*sabiendo que éstos tienen su origen en un delito*" por la de "*sabiendo que estos tienen su origen en una actividad delictiva previa*".

Esta modificación obliga a plantearnos cuestiones como ¿Qué debemos entender por actividad delictiva previa?, ¿Es necesario que exista condena judicial firme por el delito previo? O ¿Cuál es la interpretación que debemos otorgar al término "*sabiendo*"?

Todas estas cuestiones resultan de gran importancia a efectos no solo de averiguar si el fraude fiscal en su modalidad de elusión tributara reúne los requisitos necesarios para ser considerado actividad delictiva previa a efectos del art. 301 CP, sino también para analizar la posible condena por ambos delitos.

1-. CONCEPTO DE ACTIVIDAD DELICTIVA PREVIA.

El art. 301 CP exige que los bienes objeto de blanqueo procedan de una actividad delictiva previa,



constituyendo este origen delictivo un elemento normativo del tipo⁷⁵.

Según el FJ 37º de la STS "Ballena Blanca" se puede afirmar que un bien procede de una actividad delictiva previa cuando, suprimiendo mentalmente tal actividad delictiva previa, el bien desaparecería de su concreta configuración que incluye todo lo relacionado con su existencia, composición material, valor o titularidad económica del bien. En este punto, la STS mencionada recurre a la teoría comúnmente aceptada de la equivalencia de condiciones o *condictio sine qua non*⁷⁶.

En todo caso, debe de existir una relación causal entre el bien y la actividad delictiva previa, y en el momento en el que esto es así, decimos que los bienes están "contaminados".

Legalmente, el art. 1.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de Financiación del Terrorismo (Ley 10/2010) entiende por bienes procedentes de una actividad delictiva *"todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales,*

⁷⁵ La configuración del origen delictivo de los bienes objeto de blanqueo como un elemento normativo del tipo es avalada por la jurisprudencia. En concreto, la STS 483/2007 de 4 de junio (EDJ 2007/70160), establece, siguiendo el sentido de la STS 928/2006 de 5 de octubre (EDJ 2006/311730), lo siguiente: *"el origen delictivo de los bienes es evidentemente un elemento del tipo penal objetivo con todas las consecuencias que de ello se derivan.*

⁷⁶ BLANCO CORDERO, I, "El delito fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo capitales", en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, Op. Cit. p. 01:22.

*muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con **inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública***⁷⁷.

En este sentido hay que añadir que el art. 3.4 f) de la Directiva de la Unión Europea 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo (Directiva UE 2015/849), conocida también como la "cuarta directiva de prevención del blanqueo de capitales", entiende por **actividad delictiva** "cualquier tipo de participación delictiva en la comisión de delitos graves, y en concreto, todos los delitos, incluidos los delitos fiscales relacionados con los impuestos directos e indirectos definidos en la legislación nacional de los Estados Miembros, que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad privativa de libertad de duración máxima superior a un año o, en los Estados miembros en cuyo sistema jurídico exista un umbral mínimo para los delitos que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad privativa de libertad de duración mínima superior a seis meses".

En base a esta normativa podemos concluir que, legalmente hablando no existe ningún impedimento para no poder considerar al fraude fiscal como delito previo al blanqueo, puesto que este ilícito aparentemente reúne todos los requisitos para gozar de tal consideración. No obstante, más adelante veremos

⁷⁷ El análisis de este artículo lo realizaré en epígrafes posteriores al hilo de los principales argumentos enunciados respecto a la cuestión jurídica planteada.



si los argumentos materiales dados sobre esta cuestión son capaces, o no, de desmontar esta afirmación.

2-. ¿ES NECESARIO QUE EXISTA CONDENA POR EL DELITO PREVIO? O ¿SIMPLEMENTE ES SUFICIENTE CON CONOCER O SOSPECHAR SU PROCEDENCIA ILÍCITA?

A-. No necesidad de condena por el delito previo.

En cuanto a la exigencia o no de una condena judicial por el delito previo, la jurisprudencia, incluso antes de realizar la modificación mencionada, era clara al señalar que aunque pudiera pensarse desde una óptica interpretativa estrictamente formalista que sin condena por delito o en general, sin declaración judicial de existencia del delito, no puede aplicarse el art. 301 CP, sin embargo, la definición del delito de blanqueo **no exige la previa condena** por el delito del que proceden los bienes que se aprovechan u ocultan. En definitiva, en ningún caso la jurisprudencia requiere que hubiera procedido sentencia condenatoria firme, bastando con que el sujeto activo conozca que los bienes tengan como origen un hecho típico y antijurídico⁷⁸.

Por si ello fuera poco, la consideración cuarta de la nota interpretativa de la recomendación 3 del Grupo

⁷⁸ FJ 4º de la STS 483/2007, de 4 de junio (EDJ 2007/70160). En el mismo sentido; STS 1704/2001, de 29 de septiembre (EDJ 2001/31960), STS 1501/2003 de 19 de diciembre (EDJ 2003/209407) y STS 1505/2005, de 23 de diciembre (EDJ 2005/37500).

de Acción Financiera Internacional (GAFI) establece la no necesidad de que una persona sea condenada por el delito determinante, entendiendo como tal el delito previo o delito antecedente⁷⁹.

B-. Tipo subjetivo del delito de blanqueo: Interpretación del término "sabiendo".

El delito de blanqueo de capitales puede ser cometido tanto de manera dolosa como de manera imprudente, estando la primera relacionada con la interpretación que otorguemos al término "sabiendo".

Es de destacar que la expresión "sabiendo", referente legal del delito doloso, en el lenguaje normal equivale a tener conciencia o estar informado. No implica pues, saber como el que podría derivarse de la observación científica de un fenómeno [...] Es decir, **en el plano subjetivo no se exige un conocimiento preciso o exacto del delito previo, sino que basta con la conciencia de la anormalidad** de la operación a realizar y la razonable inferencia de que procede de un delito grave. Así, la STS 1637/1999 de 10 de enero del 2000 (EDJ 2000/441) destaca que el único dolo exigible al autor y que debe objetivar la Sala sentenciadora es precisamente la existencia de datos o indicios bastantes para poder afirmar el conocimiento de la procedencia de los bienes de un delito grave,

⁷⁹ Información extraída del siguiente enlace web:
<https://www.cfatf-gafic.org/index.php/es/documentos/gafi40-recomendaciones/409-fatf-recomendacion-3-delito-de-lavado-de-activos>



habiéndose admitido el dolo eventual como forma de culpabilidad⁸⁰.

En cuanto a la **imprudencia grave**, debemos de mencionar que se encuentra enunciada en el art. 301.3 CP, respondiendo su tipificación expresa a la necesidad de hacer frente a los supuestos más groseros de vencibilidad del error de tipo⁸¹.

En este sentido, la STS 412/2014, de 20 de mayo (EDJ 2014/81638) pone de manifiesto las dificultades dogmáticas de la modalidad imprudente del blanqueo de capitales, exigiendo en todo caso que se trate de una imprudencia grave o temeraria, puesto que en el tipo subjetivo de esta modalidad imprudente, se sustituye el elemento intelectual del conocimiento por el subjetivo de la imprudencia grave, imprudencia que por ello recae precisamente sobre aquél elemento intelectual.

Así, en base a esta sentencia, podemos decir que las características principales de la modalidad imprudente son las siguientes:

- El tipo no exige que el sujeto sepa la procedencia de los bienes, sino por las circunstancias del

⁸⁰ FJ 11ª STS 286/2015 de 19 de mayo (EDJ 2015/80745). En el mismo sentido; STS 2410/2001, de 18 de diciembre (EDJ 2001/54742), STS 2545/2001, de 4 de enero del 2002 (EDJ 2002/275) o la STS 1070/2003 de 22 de julio (EDJ2003/80625).

⁸¹ TERRADILLOS BASOCO, J M y RUIZ RODRIGUEZ, L M, "Lección 6. Receptación y blanqueo de capitales", en TERRADILLOS BASOCO, J M (Coord.) *Lecciones y materiales para el estudio penal. Tomo IV. Derecho penal parte especial (Derecho penal económico)*, Madrid, Iustel, 2012. p. 171.

caso, esté en condiciones de conocerlas solo con observar las cautelas propias de su actividad.

- Que su actuación hubiera sido al margen de las cautelas mencionadas o inobservando los deberes de cuidado que le eran exigibles.
- La imprudencia recae tanto sobre la forma de ejecución del hecho como sobre la elusión del deber de conocer la procedencia de los bienes.

3-. LA PRUEBA DEL DELITO ANTECEDENTE AL BLANQUEO DE CAPITALS.

Como ya he mencionado *supra*, el origen delictivo de los bienes objeto de blanqueo constituye un elemento objetivo normativo del tipo penal, y al ser considerado como tal debe de ser objeto de prueba⁸², de ahí que me surja la siguiente cuestión ¿Es necesario que exista una prueba clarividente de la existencia del delito previo? O por el contrario ¿Sería suficiente con la prueba indiciaria?

Pues bien, esta cuestión es resuelta por la ya mencionada STS 483/2007 de 4 de junio de 2007 (EDJ 2007/70160), que refiriéndose a la STS 928/2006 de 5 de octubre (EDJ 2006/311730) establece que "*son aplicables a la prueba del "origen delictivo de los bienes" los principios enunciados en las STC 174/1985, de 17 de diciembre (EDJ 1985/148), STC 175/1985, de 17 de diciembre (EDJ 1985/149) y STC 229/1988, de*

⁸² LOMBARDEO EXPOSITO, L M, "Capítulo 4. La perspectiva penal" en *El nuevo marco regulatorio del blanqueo de capitales*, Hospitalet de Llobregat, Bosch, 2015, p. 162.



18 de diciembre (EDJ 1988/545), según las cuales el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial en un proceso penal pueda formarse sobre la base de una prueba indiciaria". Es decir, el delito de origen de los bienes puede ser probado por indicios y no es necesario, pues el texto del art. 301 CP no lo exige, que exista una sentencia judicial que lo haya constatado en un proceso anterior determinado".

Así, se considera bastante la prueba indiciaria que acredite al menos, los siguientes hechos concluyentes⁸³:

- La cantidad de capital que es lavado o blanqueado.
- Vinculación o conexión con actividades ilícitas.
- Aumento desproporcionado del patrimonio durante el periodo de tiempo al que se refiere dicha vinculación.
- Inexistencia de negocios o actividades ilícitas que justifiquen ese aumento patrimonial.

No obstante, tal y como sostiene BLANCO CORDERO, las particularidades del delito fiscal exigen una actividad probatoria muy intensa para que pueda

⁸³ GARCÍA LÓPEZ, S, "Blanqueo de capitales. Evolución del delito subyacente", en *Cuadernos de formación Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Colaboración 5/08, Volumen 5/2008, p. 96. Archivo extraído del siguiente enlace web:

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formation/05_2008/Colab_05_08.pdf.

afirmarse la existencia de una cuota tributaria no pagada superior a 120.000 €. Siendo así necesario, que en el delito fiscal quede acreditado el acto delictivo concreto que genera los bienes blanqueados. Y es que la comisión de un delito fiscal requiere probar de manera específica varios elementos típicos de carácter temporal y personal, y además hacerlo con claridad, porque deberá determinarse en atención a cada tributo y periodo impositivo, sin que puedan sumarse diferentes cuantías inferiores al mínimo establecido en art. 305.1 CP para convertir en delito un cúmulo de infracciones administrativas⁸⁴.

III-. EL DELITO FISCAL COMO ANTECEDENTE AL BLANQUEO DE CAPITALES.

Como ya mencioné anteriormente, tanto la normativa nacional como la internacional abogan por considerar al fraude fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo de capitales, sin embargo, existen argumentos en nuestro ordenamiento jurídico capaces de rebatir esta cuestión. Dichos argumentos están enunciados y debatidos en la STS "Ballena Blanca" objeto de estudio en este dictamen.

Es preciso adelantar que la mencionada STS se posiciona a favor de que el fraude fiscal es su modalidad de elusión tributaria constituya un delito previo al blanqueo de capitales, aunque no sin importantes objeciones, como las formuladas en el interesantísimo voto particular de la STS "Ballena

⁸⁴ BLANCO CORDERO, I, "El delito fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo capitales", en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, Op. Cit. p. 01:33.



Blanca” realizado por el Magistrado D. Antonio del Moral García.

Así las cosas, voy a proceder a analizar dichos argumentos que están relacionados, con el objeto material del delito de blanqueo, con la conducta típica y la posible vulneración del principio *non bis in idem*, la prescripción y la política criminal.

1-. ARGUMENTO I: OBJETO MATERIAL DEL BLANQUEO DE CAPITALES.

Según este argumento, el sector doctrinal que defiende la imposibilidad de que el delito fiscal sea delito previo al blanqueo de capitales aboga por considerar que la cuota defraudada⁸⁵ carece de origen delictivo, y por lo tanto a efectos del art. 301 CP no puede ser objeto de blanqueo. Es decir, el problema que plantea este argumento viene determinado por el hecho de que los bienes o capitales que integran la cuota defraudada ya se encontraban en el patrimonio del defraudador antes de cometer el delito de blanqueo,

⁸⁵ Según MORALES PRATS la cuota defraudada es el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta de las retribuciones, el importe de las devoluciones indebidas o de los beneficios fiscales obtenidos indebidamente, que en todo caso, deberá situarse por encima de los 120.000 €. De tal manera que, por cuota defraudada debemos entender aquella deuda que proviene de los conceptos que integran el tributo, quedando excluidos los intereses de demora, los recargos por aplazamiento, prórroga o apremio, y las sanciones tributarias. MORALES PRATS, F, “Titulo XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en QUINTERO OLIVARES, G (Dir.) y MORALES PRATS, F (Coord.), *Comentarios a la parte especial del derecho penal*, Navarra, Aranzadi Thomson Reuters, 2011, p. 1058.

así como también, por el hecho de que dichos bienes o capitales proceden de actividades lícitas, de tal manera que el hecho de defraudar no supone aparentemente un incremento patrimonial no justificado para el autor del delito fiscal⁸⁶.

En consecuencia, debemos de preguntarnos lo siguiente: ¿Puede la cuota defraudada ser objeto material del blanqueo de capitales? Y en función de su respuesta, estaremos en contra o a favor de admitir al fraude fiscal como delito previo al blanqueo de capitales.

El análisis de este argumento implica partir de las consideraciones realizadas acerca de la actividad delictiva previa, y ahondar en el objeto material del blanqueo de capitales.

Con respecto al **objeto material del delito de blanqueo de capitales**, es preciso señalar que éste es diferente del objeto sobre el que recaiga el delito previo, y ello se debe fundamentalmente a los diferentes bienes jurídicos protegidos por ambas figuras delictivas, puesto que mientras que el objeto de protección del blanqueo es el orden socioeconómico⁸⁷,

⁸⁶ ALMAGRO MARTIN, C, "Capítulo 6. Reflexiones sobre el delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales", en *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Op. Cit., p. 180.

⁸⁷ Según el FJ 37º STS "Ballena Blanca" el delito de blanqueo afecta al orden económico, esto es "la regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes" o bien "la regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía". La base de esta concepción económica se encuentra en la libre y real competencia, por lo que el sistema económico se ve afectado por la afluencia de



el bien jurídico protegido en el delito fiscal es la Hacienda Pública⁸⁸.

En principio se podría decir, que todos los capitales, bienes o activos, susceptibles de valoración económica, y por ende incorporables al tráfico jurídico, cumplirían los requisitos necesarios para ser considerados objetos idóneos para constituir el objeto material de este delito⁸⁹.

En este punto se hace preciso recordar el art. 1.2 de la Ley 10/2010, según el cual la cuota defraudada a la Hacienda Pública es un bien susceptible de ser blanqueado. La cuestión está ahora en dilucidar si esta inclusión solo afecta al ámbito administrativo del fraude

recursos económicos que se generan al margen el propio sistema, con efectos sobre la financiación de las empresas, la competencia desleal y la consolidación de organizaciones que contaminan el orden económico y merman la credibilidad del mercado.

⁸⁸ El motivo por el cual se considera que la Hacienda Pública es el bien jurídico protegido por el art. 305 CP es debido a que el fraude fiscal no solo entraña una disminución del valor económico del Erario Público, sino que también afecta a toda la política económica y social que incide sobre el ahorro, la inversión o la distribución de la renta nacional. Son férreos defensores de esta orientación patrimonial del bien jurídico protegido, entre otros, CÓRDOBA, BAJO, MARTINEZ BUJÁN y RODRIGUEZ MOURILLO. *Vid* en BAJO M Y BACIGALUPO, S, "Capítulo octavo. Delitos contra la Hacienda Pública", en *Derecho penal económico*, Madrid, Centro de Estudios Ramón Arces S.A, 2001, p. 219.

⁸⁹ ARIAS HOLGUÍN, D P, "Capítulo tercero. El tipo de comisión doloso (Art. 301.1 y 2 CP)", en *Aspectos político criminales y dogmáticos del tipo de comisión doloso del blanqueo de capitales (Art. 301CP)*, *Op. Cit.* p. 320.

fiscal, es decir, cuando el perjuicio patrimonial no supera los 120.000 €, o si por el contrario, afecta al ámbito penal, quedando así cerrado el debate doctrinal existente en este ámbito.

Esta alusión en una ley ordinaria a la cuota defraudada como medio para articular el delito de blanqueo de capitales, a juicio de BLANCO CORDERO⁹⁰ tiene dos interpretaciones:

- La alusión a la cuota tributaria por la Ley 10/2010 lo es a efectos puramente administrativos y no penales, es decir a efectos de configurar ilícitos administrativos relacionados con el llamado cumplimiento normativo (*compliance*) a que da lugar la dicha ley.

Es de destacar que el voto particular de la STS "Ballena Blanca" se decanta por esta posición, en base a que una ley ordinaria no puede ampliar lo establecido en una norma penal que no es una ley penal en blanco, puesto que el legislador ordinario carece de potestad para ampliar el ámbito de aplicación de una norma penal autosuficiente (STC 101/2012 de 8 de mayo (EDJ 2012/98375), STS 283/2006, de 9 de octubre (EDJ 2006/281234)).

- La Ley 10/2010 contiene un criterio interpretativo del tipo penal del delito de blanqueo de capitales, lo que equivaldría a dejar

⁹⁰ ALMAGRO MARTIN, C, "Capítulo 6. Reflexiones sobre el delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales", en *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Op. Cit. pp. 181 y 182.



que una ley ordinaria de marcado carácter administrativo, configurase la conexión entre los dos delitos realizando una delimitación positiva del delito de blanqueo de capitales sometido al principio de reserva de LO.

Por su parte, el FJ 37º de la STS "Ballena Blanca" establece con respecto a esta cuestión, que **la interpretación más razonable** es entender que la intención del legislador, no manifestada, no es establecer *ex novo* que el fraude fiscal es delito previo al blanqueo de capitales, sino simplemente despejar las posibles dudas que hay en la doctrina a la hora de interpretar la legislación vigente que admite cualquier actividad delictiva como previa al blanqueo de capitales.

Personalmente considero que cuando el art. 1.2 de la Ley 10/2010 dice "*todo tipo*" y "*con inclusión de la cuota defraudada*" no solo pretende afectar al ámbito administrativo, sino que también afecta al ámbito penal, y máxime cuando el límite entre ambos es una simple cifra. No obstante, no deja de ser menos cierto, que al ser ésta la intención del legislador, su actuación no se adecúa a una buena técnica legislativa, puesto que conector de la reserva de LO en materia penal, debió de acudir a ella.

En definitiva, el núcleo de discusión se centra en si la cuota defraudada supone un enriquecimiento patrimonial del sujeto activo y si dicho incremento posee un origen delictivo.

A-. Argumentos en contra: La cuota defraudada no puede ser objeto material de blanqueo.

QUINTERO OLIVARES⁹¹ y CHOCLAN MONTALVO, ambos férreos defensores de la imposibilidad de considerar al delito fiscal como delito previo al blanqueo de capitales, parten de la consideración de que la acción típica de elusión del pago de tributos es una modalidad omisiva, y por lo tanto abogan por considerar que el dinero de quién no pago sus impuestos no es producto del delito fiscal puesto que no hay origen ilícito o delictivo, no existiendo así nexos causales entre el pago de tributos (acción de omisión) y los bienes incorporados al patrimonio del defraudador a causa de un hecho que no es delictivo⁹².

A su vez, este sector doctrinal entiende que solo pueden servir de presupuesto del delito de blanqueo de capitales aquellos delitos idóneos para generar bienes o ganancias en sentido material, por lo que una "no perdida" o ahorro, es diferente a una ganancia, ya que quien ahorra no gana, sino que únicamente evita la salida de un bien de su patrimonio⁹³.

⁹¹ QUINTERO OLIVARES tiene un interesante artículo relativo al blanqueo, comiso y tributación del dinero sucio en DEMETRIO CRESPO, E, (Dir.) y MAROTO CALATAYUD, M (Coord.), *Crisis financiera y Derecho Penal Económico*, Madrid, Edisofer S.L, 2014, pp. 635 a 656.

⁹² ALMAGRO MARTIN, C, "Capítulo 6. Reflexiones sobre el delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales", en *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Op. Cit. p.183.

⁹³ MARTINEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DEL PRADO, I, "IV. Relaciones entre el delito fiscal y el blanqueo de capitales",



En este sentido encontramos el voto particular de la STS "Ballena Blanca", dónde se dice que son delitos aptos para servir de base al delito de blanqueo los que clásicamente se bautizaban como delitos de enriquecimiento, y que por el contrario, no gozan de tal aptitud aquellos delitos que suponen un ahorro como es el caso de la elusión del pago de tributos, que no produce ningún bien. En este caso, el patrimonio del deudor no sufre alteración alguna, sino que lo único que sucede es que tras la realización de la conducta castigada en el art. 305 CP oculta esa deuda y pretende hacer creer que no existe o que es inferior, pero no obtiene ningún bien. Así, la cuota que se deja de pagar no constituye un enriquecimiento, sino un indebido "no empobrecimiento". Es decir, la elusión del pago de tributos no genera un incremento patrimonial, sino que permite un ahorro no aportando así nada al patrimonio. Por lo que no pueden blanquearse efectos o bienes procedentes de un delito que no los genera.

B-. Argumentos a favor: La cuota defraudada es un bien susceptible de blanqueo.

Autores como BLANCO CORDERO o MALLADA FERNÁNDEZ entienden que, si bien es cierto que la cuota tributaria es una cantidad de dinero y puede considerarse un bien que no ingresa en el patrimonio del autor del delito fiscal porque ya formaba parte de él, aún sigue siendo posible considerar que la cuota tributaria procede del delito fiscal y por ello puede ser objeto idóneo de blanqueo; se apela a la "evidencia" de

en *El autoblanqueo. El delito fiscal como delito antecedente al blanqueo de capitales*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014, pp. 67 y 68.

que, si no se hubiera cometido el delito fiscal el dinero de la cuota tributaria defraudada no seguiría en el patrimonio del evasor, así el ahorro que se produce con la defraudación se traduce en dinero y tiene relevancia penal⁹⁴.

En este sentido, según la **“teoría del patrimonio afecto al fin”** el delito fiscal estaría dando lugar a un enriquecimiento ilícito a través del ahorro fraudulento de impuestos, por lo que el hecho de que la cuota tributaria no ingrese en el patrimonio del autor del delito fiscal por encontrarse en él no impide considerar que la misma procede del delito fiscal⁹⁵.

El FJ 37º de la sentencia “Ballena Blanca” sigue esta misma línea al establecer que la elusión del pago de tributos constituye una conducta típica que genera una obligación tributaria, que a su vez tiene por objeto la cuota tributaria, de donde surge la denominada deuda tributaria. Es decir, el bien que procede del delito fiscal es la cuantía económica correspondiente a la cuota tributaria, que es una cantidad de dinero que constituye normalmente una proporción que se aplica sobre la base imponible. Y el dinero, evidentemente,

⁹⁴ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M, “XVII. ¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos del blanqueo de capitales?”, en *Crisis financiera y Derecho Penal Económico, Op. Cit.* pp. 625 y 626.

⁹⁵ DEMETRIO CRESPO, E, “Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de capitales”, en CELORIO VELA, J A y CARRASCO PADILLA, P J (Dir.) *Temas actuales sobre el fraude fiscal y cuestiones conexas*, México, Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario, A.C, 2016, p. 222.



constituye un bien en el sentido del blanqueo de capitales. Se trata con todo, de una cantidad de dinero que no ingresa en el patrimonio del autor del delito fiscal, sino que ya se encuentra en él porque constituye una parte del mismo, pero ello no impide considerar que la cuota tributaria procede del delito fiscal.

C-.Posicionamiento personal.

En base a todo lo expuesto debo decir, que bajo **mi opinión sí que se puede considerar la cuota defraudada como objeto material del delito de blanqueo de capitales**, en base a los siguientes motivos;

En primer lugar, ambas figuras delictivas protegen bienes jurídicos diferentes, cuestión que al no ser controvertida, no necesita de más explicación.

En segundo lugar, porque aunque como ya he dicho, la técnica legislativa utilizada por el legislador en la Ley 10/2010 no me parezca la más acertada, ello no implica que la mencionada ley, siguiendo el criterio del TS en la sentencia del caso "Ballena Blanca", funcione a modo de criterio interpretativo, en el sentido de que si bien es cierto el art. 301 CP no es una ley penal en blanco que necesite ser completada por el resto del ordenamiento jurídico, ello no resta para que la clara finalidad preventiva que posee la Ley 10/2010 ayude a clarificar que la cuota defraudada constituye un objeto idóneo para ser blanqueado.

Es decir, ya antes de la promulgación de la Ley 10/2010 se podía considerar a la cuota defraudada como objeto material del blanqueo de capitales, puesto

que se trata de un delito grave, y en el sentido inverso de la problemática, el TS ya se había pronunciado, de tal manera que no veo impedimento en que si las ganancias blanqueadas pueden constituir un delito de fraude fiscal, éste no pueda constituir un ilícito previo al de blanqueo. No obstante, y aún en el caso de no aceptar dicha interpretación, seguiría siendo posible considerar a la cuota defraudada como un bien susceptible de blanqueo, puesto que la Directiva UE 2015/849 lo considera como tal.

Por otro lado, el resultado de la comisión de un delito fiscal se manifiesta en la omisión del deber de pago de las obligaciones tributarias, lo que supone un enriquecimiento ilícito del defraudador ya que ese patrimonio no debería estar en su poder, sino que debería de pasar a engrosar las cuentas de las arcas públicas. Así, toda vez que el defraudador de manera voluntaria y en una cuantía superior a 120.000 € decide eludir, con conocimiento de ello, sus obligaciones tributarias, la cuantía de la cuota defraudada pasa a tener un origen delictivo aunque provenga de cualquier actividad lícita, y por ende, puede ser considerada objeto material del art. 301 CP.

En mi opinión, la principal problemática acerca de la consideración o no del delito fiscal como delito previo, es que se pretende equiparar o mejor, comparar, las ganancias obtenidas con el tráfico de drogas a la cuota defraudada. En la primera es claro su origen ilícito, puesto que proviene de una actividad prohibida, sin embargo, en el caso del delito fiscal, esa actividad prohibida previa no existe, sino que la cuota defraudada proviene de negocios jurídicos lícitos en el tráfico económico, como por ejemplo pueden ser las ganancias derivadas del trabajo. No obstante, ello no impide que no podamos considerar a la cuota



defraudada objeto material, puesto que aunque su origen es lícito, deviene en ilícito desde el mismo momento en el que se eluden las obligaciones tributarias.

Si trasladamos todo ello al caso "Ballena Blanca" donde se defraudó a la Hacienda Pública una cuota cifrada en 160.340,25 € a través de complejos entramados societarios, podemos concluir de una forma clara y evidente que se ha sobrepasado la cuantía fijada en el art. 305.1 CP, y que por lo tanto, se ha cometido un delito de fraude fiscal. De tal manera que ahora se hace preciso averiguar si el traslado de dicha cuota a sociedades extranjeras constituye o no, un acto de autoblanqueo.

D-. Problema I: ¿Cómo individualizar los bienes objeto de blanqueo dentro del patrimonio del autor?

Una vez que hemos aceptado que la cuota defraudada puede constituir objeto material a efectos del art. 301 CP, nos tenemos que enfrentar a la cuestión de cómo individualizar los bienes que han sido objeto de blanqueo dentro de patrimonio del sujeto activo del delito, por cuanto según la STS "Ballena Blanca" no es admisible la teoría de que todo el patrimonio del contribuyente quede contaminado⁹⁶.

⁹⁶ Según el FJ 37 de la mencionada sentencia, el momento de contaminación de los bienes integrantes de la cuota tributaria defraudada se produce cuando vencen los plazos administrativos establecidos para declararlos a la Administración Tributaria. Hasta ese momento, existe un periodo temporal durante el que no es posible determinar si

Es decir, una vez concretada la cuota tributaria que cuantifica la obligación tributaria económicamente valorable de la que responde el defraudador, habrá que individualizar dicha cuota tributaria en su patrimonio. Dicha individualización requiere que durante la investigación se pueda identificar razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria⁹⁷.

En derecho penal, a diferencia de lo que sucede en el derecho tributario-sancionador, la individualización debe de ser concreta y precisa. Es decir, se hace totalmente necesario, por un lado que la cuota defraudada esté perfectamente cuantificada, y por otro lado, que además puedan identificarse los

existe o no delito fiscal, y por ello, todo acto realizado sobre tal dinero no puede ser considerado blanqueo de capitales, porque los bienes no tienen todavía carácter delictivo.

Es de destacar, que ello se encuentra en relación con el momento de consumación del delito fiscal, que en el caso de la elusión de tributos dependerá de si estamos en presencia de un tributo que requiera autoliquidación o de tributos que precisen liquidación. En el primero de los casos, el delito fiscal se consumará cuando llegado el momento de pago, el obligado tributario, no lo realice. Y en cambio, en los tributos que deben de ser liquidados por la Administración tributaria, el delito se consumará cuando finalice el plazo de presentación y ésta no se hubiera presentado. *Vid* en DE LA CUERDA MARTÍN, M, "Análisis del art. 305 CP: El delito de fraude fiscal y la cláusula de regularización tributaria", *Op. Cit.* pp. 37 y 38.

⁹⁷ FJ 37 STS Ballena Blanca.



bienes del patrimonio del contribuyente que la integran⁹⁸.

En cuanto a esta individualización, la STS "Ballena Blanca" distingue en su FJ 37º dos posibilidades:

- **Que la acción típica del delito de blanqueo recaiga sobre una parte del patrimonio del defraudador que obligatoriamente incluya todo o parte de la cuota tributaria.** Ello sucederá cuando la acción de blanqueo se realice sobre la totalidad del patrimonio del autor del delito previo, o al menos sobre una proporción tan elevada de su patrimonio que supere la parte lícita y comprenda una parte del valor de la cuota defraudada impagada. En estos casos, puede establecerse con certeza que los bienes obtenidos en el delito fiscal se encuentran total o parcialmente en el objeto sobre el que recae la acción típica del delito de blanqueo.
- **Que se consiga identificar la cuota de la base liquidable sobre la cual no se han pagado impuestos,** y dado que la cuota tributaria es un porcentaje de la base liquidable, es razonable entender que la masa patrimonial integrada por la base liquidable contiene una parte contaminada. Por lo tanto, habrá blanqueo

⁹⁸ ALMAGRO MARTIN, C, "Capítulo 6. Reflexiones sobre el delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales", en *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Op. Cit. p. 186.

si se transfiere la totalidad de la base imponible porque una parte está contaminada, o una cuantía de dinero que obligatoriamente incluya una parte de la cuota tributaria.

En este punto, pueden surgir problemáticas tales cómo; ¿Pueden tener esta consideración bienes que se encuentran demasiado alejados de la conducta delictiva inicial ejecutada? O ¿Qué sucede en los casos en los que se mezclen bienes de procedencia lícita e ilícita sobre los que se realizan posteriores comportamientos de blanqueo?⁹⁹.

En cuanto a la primera cuestión, BLANCO CORDERO propone que la solución pasa por establecer nexos causales entre los bienes y la conducta delictiva previa, acudiendo así a teorías de la causalidad, de la adecuación y de la imputación objetiva.

Y en lo relativo a la segunda cuestión debemos de destacar, que a diferencia de lo que sucede en el tráfico de drogas, en los casos de delito fiscal es extremadamente raro que podamos hablar de contagio del dinero legal a causa del dinero delictivo. Sino que más bien se trata identificar dentro de una masa de dinero lícito la parte que se va a considerar contaminada como consecuencia del delito fiscal,

⁹⁹ ARIAS HOLGUÍN, D P, "Capítulo tercero. El tipo de comisión doloso (Art. 301.1 y 2 CP)", en *Aspectos político-criminales y dogmáticos del tipo de comisión doloso del blanqueo de capitales (Art. 301 CP)*, Op. Cit. pp. 315 a 317.



siendo muy difícil probar con exactitud los bienes contaminados¹⁰⁰.

En estos casos, y para superar las dificultades probatorias, nuevamente BLANCO CORDERO propone acudir al criterio de proporcionalidad y al análisis del caso concreto en relación con el grado de correlación entre la parte legítima y la delictiva, es decir, en este caso se aplicará un criterio basado en la relevancia porcentual de los bienes ilícitos respecto de los lícitos¹⁰¹.

2-. ARGUMENTO II: CONDUCTA TÍPICA Y VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM*.

En primer lugar, es de destacar que el principal problema que plantea éste argumento tiene lugar cuando estamos en presencia de algún supuesto de autoblanqueo, tal y como sucede en el caso objeto de análisis en este dictamen. Por ello, se hace preciso hacer una breve mención tanto a las conductas típicas del art. 301.1 CP como al autoblanqueo en sí.

A-. Conductas típicas constitutivas de blanqueo.

¹⁰⁰ ALMAGRO MARTIN, C, "Capítulo 6. Reflexiones sobre el delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales", en *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Op. Cit., p. 188

¹⁰¹ ARIAS HOLGUÍN, D P "Capítulo tercero. El tipo de comisión doloso (Art. 301.1 y 2 CP)", en *Aspectos político-criminales y dogmáticos del tipo de comisión doloso del blanqueo de capitales (Art. 301 CP)*, Op. Cit. pp. 316 a 318.

Las conductas típicas recogidas en el art. 301.1 CP son dos:

- El que adquiera, posea, utilice, convierta o transmita bienes sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva.
- O realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir el origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos.

En todo caso, ambas conductas típicas deben de perseguir la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito, o que el partícipe eluda las consecuencias legales de sus actos. Alzándose así esta **finalidad de ocultar o encubrir como un elemento esencial integrante de todas las conductas típicas previstas en este art. 301.1 CP**¹⁰².

a) Adquisición, posesión, utilización, conversión y transmisión como conductas típicas de blanqueo de capitales.

El análisis de esta conducta típica lo voy a realizar en dos partes, por un lado la adquisición, conversión y transmisión, y por otro lado, la posesión y la utilización.

¹⁰² En este sentido, entre otras, STS 1080/2010, de 20 de octubre (EDJ 2010/264941) y STS 690/2015, de 27 de octubre (EDJ 2015/216244).



Se **consideran modalidades típicas de acción la adquisición, la conversión y la transmisión**¹⁰³, y así son calificadas por el Informe del Anteproyecto de LO por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre elaborado por el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ), pues según éste informe, todas ellas tienden a disimular el origen ilícito de los bienes, o si se prefiere, a dar apariencia de licitud al producto o beneficio del delito, ya que se trata de conductas que suponen un aparente cambio de titularidad que sitúa a los bienes en el patrimonio de otra persona ajena a la comisión del delito con el fin de incorporarlo al tráfico jurídico¹⁰⁴.

Sin embargo, especial mención requieren las conductas típicas de "posesión" y "utilización" ambas introducidas tras la reforma del CP operada en el año 2010, y sobre las que versa un importante debate

¹⁰³ Según el FJ 14º de la STS 182/2014, de 11 de marzo (EDJ 2014/28793), *"la adquisición hace referencia al aumento del propio patrimonio, tanto a título oneroso como a título gratuito. La conversión se refiere a la transformación de unos bienes en otros, y la transmisión implica la salida de los bienes del propio patrimonio para incrementar el de otra persona"*.

¹⁰⁴ CGPJ, *Informe sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica de reforma de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*, de 18 de febrero del 2010, p. 120. Archivo extraído del siguiente enlace web: <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Informes/Informe-al-Anteproyecto-de-Ley-Organica-por-la-que-se-modifica-la-Ley-Organica-10-1995--de-23-de-noviembre--del-Codigo-Penal>

doctrinal¹⁰⁵. Con respecto a la **posesión**, tan solo destacar que hasta ahora el mero ingreso de bienes en la esfera jurídica del blanqueador no se castigaba, puesto que quedaba excluido en virtud de una interpretación restrictiva del término “adquiera”, y con ésta acción típica se está castigando la mera posesión de bienes delictivos carentes de finalidad¹⁰⁶.

En lo relativo a la **utilización**, según la Real Academia Española (RAE) la podemos definir como “aprovecharse de algo”. Con esta tipificación se pretende abarcar sobre todo a los grandes movimientos de capitales, de tal manera que habría que entender por utilización todo uso o empleo de bienes delictivos que no implique un cambio de titularidad en el sentido que exigen la adquisición y la transmisión, una mutación de naturaleza, como requiere la conversión, una posesión sancionable, una ocultación o encubrimiento efectivo y que no se incluya en la

¹⁰⁵ Dicho debate consiste, en que mientras que un sector de la doctrina considera que se trata de una modificación real y no nominal, al entender que ya estaban incluidas dentro de la cláusula “y *cualquier otro acto para ocultar o encubrir*”. Otro sector entiende que se ha producido una verdadera expansión del tipo penal, puesto que en caso de entenderlas incluidas en la mencionada cláusula, solo serían punibles cuando mediara una finalidad de ocultación, encubrimiento o auxilio, y con esta reforma, las conductas de posesión y utilización han ganado un carácter objetivo del que hasta el momento carecían. *Vid* en ABEL SOUTO, M, “El blanqueo de dinero: Problemática actual española, con anotaciones de derecho comparado estadounidense”, en DEMETRIO CRESPO, E y GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, N (Dir.), *Halcones y Palomas: Corrupción y delincuencia económica*, Madrid, Castillo de Luna. Ediciones Jurídicas, 2015, p. 127

¹⁰⁶ *Ibidem*. pp. 130 y 131.



realización de indeterminados actos para ocultar, encubrir o auxiliar. Ello implica que la utilización posea un restringido, por no decir nulo, ámbito propio de aplicación¹⁰⁷.

Por último destacar con respecto a estas dos conductas típicas que, por un lado que los mayores problemas los plantean en los supuestos de autoblanqueo ya que se podría producir una vulneración del principio *non bis in idem*. Y por otro lado, que el mencionado informe del CGPJ viene a decir que cuando se pretende sancionar la posesión o la utilización, no se están tipificando comportamientos que resulten propiamente del blanqueo, ya que estas conductas no suponen necesariamente actos de disimulo del origen de los bienes, porque no comportan, si quiera, un cambio de titularidad real o aparente. Y en todo caso, si se considera que la posesión o utilización de los bienes por terceras personas ajenas al delito que provienen son conductas que contribuyen a ocultar o a encubrir el origen ilícito de aquellos, es obvia la inutilidad de las nuevas modalidades de acción típica¹⁰⁸.

b) Cualquier otro acto para ocultar o encubrir el origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, como conducta típica del blanqueo de capitales.

Con respecto a esta conducta típica se hace preciso destacar que la misma funciona a modo de

¹⁰⁷ Ibídem. pp. 134 y 135.

¹⁰⁸CGPJ, *Informe sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica de reforma de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*, Op. Cit. p. 120.

“cláusula abierta” dónde pueden incluirse cualesquiera otras conductas, distintas de las enuncias en la primera conducta típica, que persiga la finalidad de incorporar al tráfico jurídico bienes con apariencia de legalidad.

No obstante dicha cláusula abierta, según la STS 182/2014, de 11 de marzo (EDJ 2014/28793) *“se compadece del mal con el principio de legalidad en su versión de tipicidad, provocando una merma en la seguridad jurídica [...] Puesto que, la mención “cualquier otro acto” es poco respetuosa con la certidumbre y taxatividad que demanda la legalidad penal”*.

B-. El autoblanqueo.

La consideración sexta de la nota interpretativa de la recomendación 3ª del GAFI viene a decir que los países pueden decidir si regulan o no el autoblanqueo¹⁰⁹. En este sentido, el legislador español optó por su punición en el año 2010, alzándose así como una de las principales reformas introducidas en dicho año.

El autoblanqueo consiste básicamente en la posibilidad de castigar por blanqueo de capitales a quién ha cometido el delito antecedente del que éste (el blanqueo) trae causa.

¹⁰⁹ Información extraída del siguiente enlace web:
<https://www.cfatf-gafic.org/index.php/es/documentos/gafi40-recomendaciones/409-fatf-recomendacion-3-delito-de-lavado-de-activos>



Es de destacar que debemos distinguir dos etapas; una primera que llegaría hasta el año 2006, en la que primaba la idea de que el autoblanqueo no debía castigarse al considerarse los actos correspondientes copenados¹¹⁰, y por tanto absorbidos por el delito previo, y una segunda, favorable a la tipicidad y punición de esta figura¹¹¹, que se inicia simbólicamente con el Acuerdo de Pleno no Jurisdiccional de 18 de julio de 2006 (EDJ 2006/418188) según el cual: "*El art. 301 CP no excluye el concurso real con el delito antecedente*"¹¹².

C-. Análisis del argumento.

Éste argumento parte de la consideración de que el defraudador fiscal, salvo que regularice su situación tributaria¹¹³, tiene que realizar alguna conducta con el

¹¹⁰ En este sentido STS 806/2014 de 26 de noviembre (EDJ 2014/216384).

¹¹¹ En este sentido, entre otras; STS 796/2010, de 17 de diciembre (EDJ 2010/196208), STS 884/2012, de 8 de noviembre (EDJ 2012/282429), STS 974/2012, de 5 de diciembre (EDJ 2012/298612), STS 809/2014, de 26 de noviembre (EDJ 2014/38793) y la STS 265/2015, de 29 de abril (EDJ 2015/73564).

¹¹² DEMETRIO CRESPO, E, "Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de capitales", en *Temas actuales sobre el fraude fiscal y cuestiones conexas*, Op. Cit. p. 212.

¹¹³ La regularización fiscal se encuentra contenida en el art. 305.4 CP, y en virtud de ella el defraudador que declara a la Hacienda Pública la cuota defraudada y posteriormente abona el importe de la misma, antes de que concurran

dinero no declarado, así puede transmitirlo, convertirlo u ocultar su ubicación, todas ellas conductas típicas del art. 301 CP. Por lo que parece obvio que el tipo de defraudación fiscal ya contempla, abarca y castiga el desvalor que supone el hecho de que el sujeto activo en vez de declarar e ingresar a las arcas del Estado el dinero que le corresponda pagar conforme a la normativa tributaria, se lo gasta en otros menesteres. En definitiva, no parecen existir lagunas punitivas en estos casos que justifiquen la necesidad de recurrir al delito de blanqueo para castigar acciones que ya encajan en el tipo del art. 305 CP¹¹⁴, de tal manera que si en estos supuestos, se castiga al sujeto activo tanto por un delito de fraude fiscal como por un delito de blanqueo de capitales, se estaría vulnerando el principio *non bis in idem*.

En este punto destacar que solo interesa analizar este argumento a la luz de los problemas que puede plantear en los supuestos de autoblanqueo, puesto que en la STS “Ballena Blanca” como ya mencioné, se considera probado que el abogado como consecuencia de su actividad profesional o de otras inversiones obtiene unas ganancias que decide no declarar a la Hacienda Pública, y que ocultó a través de diversas sociedades. En concreto, se trata de cuatro sociedades de las que era beneficiario, todas ellas radicadas en el

alguna de las causas de bloqueo mencionadas en dicho artículo, convierte su conducta típica, antijurídica y culpable en no punible. Es decir, la regularización fiscal, al poseer la naturaleza de excusa absolutoria de levantamiento de la pena, conlleva la desaparición de la cuota defraudada y por ende, la desaparición del delito fiscal, que podría dar lugar al blanqueo de capitales.

¹¹⁴ FJ 37ª STS caso “Ballena Blanca”.



estado norteamericano de Delaware, y que utilizó para canalizar dichos fondos propios¹¹⁵.

Así las cosas la problemática del autoblanqueo se plantea en el sentido de si podemos considerar que existe una sola conducta típica o si por el contrario existen, al menos, dos conductas típicas.

En el primer caso, en virtud de la doctrina de los actos copenados, si se condena por el fraude fiscal y por blanqueo de capitales se estaría produciendo una vulneración del principio *non bis in idem*, ya que la conducta de blanqueo es considerada como el agotamiento del delito fiscal previo.

En cambio, en caso de entender que son dos las conductas típicas existentes, el autoblanqueo se estaría equiparando al supuesto de blanqueo tradicional¹¹⁶, con la salvedad de que solo existe un autor que deberá ser condenado por la comisión de ambos ilícitos, no produciéndose en este supuesto una quiebra del principio *non bis in idem*.

Esta última posición enunciada es la seguida por la STS "Ballena Blanca" por lo que se hace preciso explicar porque siguió este criterio y no el establecido por la doctrina de los actos copenados.

En cuanto a éstos (los actos copenados), destacar que el FJ 1º de la STS 809/2014, de 26 de

¹¹⁵ Antecedente de Hecho (AH) 17º de la STS "Ballena Blanca".

¹¹⁶ Con la expresión blanqueo tradicional me refiero a aquellos supuestos en los cuales el delito previo, en este caso el fraude fiscal, y el blanqueo de capitales son cometidos por dos sujetos activos diferentes.

noviembre (EDJ 2014/216384) establece como **requisitos** de los mismos, los siguientes:

- Que entre el hecho previo o posterior, y el principal, exista una relación de tal índole que permita afirmar que el legislador a la hora de prever la pena para el tipo de delito en el que encaja el principal, haya tenido ya en cuenta la previa o subsiguiente realización de ese otro hecho.
- Que el legislador no haya decidido que el aprovechamiento, aseguramiento o autoprotección, deba sancionarse autónomamente, entre otras razones, en atención a la especial protección del bien jurídico que conculcan, diverso del delito que subsiguen, por entender, que precisamente ese bien jurídico no ponderado en el delito inicial, justifica que deba ser objeto de sanción independizada por razones de política criminal.

La dogmática penal en base a esta teoría de los actos copenados, ha sostenido la imposibilidad de considerar al fraude fiscal como delito previo al blanqueo de capitales por vulneración del *non bis in idem* e inexistencia de blanqueo de capitales por agotamiento del delito previo, considerando que la única finalidad de los actos posteriores al delito fiscal es asegurar o realizar el beneficio obtenido, y por lo tanto son actos posteriores copenados e impunes cuyo desvalor queda consumido en el desvalor del acto anterior, siendo por tanto aplicable la regla del art. 8.3



CP, ya que en caso contrario se estaría vulnerando el mencionado principio *non bis in idem*.¹¹⁷.

En este sentido, BACIGALUPO es claro y rotundo al decir: *"Aunque se considera que los hechos imputados a un mismo autor pueden ser formalmente subsumidos bajo los tipos de delito fiscal y blanqueo de dinero, ambos tipos concurren en la forma de un concurso (aparente) de normas que excluye el delito de blanqueo por ser un hecho posterior copenado, de acuerdo con el art. 8.3 CP, ya que se trata de actos posteriores copenados que no generan una responsabilidad penal adicional. En base a ello, no es posible condenar a una persona por ambos delitos cuando es ella quien, a la vez, realiza alguna de las acciones del art. 301 CP sobre el dinero correspondiente a la cuota de un impuesto que omitió declarar a la Hacienda Pública"*¹¹⁸.

En la misma línea MARTINEZ ARRIETA-MARQUEZ DE PRADO viene a decir, que al ser el delito fiscal un delito de resultado, los cuáles comportan con carácter general una fase posterior de aprovechamiento o agotamiento del delito, podemos decir que el defraudador fiscal busca, más que el perjuicio a la Hacienda Pública, beneficiarse de los tributos indebidamente retenidos, por lo que en consecuencia,

¹¹⁷ MARTINEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DEL PRADO, I, "IV. Relaciones entre el delito fiscal y el blanqueo de capitales", en *El autoblanqueo. El delito fiscal como delito antecedente al blanqueo de capitales*, Op. Cit. p. 77.

¹¹⁸ MARTIN QUERALT, J, "Delito fiscal y delito de blanqueo de capitales", en GARCÍA PRATS, F A (Dir.), *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, p. 36.

el disfrute posterior de los bienes delictivos, esto es, la cuota defraudada, será un acto copenado impune¹¹⁹.

Sin embargo, la jurisprudencia, entre la que se encuentra la STS "Ballena Blanca", se ha posicionado en sentido contrario, es decir, a favor de la tesis en función de la cuál existirían dos conductas típicas, y por lo tanto los actos de blanqueo no supondrían el agotamiento del delito previo. En base a ello, la condena por ambos ilícitos sería compatible y no vulneraría el principio *non bis in idem*. Las principales justificaciones¹²⁰ esgrimidas en este sentido son las siguientes:

- Diversidad de bienes jurídicos protegidos, así la STS de "Ballena Blanca" viene a decir que al estar afectados bienes jurídicos de distinta naturaleza, el delito fiscal no abarca la total antijuridicidad del hecho.
- La principal característica del blanqueo no reside en el mero disfrute o aprovechamiento de las ganancias ilícitas, ni siquiera en darles "salida" para posibilitar de modo indirecto ese disfrute, sino que se sanciona en consideración al "retorno" en cuanto eslabón necesario para que

¹¹⁹ MARTINEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DEL PRADO, I, "IV. Relaciones entre el delito fiscal y el blanqueo de capitales", en *El autoblanqueo. El delito fiscal como delito antecedente al blanqueo de capitales*, Op. Cit. p.89.

¹²⁰ Estas justificaciones, las podemos encontrar, entre otras, en la STS 408/2015, de 8 de julio (EDJ 2015/136434).



la riqueza así generada pueda ser introducida en el ciclo económico.

- El legislador ha decidido que el blanqueo de las ganancias procedentes de una actividad delictiva por su propio autor, aún cuando puede también considerarse un acto de aprovechamiento o aseguramiento de las ganancias derivadas del delito antecedente, debe sin embargo sancionarse autónomamente en atención a la especial protección que requiere el bien jurídico que conculca, que tutela el orden socioeconómico, y dado su carácter pluriofensivo también protege intereses de la Administración de Justicia, siendo distinto del que tutela el delito al que subsigue.

En cuanto a la no vulneración del principio *non bis in idem*, destaca la STS 796/2010, de 17 de septiembre (EDJ 2010/196208), que con apoyo en el mencionado Acuerdo del Pleno no Jurisdiccional del año 2006, establece que "*La argumentación de la recurrida se opone a la doctrina sentada por este Tribunal Supremo, que estima que, incluso coincidiendo autores y procediendo el dinero objeto del blanqueo del mismo acto de tráfico objeto de sanción, en tales hipótesis se debe estimar ocurrido un concurso real de delitos, sin vulneración del principio ne bis in idem*"

D-. Posicionamiento personal.

Como ya he dicho *supra*, el problema de aceptar que en los casos de autoblanqueo el delito fiscal sea considerado delito previo a éste, consiste en determinar

si estamos en presencia de un solo hecho típico, antijurídico y culpable, o si por el contrario, estamos en presencia de dos hechos delictivos diferentes, ya que en el primero de los casos se produciría una quiebra del principio *non bis in idem*, y en el segundo no.

Para fundamentar mi posición voy a partir de las siguientes premisas:

- Todo aquel que decide defraudar a la Hacienda Pública se queda con el dinero defraudado y lo "utiliza" para cualquier fin.
- La simple posesión del dinero defraudado es punible conforme al art. 301.1 CP.
- El blanqueo persigue la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes. Siendo esta finalidad un elemento esencial integrante de todas las conductas previstas en el art. 301.1 CP.

En base a ello, considero que podemos diferenciar dos supuestos, siempre hablando del autoblanqueo, ya que mi posicionamiento personal a este respecto dependerá de ante qué supuesto nos encontremos:

1. Sujeto activo que elude el pago de tributos y se queda con la cuantía defraudada para destinarla al pago de sus gastos, es decir, posee la cuota defraudada en su patrimonio, pero en su conducta no está presente la finalidad de ocultar o encubrir la misma.



2. Sujeto activo que igualmente elude el pago de tributos quedando la cuota defraudada en su patrimonio, pero que con una clara finalidad de ocultación, traslada el capital equivalente a mencionada cuota a paraísos fiscales intentando dar así una apariencia de legalidad. En el caso "Ballena Blanca" dichos traslados se efectúan mediante sociedades interpuestas radicadas en Delaware.

Pues bien, en el primero de los casos considero que existe una unidad de acto, por lo que solo se estaría cometiendo un ilícito fiscal, puesto que al no existir una finalidad de ocultación o encubrimiento de la cuota defraudada el blanqueo de capitales no se habría cometido. En este sentido encontramos la STS 265/2015, de 29 de abril (EDJ 2015/73564) que aboga por una interpretación restrictiva en virtud de la cual la mera tenencia o utilización de fondos ilícitos (como la cuota defraudada) en gastos ordinarios de consumo (por ejemplo, el pago del alquiler de la vivienda) no constituye autoblanqueo, pues no se trata de actos realizados con la finalidad de ocultar o encubrir bienes para integrarlos en el sistema económico legal con apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita.

Así, el hecho de castigar penalmente por dos ilícitos que se cometen de manera simultánea con una sola acción típica (elusión tributaria y posesión de la cuota defraudada) vulnera el principio *non bis in idem*, ya que se estaría castigando dos veces a una misma persona por un mismo hecho. Ello tiene amparo en la mencionada doctrina de los actos copenados, de tal manera que, en este concreto supuesto, el delito de blanqueo de capitales debe quedar subsumido dentro del desvalor que supone la defraudación fiscal, y

mediante la aplicación del art. 8.3 CP, que recoge el principio de consunción, solo puede ser objeto de castigo el fraude fiscal quedando impune el autoblanqueo.

Sin embargo, en la segunda de las situaciones mencionadas considero que tal unidad de acto no existe, sino que en realidad existen dos conductas típicas, puesto que aunque el autor del fraude fiscal sigue poseyendo los bienes defraudados, realiza una serie de actuaciones que se pueden considerar idóneas para ocultar el origen ilícito de los mismos. Dichas finalidades de ocultación o encubrimiento, según la mencionada STS 265/2015 pueden consistir en la compra de vehículos puestos a nombre de terceros, en la utilización de testaferros, o como sucede en la STS "Ballena Blanca" en el desvío de la cuota defraudada mediante sociedades interpuestas al estado de Delaware.

Es decir, en el caso de la STS "Ballena Blanca" a mi juicio queda totalmente claro la existencia de dos conductas, una de fraude fiscal y otra de blanqueo de capitales con causa en el primero, merecedoras de reproche penal, por lo que en este punto, estoy de acuerdo con la línea seguida por el TS para la resolución de este caso.

En conclusión, las actuaciones de ocultación o encubrimiento se pueden considerar determinantes a la hora de apreciar la existencia de una o de dos conductas típicas.

3-. ARGUMENTO III: LA PRESCRIPCIÓN.



Es de destacar que éste argumento prescriptivo pone de manifiesto una cuestión de suma importancia, y es la relativa a cuándo se produce la descontaminación de la cuota defraudada, por lo que está más relacionado con el momento temporal que marca la imposibilidad de blanquear la mencionada cuota, que con el hecho en sí, de si la cuota defraudada puede ser objeto de blanqueo.

Con otras palabras, la cuestión reside en si a efectos de prescripción debemos considerar a estos dos ilícitos de forma individual, en cuyo caso, según el art. 131 CP el fraude fiscal prescribirá a los 5 años y el blanqueo a los 10 años. O si por el contrario podemos apreciar que ambos ilícitos entran en concurso de infracciones, y conforme a la regla del art. 131.4 CP su plazo de prescripción será el establecido para el mayor de ambos ilícitos, es decir, el concurso de delitos entre los art. 301 y 305 CP prescribirá a los 10 años, doblándose así el plazo de prescripción del fraude fiscal.

A-. Opción I: Prescrito el fraude fiscal no es posible la condena por blanqueo.

Según los defensores de esta tesis, llegado el plazo de prescripción del fraude fiscal, la cuota defraudada deja de poder ser considerada objeto material idóneo del blanqueo de capitales puesto que resulta del todo ilógico que una vez que ha prescrito el fraude fiscal se pueda sancionar a su autor por el posible blanqueo derivado de aquel, ya que de lo contrario supondría prolongar en exceso y sin un plazo temporal cierto las consecuencias penales del delito

prescrito¹²¹. En este sentido DIAZ Y GARCÍA CONLLEDO afirma que esta ampliación *de facto* del plazo de prescripción del fraude fiscal vulnera el art. 131 CP¹²².

Si seguimos esta tesis podemos afirmar que, aunque conforme al art. 131 CP el delito de blanqueo prescriba a los 10 años, a efectos prácticos en los supuestos de que el delito previo sea el fraude fiscal en realidad prescribiría a los 5 años, momento en el cual se produce la descontaminación de la cuota defraudada.

B-. Opción II: La prescripción del fraude fiscal no afecta a la posible condena por blanqueo.

Este sector considera que aún superado el plazo de prescripción del fraude fiscal la cuota defraudada puede seguir siendo objeto material del blanqueo, ya que entienden que aunque el delito fiscal haya prescrito, es posible perseguir al presunto defraudador por blanqueo de capitales en base a qué; Por un lado, la mera ocultación del dinero ya implica de por sí que el delito de blanqueo se está cometiendo de una manera permanente. Y por otro lado, porque la prescripción del delito previo no descontamina los bienes, pudiendo así

¹²¹ ALMAGRO MARTIN, C, "Capítulo 6. Reflexiones sobre el delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales", en *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Op. Cit. p. 206.

¹²² DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M, "XVII. ¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos del blanqueo de capitales?", en *Crisis financiera y Derecho Penal Económico*, Op. Cit. p. 627.



seguir siendo la cuota defraudada objeto material del blanqueo de capitales¹²³.

C-. Opción III: Prescripción conforme a la regla del art. 131.4 CP.

Como ya he mencionado, esta opción solo sería posible en caso de aceptar la posible concurrencia de un concurso de delitos entre el fraude fiscal y el blanqueo de capitales, de tal manera que en este caso, el plazo de prescripción sería de 10 años por ser éste el del delito más grave. Destacar que en éste sentido también se decanta el TS y así lo declaro en su Acuerdo de Pleno No Jurisdiccional de 26 de octubre del 2010 (EDJ 2010/269495) cuando dijo que *"se tomará en consideración el delito más grave declarado cometido por el Tribunal Sentenciador para fijar el conjunto punitivo enjuiciado"*.

En este punto he de adelantar , como ya argumentaré en un momento posterior, que en aquellos casos de autoblanqueo donde exista una clara finalidad de ocultación o encubrimiento de los fondos ilícitos abogaré, tal y como hace la STS "Ballena Blanca", por considerar que la concurrencia del fraude fiscal y del blanqueo de capitales sea solucionada a través del concurso real de delitos (art. 73 CP)

Como ya he mencionado, algunos autores entienden que la ampliación del plazo de prescripción del fraude fiscal vulnera el art. 131 CP por cuanto conforme a la pena que conlleva debería de ser de 5

¹²³ BLANCO CORDERO, I, "El delito fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo capitales", en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, Op. Cit. pp. 01:18 y 01:19.

años. No obstante, considero que el art. 131.4 CP pretende salvar esta argumentación al realizar la ampliación del plazo de prescripción cuando concurra con un delito de mayor gravedad como es el caso que nos ocupa, de tal manera que en base al mismo, la cuota defraudada no se descontamina aún superado el plazo de 5 años, siendo así perseguible este ilícito hasta 10 años después de su comisión.

D-. Posicionamiento personal.

Básicamente el hecho de aceptar cualquiera de las posturas mencionadas, conlleva en definitiva, o a una reducción del plazo de prescripción del blanqueo de capitales, o a una ampliación del plazo de prescripción de fraude fiscal. El legislador ha optado por esta última opción siempre y cuando entren ambas figuras en concurso de delitos.

Así las cosas, la cuestión reside en si ambos delitos se deben de considerar a efectos prescriptivos de manera individual, o de manera conjunta.

En este sentido debo de decir, que debido a la innegable gravedad que ambos ilícitos entrañan, aún superior cuando concurren de manera simultánea pues pueden acarrear consecuencias económicas que afecten al conjunto de la sociedad, en el sentido de que en definitiva, la elusión del pago de impuestos y el intento de dar a la cuota defraudada apariencia de legalidad mediante el blanqueo afectan a toda la política económica nacional por ser ingentes cantidades de dinero que se escapan de la fiscalización de la Hacienda Pública, considero que la opción más correcta, en casos



como el de "Ballena Blanca", pasa por la aplicación de la regla contenida en el art. 131.4 CP.

4-. ARGUMENTO IV: POLÍTICA-CRIMINAL.

Según este argumento el delito de blanqueo de capitales habría perdido su sentido original, puesto que inicialmente estaba destinado a perseguir penalmente la legitimación de los bienes procedentes de actividades delictivas previas (tráfico de drogas, corrupción, crimen organizado etc.) y ahora se ha convertido en un instrumento de control y recaudación fiscal, produciéndose así un entendimiento político criminal "incoherente y técnicamente inconsistente" que lleva a una pérdida de su orientación político-criminal originaria, trivializando y paralizando su eficacia frente a las conductas que realmente justifican su aplicación¹²⁴.

Debe entenderse que el significado político-criminal primario del blanqueo es el de ayuda que se proporciona a alguien para que pueda colocar en el mercado limpio el dinero que procede del crimen¹²⁵.

No obstante, este significado político-criminal primario puede entenderse desnaturalizado con las reformas introducidas mediante la LO 5/2010 en el tipo penal del art. 301 CP, que conllevan la punición del autoblanqueo y el castigo de las conductas de mera posesión y utilización cuando no concurre una finalidad

¹²⁴ FJ 37 STS "Ballena Blanca".

¹²⁵ QUINTERO OLIVARES, G "XVIII. Blanqueo, comiso y tributación del dinero sucio", en *Crisis financiera y Derecho Penal Económico*, Op. Cit. p. 637.

de ocultación o encubrimiento. En estos casos, a mi entender, no se puede considerar que el sujeto activo intente colocar en el tráfico lícito los bienes procedentes de un ilícito penal, sino que se trataría de conductas que agotarían la conducta previa precedente y que por ende, son subsumibles en ella.

Es más, éstas reformas han sido calificadas por importantes penalistas, entre los que se encuentra ABEL SOUTO, como una evidente manifestación expansiva del Derecho Penal, que ha convertido a éste (al Derecho Penal) en un instrumento político, que con quiebra de los valores y principios constitucionales, es una herramienta destinada a investigar y perseguir situaciones patrimoniales anómalas¹²⁶.

Es de destacar que las mencionadas reformas responden en gran medida a las presiones de la comunidad internacional, dónde organismos como el GAFI, la Organización de Cooperación y Desarrollo (OCDE) e incluso la Unión Europea (UE), y en definitiva la comunidad jurídica global, han incrementado a lo largo de los últimos años sus esfuerzos en la lucha contra el blanqueo, debido a los estrechos vínculos de ésta conducta con la criminalidad organizada y su potencial capacidad para operar a nivel internacional aprovechando las oportunidades de los mercados

¹²⁶ ABEL SOUTO, M, "Jurisprudencia penal reciente sobre el blanqueo de dinero, volumen del fenómeno y evolución del delito en España", en *IV Congreso Internacional sobre prevención y represión del blanqueo de capitales*, Op.Cit. pp. 138 y 139.



transnacionales, que hacían necesario una respuesta global¹²⁷.

Así las cosas, el blanqueo de capitales se alza como un claro ejemplo de internacionalización del Derecho Penal, lo cual puede llevar aparejado importantes consecuencias negativas, como por ejemplo¹²⁸:

- Que la inclusión de determinadas conductas como protegibles se vea condicionada por las decisiones intergubernamentales.
- La configuración supranacional del tipo puede producir colisiones con los límites y derechos de los ordenamientos jurídicos internos, pudiendo provocar la disminución de las garantías penales.

A-. Posicionamiento personal.

El delito de blanqueo de capitales ha sufrido en lo que a términos de política criminal se refiere una enorme ampliación, pues ha pasado a estar destinado a prevenir conductas típicas que en un principio se encontraban muy alejadas de su campo de actuación, como es el caso del delito fiscal.

¹²⁷ MARTINEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DEL PRADO, I, "I. Introducción", en *El autoblanqueo. El delito fiscal como antecedente al blanqueo de capitales*, Op. Cit. p. 11.

¹²⁸ ARIAS HOLGUIN, D P, "II. El <<blanqueo de capitales>> como un ejemplo de la internacionalización del derecho penal", en *Aspectos político-criminales y dogmáticos del tipo de comisión doloso del blanqueo de capitales (Art. 301 CP)*, Op. Cit. pp. 44, 54 y 56.

Si bien es cierto que este argumento no es esencial para poder considerar al fraude fiscal en su modalidad de elusión tributaria como un delito previo al blanqueo de capitales, si que considero que goza de una relativa importancia, por cuanto tal ampliación se realiza a partir de los requerimientos realizados por instancias internacionales y que conllevan una expansión importantísima del Derecho Penal, y por ende, de la figura del blanqueo de capitales.

Es decir, lo importante aquí es si desde un punto de vista político-criminal la expansión del blanqueo de capitales hacia otros tipos penales es acertada o no. Como ya dije en la delimitación del problema jurídico planteado, el delito previo por antonomasia al blanqueo ha sido siempre el tráfico de drogas (art. 368 CP), y con la introducción del ilícito fiscal, el blanqueo se ha expandido hacia el sector de lo que podríamos denominar política-recaudatoria.

En todo caso, considero que esta expansión es oportuna y necesaria ya que, por un lado, se trata de un ilícito de vital importancia, y cuya comisión está al orden del día, aunque si bien es cierto que afecta a los altos estratos de la sociedad, ya que no toda persona, física o jurídica, está en situación de manejar tal cantidad de dinero que le permita cometer el fraude fiscal y posteriormente blanquear la cuota defraudada. Y por otro lado, su comisión puede provocar, y de hecho provoca, graves consecuencias a las arcas públicas, por cuanto se escapan de la fiscalización estatal grandes sumas de dinero destinadas, entre otras finalidades, a garantizar el estado del bienestar y los servicios públicos.



IV-. PROBLEMAS CONCURSALES: ¿CÓMO SOLUCIONAR LA CONCURRENCIA DEL FRAUDE FISCAL Y DEL BLANQUEO DE CAPITALS?

La problemática de la consideración o no del delito fiscal como delito previo o antecedente al blanqueo de capitales se puede ver reconducida, en base a los argumentos mencionados y analizados, a la cuestión concursal y a la posibilidad de aceptar la existencia de un delito continuado de blanqueo de capitales.

En todo caso, la opción de cualquiera de estas tres soluciones, a mi juicio, no impide que el delito fiscal pueda ser considerado delito previo al blanqueo de capitales, sino que las mismas se circunscriben al marco de la punibilidad, ya que en función de que opción se escoja como más acertada, serán punibles ambos ilícitos o solamente uno.

Es de destacar, que la Sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga, de 31 de marzo del 2011 (EDJ 2011/75509) (SAP de Málaga) que es objeto de casación mediante la STS "Ballena Blanca", condena al acusado por un delito continuado de blanqueo de capitales, y sin embargo, la STS rectifica esta pena y aboga por la consideración de un concurso real de delitos de los arts. 301 y 305 CP, quedando descartado en todo momento la posibilidad de apreciar un concurso de normas debido a la finalidad de ocultación y encubrimiento existente.

1-. DELITO CONTINUADO DE BLANQUEO DE CAPITALS.

La problemática del delito continuado de blanqueo de capitales¹²⁹ se plantea debido a la formulación en plural del término "bienes" en el tipo del art. 301 CP. En este sentido, el FJ 32º de la SAP de Málaga sostiene que *"al encontrarse ante diferentes actos de blanqueo o "lavado" del producto del mismo delito, no pasa desapercibida la posibilidad de que esos diferentes actos puedan considerarse, incluso desde un punto de vista neutral, como una sola acción habida cuenta de que se producen "una serie de acontecimientos de significado unitario [...] siendo trascendente a estos efectos que están engarzados por un único propósito y presentan una conexión espacio temporal". Jurídicamente podría llegarse a la misma conclusión en tanto que la referencia a "bienes o propiedad de los mismos que se emplean en los apartados 1 y 2 del art. 301 CP abre la posibilidad de que el delito pueda referirse al conjunto de los que proceden de un determinado hecho delictivo, con la consiguiente probabilidad de que fueran necesarios varios actos para integrar el tipo"*.

Esta SAP rechaza la teoría de los conceptos globales, y establece que *"la mera posibilidad de que los bienes por su cuantía o número puedan ser fraccionados a los efectos de ser objeto del delito de blanqueo no es equiparable a la inclusión en el tipo de*

¹²⁹ Existe delito continuado cuando una pluralidad de acciones que en sí mismas ya tienen un sentido típico son aunadas bajo una sola denominación dotada de sentido típico propio. Cada una de las acciones que lo constituyen representan de por sí un delito consumado o intentado, pero todas ellas se valoran conjuntamente como un solo delito. VICENTE MARTINEZ, R, "Lección 18. Unidad y pluralidad de delitos", en DEMETRIO CRESPO, E (Coord.) *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal. Tomo II. Teoría del Delito*, Madrid, Iustel, 2015, p. 442.



la expresa referencia a diversos actos, y por otra parte, las acciones a ellos referentes no dejarían de ser efectuadas "aprovechando idéntica ocasión" por ello se aprecia la continuidad delictiva".

Sin embargo, el FJ 12º de la STS "Ballena Blanca" resuelve esta cuestión acudiendo a la mencionada teoría de los **"tipos que incluyen conceptos globales"** y que como he dicho, la SAP rechaza. En base a esta teoría, en la construcción de los correspondientes tipos penales, como sucede en el blanqueo de capitales, el legislador a veces utiliza conceptos globales, es decir, expresiones que abarcan tanto una sola acción prohibida como varias del mismo tenor, de modo que con una sola de ellas ya queda perfeccionado el delito y su repetición no implica otro delito a añadir. Ello obliga a considerar forzosamente integrados en esta figura criminal, como delito único, la pluralidad de conductas homogéneas con un contenido semejante, que de otro modo, habrían de constituir un delito continuado¹³⁰.

Destacar que la continuidad delictiva también está relacionada con el concepto natural de acción, que parte de la existencia de una pluralidad de actos o de acciones que son valoradas como una unidad, constituyendo así un objeto único de valoración jurídica¹³¹. En este sentido el FJ 38 de la **STS "Ballena Blanca" aboga por considerar que existe la mencionada unidad de acción**, por cuanto el dinero blanqueado proviene de un mismo y único hecho

¹³⁰ En este mismo sentido encontramos la STS 257/2014, de 1 de abril (EDJ 2014/57331) o la STS 487/2014, de 9 de junio (EDJ 2014/100717)

¹³¹ En este sentido, entre otras, la STS 935/2006, de 2 de octubre (EDJ 2006/275426)

delictivo (el delito fiscal) sin que exista ninguna otra actividad delictiva, y sin que se cometa un delito de blanqueo por cada transferencia bancaria u operación realizada, al ser evidente que existiría un único acto de voluntad de blanquear el dinero y que todos los actos están vinculados espacial y temporalmente, por lo que no es posible apreciar continuidad delictiva.

Por si ello fuera poco, dos de los requisitos exigidos para poder apreciar la existencia de delito continuado son, tal y como establece VICENTE MARTINEZ¹³², la unidad de precepto penal violado y la unidad de sujeto activo. Si ello lo ponemos en relación con el fraude fiscal y el blanqueo de capitales, se hace preciso destacar que no existe unidad de precepto penal violado, ya que se vulneran tanto el art. 301 CP como el art. 305 del mismo cuerpo legal. Y en cuanto a la unidad de sujeto activo, ya he puesto de manifiesto la problemática de considerar la cuota defraudada como objeto de blanqueo cuando estemos en presencia de un supuesto de autoblanqueo, siendo así solamente partidaria de ello, en aquellos supuestos de autoblanqueo en los que exista de manera clara una finalidad de ocultación o encubrimiento de la cuota defraudada.

¹³² El resto de requisitos para poder apreciar la existencia de delito continuado son los siguientes:

- Pluralidad de acciones diferentes y no sometidas a enjuiciamiento separado por los tribunales.
- Concurrencia de dolo unitario.
- Realización de las diversas acciones en unas coordenadas espacio-temporales próximas.
- Homogeneidad del *modus operandi*.

Vid. VICENTE MARTINEZ, R, "Lección 18. Unidad y pluralidad de delitos", en *Lecciones y Materiales para el estudio del derecho penal. Tomo II. Teoría del delito, Op. Cit.* pp. 443 y 444.



En base a ello podemos decir, que no es posible apreciar la existencia de un delito continuado de blanqueo de capitales, y que por ende, la solución a la cuestión jurídica planteada en este dictamen pasaría por analizar si estamos en presencia de un concurso de normas o de delitos, poniendo ello de manifiesto mi conformidad en este punto con la resolución acordada en la STS "Ballena Blanca".

2-. ¿CONCURSO DE NORMAS O CONCURSO DE DELITOS?

Descartada la posibilidad de la continuidad delictiva en el blanqueo de capitales, se hace preciso analizar el concurso de normas y el concurso de delitos¹³³. Resultará de aplicación uno u otro en función de si consideramos que existe un solo hecho merecedor

¹³³ La regla fundamental para conocer si estamos ante un concurso de delitos o de leyes, ha de ser necesariamente una valoración jurídica según la cual, si la sanción por uno de los delitos fuera suficiente para abarcar la total significación antijurídica del comportamiento punible, nos hallaríamos ante un concurso de leyes y, en el caso contrario, ante un concurso de delitos, real o ideal, según las características de cada hecho. Hay, por tanto, concurso de delitos cuando, para abarcar la total antijuridicidad de un comportamiento delictivo concreto, es necesaria la aplicación de los diferentes preceptos penales. En otro caso, nos encontraríamos ante un concurso de leyes o también denominado concurso de normas. Por último destacar que, ambos concursos presentan como principal problema determinar cuándo hay una o dos acciones. *Vid.* VICENTE MARTINEZ, R, "Lección 18. Unidad y pluralidad de delitos", en *Lecciones y Materiales para el estudio del derecho penal. Tomo II. Teoría del Delito, Op. Cit.* p. 429 y 430.

de reproche penal, o si por el contrario son dos los hechos merecedores de tal reproche.

Con otras palabras, llegados a este punto debemos de preguntarnos, ya no si el delito fiscal puede ser delito previo al blanqueo de capitales, pues sabemos que efectivamente la cuota defraudada es un bien susceptible de ser blanqueado, sino que lo que debemos de preguntarnos es ¿En qué supuestos el blanqueo de capitales es punible cuando el delito previo es el art. 305 CP?

A-. Opción I: Concurso de normas.

El concurso de normas parte de la base de que el castigo por una sola de las conductas punibles abarca la totalidad de la antijuridicidad de la conducta.

Los partidarios de esta tesis abogan por considerar aplicable a la cuestión jurídica planteada la doctrina jurisprudencial establecida para la tributación de las rentas ilícitas, consistente en la apreciación de un concurso de normas resuelto por el principio de consunción del art. 8.3 CP¹³⁴.

En este sentido resulta muy clarificadora la STS 20/2001 de 28 de marzo (EDJ 2001/1439) relativa al caso "Urralburu", donde en sus FJ 28 y 29 se opta por el concurso de leyes entre el delito precedente (cohecho) y el fraude fiscal, siempre y "*cuando los incrementos patrimoniales que generan el delito fiscal*

¹³⁴ El art. 8.3 CP recoge el principio de consunción, siendo su tenor literal como sigue: "*El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquel*",



proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de condena, dado que en estos concretos supuestos la condena por el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos procedentes de esta única fuente delictiva”.

Así, desde este punto de vista, se puede mantener que el “aprovechamiento de lo defraudado” está implícitamente “copenado” por el delito fiscal dada la irrelevancia a estos efectos de la fase de agotamiento, por lo que castigarlo separadamente mediante un delito de blanqueo supondría una vulneración del principio *non bis in idem*. En este sentido BACIGALUPO además matiza, qué esta teoría de los hechos posteriores copenados no exige en realidad, que estos afecten exactamente al mismo objeto de protección o al mismo bien jurídico, sino qué basta con que el ataque siga la misma línea lesiva¹³⁵.

Desde este punto de vista, los actos de blanqueo posteriores a la comisión del fraude fiscal quedarían absorbidos por este último, y por ende, solo se condenaría por el art. 305 CP. De tal manera que, según afirma BACIGALUPO, la cuestión de si el delito fiscal puede ser delito antecedente del blanqueo se tornaría en irrelevante, dado que la aplicación del art.

¹³⁵ DEMETRIO CRESPO, E, “Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente al blanqueo de dinero”, en *Temas actuales sobre el fraude fiscal y cuestiones conexas*, Op. Cit. p. 226

301 CP tendrá que quedar excluida por el art. 8.3 del mismo cuerpo legal¹³⁶.

Si trasladamos todo ello al supuesto que nos ocupa, el abogado en cuestión solo podría ser condenado por un delito de fraude fiscal, ya que el traslado de la cuota defraudada mediante cuatro sociedades interpuestas al extranjero para ocultar así que ha defraudado, solo serían actos tendentes a agotar la comisión del fraude fiscal, y por ende, no constitutivos de blanqueo. Pero es más, siguiendo con esta teoría, si aceptáramos el castigo penal por ambos delitos se estaría produciendo una vulneración del principio *non bis in idem*.

Sin embargo, considero que ello es ilógico en el sentido de que en estos casos no se puede admitir que el traslado de la cuota defraudada sea un mero agotamiento del fraude fiscal, por cuanto se están realizando conductas idóneas para la ocultación de los bienes, y por lo tanto constitutivas de un delito de blanqueo de capitales. Es decir, en supuestos como el de "Ballena Blanca" a mi juicio queda claro que el autor del delito está cometiendo dos ilícitos diferentes desde el mismo momento en que realiza actividades tendentes a la ocultación de la cuota defraudada.

Así las cosas, **considero que esta opción del concurso de normas resuelto por el art. 8.3 CP debería de ser aplicable solamente a aquellos casos en los que el defraudador fiscal utiliza la cuota defraudada para otros fines**, puesto que como es lógico quien defrauda lo hace para apropiarse de una cantidad de dinero que no le corresponde para dedicarla a otros menesteres, **pero en su conducta**

¹³⁶ *Ibidem*. p. 224.



no se observan indicios de ocultamiento o encubrimiento de los bienes ilícitos, es decir, no desvía la cuota defraudada a sociedades extranjeras o no utiliza testaferros. Ello es debido a que en estos casos, entiendo que las conductas de uso y disfrute de la cuota defraudada sí que quedan encajados en el desvalor del art. 305 CP.

B-. Opción II: Concurso de delitos.

Quienes sostienen esta tesis abogan por la posibilidad de que se impongan de manera simultánea ambas condenas. Así, la cuestión clave para defender este concurso tiene que ver con la afectación a los mismos o diversos intereses previstos por ambos delitos, lo que ha llevado a la jurisprudencia a defender la autonomía del delito de blanqueo respecto al delito antecedente, bajo la perspectiva de que el delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales protegen bienes jurídicos diferentes¹³⁷.

Es de destacar que BLANCO CORDERO se inclina por esta posición, y advierte que aunque no es precisa una sentencia condenatoria, en el proceso de blanqueo de capitales el juez penal deberá pronunciarse sobre la existencia de un delito fiscal previo, siendo lo más habitual que en el **mismo proceso se acuse por delito fiscal en concurso real con blanqueo de capitales**, por lo que el juez tendrá que pronunciarse

¹³⁷ *Ibíd.* p. 225.

sobre ambos delitos, pudiendo dar lugar ésta doble persecución a la imposición de penas severas¹³⁸.

La jurisprudencia basa esta postura en el ya mencionado con anterioridad Acuerdo No Jurisdiccional de Pleno del TS de 18 de julio del 2006 (EDJ 2006/418188), según el cual el art. 301 CP no excluye el concurso real con el delito antecedente. En este sentido, la STS "Ballena Blanca" en su FJ 28 establece, refiriéndose a la STS 796/2010, de 17 de septiembre, que *"incluso coincidiendo autores y procediendo el dinero objeto de blanqueo del mismo acto de tráfico objeto de sanción, en tales hipótesis se debe estimar ocurrido un concurso real de delitos, sin vulneración del principio non bis in idem"*.

En este punto se hace preciso recordar, que en el caso "Ballena Blanca" el abogado defrauda a la Hacienda Pública una cuota que asciende a 160.340,25 €, considerándose probado que dicha cuota procedía tanto de su actividad profesional como de otras inversiones, y que desvía la misma al estado norteamericano de Delaware mediante cuatro sociedades de las que era beneficiario. De ello se puede deducir, que el abogado en cuestión no solo elude sus obligaciones tributarias cometiendo un ilícito fiscal, sino que también comete conductas típicas de blanqueo con una clara finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes.

Así las cosas, considero **que en este supuesto de autoblanqueo** se podría equiparar a lo que yo he

¹³⁸ BLANCO CORDERO, I, "El delito fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo de capitales", en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, Op. Cit. pp. 01:33 y 01:06.



denominado blanqueo tradicional, y por lo tanto, a mi juicio la **opción más idónea**, debido a la gravedad de las conductas realizadas y que en estos casos se lesionan de manera clara los dos bienes jurídicos protegidos por las figuras delictivas en cuestión, **pasaría por que el fraude fiscal y el blanqueo de capitales entren en concurso real de delitos** produciéndose así la acumulación de las penas que corresponderían por ambos ilícitos (art. 73 CP). Es de destacar que ésta fue la solución adoptada por el TS en el caso "Ballena Blanca" cuando decidió condenar al abogado¹³⁹, como autor de un delito de blanqueo de capitales a la pena de tres años de prisión, inhabilitación para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y multa de 700.165,44 €, y como autor de un delito contra la Hacienda Pública a las penas de dos años, seis meses y un día e inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena y multa de 567.183,79 €.

¹³⁹ En este punto se hace preciso hacer mención a las consecuencias jurídicas tanto del delito de blanqueo de capitales como del fraude fiscal. Así, al autor de un delito de blanqueo de capitales se le podrá imponer una pena de prisión que oscile entre los seis meses y los seis años y una multa del tanto al triplo del valor de los bienes. Además, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, se podrá imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local.

En cuanto al delito de fraude fiscal, el autor del mismo podrá ser castigado con una pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada.

V-. BREVE MENCIÓN A LOS ACTOS NEUTRALES: LAS CONDUCTAS DE LOS ABOGADOS.

Debido a que en este dictamen he analizado la conducta de uno de los imputados y condenados en caso "Ballena Blanca" y que éste era abogado, creo necesario hacer una breve mención al hecho de que éstos en su calidad de operadores jurídicos pueden realizar conductas delictivas, como es el caso en cuestión, pero también pueden realizar actos neutrales, normales o socialmente adecuados que no conlleven la realización de tales ilícitos, puesto que de una actividad ordinaria y adecuada no puede derivarse la conducta típica de blanqueo de capitales. En estos casos se suelen invocar los principios de imputación objetiva, abandonando así los criterios de simple relación de causalidad que conducirían a condenas realmente insólitas¹⁴⁰.

Así, se entiende que sólo es posible considerar típica la actividad de un profesional cuando es solidaria con el injusto ajeno. Es decir, el tipo del art. 301 CP exige el conocimiento del origen ilícito de los bienes y que la actividad de blanqueo se haga para ocultar o encubrir dicho origen ilícito o para ayudar a otra persona. De tal manera que, en la medida en que el abogado persigue cumplir el derecho de defensa o dar a conocer la norma jurídica para su cumplimiento por el cliente, no pueden cometer el delito de lavado o blanqueo, puesto que están realizando conductas

¹⁴⁰ BAJO FERNANDEZ, M y BACIGALUPO, S, "El desatinado delito de blanqueo de capitales", en *Política criminal y blanqueo de capitales*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 19.



neutrales y por eso, no son acciones típicas del art. 301 CP¹⁴¹.

La STS 34/2007, de 1 de febrero (EDJ 2007/5412)¹⁴² establece que los actos neutrales son comportamientos cotidianos, socialmente adecuados, que por regla general no son típicos. Lo que plantea esta cuestión es la exigencia de que toda acción típica represente, con independencia de su resultado, un peligro socialmente inadecuado. Desde este punto de partida, una acción que no representa peligro alguno para la realización del tipo carece de relevancia penal. El fundamento de esta tesis es la protección del ámbito general de libertad que garantiza la Constitución.

VI-. CONCLUSIONES A LA CUESTIÓN JURÍDICA PLANTEADA.

De todo lo expuesto y analizado a lo largo de este dictamen he podido llegar a la conclusión de que **efectivamente el delito fiscal en su modalidad de elusión tributaria puede ser considerado como un delito previo al blanqueo de capitales.**

Como bien sabemos, el blanqueo de capitales requiere la realización de una actividad delictiva previa como elemento normativo del tipo, no siendo necesario que exista una condena judicial por el mismo, sino que tan solo se requiere que el sujeto activo del delito conozca que los bienes proceden de una actividad delictiva grave.

¹⁴¹ Ibídem. p. 20.

¹⁴² En este mismo sentido; STS 942/2013, de 11 de diciembre (EDJ 2013/246775).

Efectivamente la cuota defraudada derivada de la elusión tributaria es un bien susceptible de blanqueo, y no solo porque la normativa tanto nacional como internacional recoge esta posibilidad, sino porque también, a pesar de que se trata de una cantidad de dinero que ya se encontraba en el patrimonio del deudor, adquiere una procedencia delictiva desde el mismo momento en el que debiendo realizarse el abono a la Hacienda Pública, éste no se realizó. Así, siguiendo la "teoría del patrimonio afecto al fin" el fraude fiscal supone un enriquecimiento ilícito derivado del ahorro tributario.

Es de destacar que las exigencias probatorias del delito fiscal pasan por la concreta determinación del quién defraudó, cuándo defraudó y en qué periodo impositivo lo hizo. Si unimos estas exigencias a la necesidad de que la cuota defraudada sea individualizada de manera concreta y precisa en el patrimonio del sujeto activo, se puede dar el supuesto de que por dificultades probatorias no se pueda considerar la elusión tributaria como delito antecedente al blanqueo. Así las cosas, la opción más acertada pasa por establecer caso por caso, nexos de causalidad y acudiendo al principio de proporcionalidad y a la prueba indiciaria determinar con una relativa exactitud que parte del patrimonio es lícita y cuál posee una procedencia delictiva.

En términos de política-criminal destacar que aunque se ha producido una desnaturalización palpable del delito de blanqueo de capitales, pues ha sido objeto de ampliación hacia nuevas conductas delictivas, entre las que se encuentra el fraude fiscal, considero que esta decisión político-criminal es acertada por cuanto la unión del fraude fiscal y el blanqueo pueden acarrear



graves consecuencias económicas para toda la sociedad.

Una vez que hemos aceptado la posibilidad de blanquear la cuota defraudada, se ha hecho preciso abordar la problemática de cómo articular ambos ilícitos cuando concurren en un mismo supuesto de hecho, como es el caso objeto de análisis. En este punto, deberemos de optar, o bien por el delito continuado de blanqueo, o bien por el concurso, ya sea de normas o de delitos.

En cuanto al delito continuado de blanqueo de capitales, destacar que en virtud de la "teoría de los conceptos jurídicos globales" en el caso "Ballena Blanca" no puede aceptarse su existencia por cuanto con la mera realización de una de las actividades prohibidas ya queda perfeccionado el delito, no implicando su repetición la comisión de nuevos ilícitos. En este punto estoy de acuerdo con la solución adoptada por la STS "Ballena Blanca" que decide revocar en este punto la SAP de Málaga de la que trae causa, ya que ésta condenó por un delito continuado de éste carácter.

En lo relativo a los posibles concursos, se hace preciso destacar que la diferencia de soluciones concursales a las que a continuación me referiré, tiene su base en la importancia de la finalidad de ocultación o encubrimiento en el blanqueo de capitales, hasta el punto de que su existencia o no, determinará la apreciación de un concurso de normas o de delitos. Ello pone de manifiesto que la finalidad de ocultar o encubrir es un elemento esencial integrante de todas las conductas típicas del art. 301 CP.

Así, en los supuestos de autoblanqueo de la cuota defraudada sin finalidad de ocultación, en virtud de la “doctrina de los actos copenados”, las actividades de uso y disfrute de la cuota defraudada quedan integradas dentro del desvalor de la conducta del art. 305 CP. En este caso, ambos delitos entrarían en un concurso de normas, que en virtud del principio de consunción sería resuelto a favor del art. 305 CP por ser ésta la norma penal más amplia, ya que una condena en estos casos por ambos ilícitos implicaría la vulneración del principio *non bis in idem*. El motivo de la vulneración de este principio reside en que al no existir tal finalidad de ocultación o encubrimiento no puede entenderse cometido el delito de blanqueo de capitales, aunque se realicen alguna de las conductas típicas mencionadas en el art. 301.1 CP.

Con respecto al plazo de prescripción de éstos supuestos, decir que sería de 5 años, por ser éste el establecido para el fraude fiscal, no resultado así de aplicación la regla del art. 131.4 CP.

Sin embargo, en los supuestos de autoblanqueo con finalidad de ocultación o encubrimiento de los bienes blanqueados, como es el supuesto “Ballena Blanca”, se ha de optar por la existencia de un concurso real de delitos (art. 73 CP). El motivo de ello es básicamente la existencia de la mencionada finalidad de ocultación o encubrimiento de la cuota defraudada, que conlleva la realización de dos conductas típicas, antijurídicas, culpables y punibles, y por ende, la vulneración de dos bienes jurídicos diferentes (la Hacienda Pública y el orden socioeconómico). Es de destacar que, en estos casos no se produce la vulneración del principio *non bis in idem* por cuanto no se está condenando dos veces al mismo sujeto por un mismo hecho delictivo.



En cuanto a la prescripción, resulta clara la aplicación a estos supuestos de la regla contenida en el art. 131.4 CP, ya que el supuesto de hecho encaja perfectamente en ella.

En conclusión, la resolución adoptada por la STS "Ballena Blanca" me parece acertada, no solo por cuanto acepta que el fraude fiscal en su modalidad de elusión tributaria pueda ser considerado un delito previo a efectos del blanqueo de capitales, sino también por la solución concursal que adopta.

VII-. BIBLIOGRAFIA.

ABEL SOUTO, M y SÁNCHEZ STEWART, N (Coords.), *IV Congreso Internacional sobre Prevención y Represión del Blanqueo de Capitales*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014.

En esta obra colectiva se ha citado:

-ABEL SOUTO, M, "Jurisprudencia penal reciente sobre el blanqueo de dinero, volumen del fenómeno y evolución del delito en España".

ALMAGRO MARTÍN, C, (Dir.), *Estudios sobre el control del fraude fiscal y prevención del blanqueo de capitales*, Navarra, Aranzadi, 2016.

En obra colectiva se ha citado:

-ALMAGRO MARTÍN, C, "Reflexiones sobre el delito fiscal como antecedente al blanqueo de capitales".

ARIAS HOLGUÍN, D P, *Aspectos político-criminales y dogmáticos del tipo de comisión doloso del blanqueo de capitales (Art. 301 CP)*, Madrid, Iustel, 2011.

BAJO, M y BACIGALUPO, S, *Derecho penal económico*, Madrid, Centro de Estudios Ramón Arces, S.A, 2011.

BAJO FERNANDEZ, M y BACIGALUPO, S, *Política criminal y blanqueo de capitales*, Madrid, Marcial Pons, 2009.

BLANCO CORDERO, I, *El delito fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo de capitales*, Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, RECPC 13:01, año 2011.

CGPJ, *Informe del anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, de 18 de febrero del 2010*. Archivo extraído del siguiente enlace web:

<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Informes/Informe-al-Anteproyecto-de-Ley-Organica-por-la-que-se-modifica-la-Ley-Organica-10-1995--de-23-de-noviembre--del-Codigo-Penal>.

(Contenido revisado el día 7 de enero de 2018).

CELORIO VELA, J A, y CARRASCO PADILLA, P J, (Dirs.), *Temas actuales sobre el fraude fiscal y cuestiones conexas*, México, Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario, A.C, 2016.

En esta obra colectiva se ha citado:

-DEMETRIO CRESPO, E, "Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente al blanqueo de capitales".



CONDE PUMPIDO TURÓN, C, *El delito antecedente en el blanqueo de capitales*, Madrid, Centro de Estudios Judiciales, 2015. Archivo extraído del siguiente enlace web:

https://www.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/Ponencia%20Sr.%20Conde-Pumpido.pdf?idFile=161e1958-64b8-4d26-95a2-b4bd077a80f1.

(Contenido revisado el día 7 de enero de 2018).

DE LA CUERDA MARTÍN, M, *Análisis del art. 305 CP: El delito de fraude fiscal y la cláusula de regularización tributaria*, Trabajo de Fin de Grado dirigido por el Prof. Dr. Eduardo Demetrio Crespo, Toledo, 2015. Archivo extraído siguiente enlace web.

<http://www.uclm.es/TO/fcjs/gradoDerecho/pdf/curso1516/tfg/MonicaCuerda.pdf>.

(Contenido revisado el día 7 de enero de 2018).

DEMETRIO CRESPO, E (Coord.), *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal. Tomo II*, Teoría del delito, Madrid, Iustel, 2015.

En esta obra colectiva se ha citado:

VICENTE MATALLANES, R, "Lección 18. Unidad y pluralidad de delitos".

DEMETRIO CRESPO, E (Dir.) y MAROTO CALATAYUD, M (Coord.), *Crisis financiera y Derecho Penal económico*, Madrid, Edisofer S.L, 2014.

En obra colectiva se han citado:

-DIAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M, "XVII. ¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos del blanqueo de capitales?"

-QUINTERO OLIVARES, G, "XVIII. Blanqueo, comiso y tributación del dinero sucio".

DEMETRIO CRESPO, E y GONZALEZ-CUELLAR SERRANO, N (Dir.), *Halcones y Palomas: Corrupción y delincuencia económica*, Madrid, Castillo de Luna. Ediciones Jurídicas, 2015.

En esta obra colectiva se ha citado:

-ABEL SOUTO, M, "El blanqueo de dinero: Problemática actual española, con anotaciones del derecho estadounidense".

GARCÍA LÓPEZ, S, *Blanqueo de capitales. Evolución del delito subyacente*, Cuadernos de formación Agencia Estatal de Administración Tributaria, Colaboración 5/08, Volumen 5/2008. Archivo extraído del siguiente enlace web:

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_05_2008/Colab_05_08.pdf. (Contenido revisado el día 7 de enero de 2018).

GARCÍA PRATS, F A, (Dir.) *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2014.

En esta obra colectiva se ha citado:

-MARTIN QUERALT, J, "Delito fiscal y delito de blanqueo de capitales".



LOMBARDERO EXPOSITO, L M, *El nuevo marco regulatorio del blanqueo de capitales*, Hospitalet de Llobregat, Bosch, 2015.

MARTINEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DEL PRADO, I, *El autoblanqueo. El delito fiscal como delito antecedente al blanqueo de capitales*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014.

QUINTERO OLIVARES, G (Dir.) y MORALES PRATS, F (Coord.), *Comentarios a la parte especial del derecho penal*, Navarra, Aranzadi Thomson Reuters, 2011.

En esta obra colectiva se ha citado:

-MORALES PRATS, F, "Título XVI. De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social".

SEPBLAC, *Informe sobre tipologías del blanqueo de capitales*, Madrid, enero 2008. Archivo extraído del siguiente [enlace web:](http://www.sepblac.es/espanol/informes_y_publicacion_es/informe_sobre_tipologias.pdf) http://www.sepblac.es/espanol/informes_y_publicacion_es/informe_sobre_tipologias.pdf. (Contenido revisado el día 7 de enero de 2018)

TERRADILLOS BASOCO, J M (Coord.) *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal. Tomo IV. Derecho penal parte especial (Derecho penal económico)*, Madrid, Iustel, 2012.

En esta obra colectiva se ha citado:

-TERRADILLOS BASOCO, J M y RUIZ RODRIGUEZ, L M, "Lección 6. Receptación y blanqueo de capitales".

ENLACES WEB.

<http://www.eleconomista.es/opinion-blogs/noticias/7828092/09/16/Sobre-el-blanqueo-de-capitales.html>. (Contenido revisado el día 7 de enero de 2018)

<http://www.elmundo.es/economia/2016/04/18/5713cedce5fdeadf238b4627.html>. (Contenido revisado el día 7 de enero de 2018)

http://elpais.com/elpais/2011/03/31/actualidad/1301559423_850215.html. (Contenido revisado el día 7 de enero de 2018)

<https://www.cfatf-gafic.org/index.php/es/documentos/gafi40-recomendaciones/409-fatf-recomendacion-3-delito-de-lavado-de-activos>. (Contenido revisado el día 7 de enero de 2018)