



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**EL DELITO FISCAL COMO ANTECEDENTE DEL
BLANQUEO DE CAPITALS.**

Autor: Victoria Leal Oriol

Doble Grado en Derecho y Administración de Empresas (5º E-3 B)

Área: Derecho Penal

Tutor: María Teresa Requejo Naveros

Madrid

Abril, 2021

ÍNDICE

I. ABREVIATURAS	2
II. RESUMEN	3
III. INTRODUCCIÓN	4
IV. DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS	5
A. Evolución histórica del delito de blanqueo de capitales	5
B. Bien jurídico protegido	7
1. Teoría del mantenimiento.	7
2. El orden socioeconómico.....	8
3. Libre competencia, competencia leal y delincuencia organizada.	9
4. Administración de justicia.	10
5. Delito pluriofensivo.	11
C. Acción típica	12
D. Objeto material	15
E. Sujeto activo	16
F. Elemento subjetivo	20
1. El dolo.....	20
2. La culpa grave.....	22
V. DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA	24
A. Evolución histórica del delito de defraudación tributaria	24
B. Bien jurídico protegido	25
1. Tesis funcionales	25
2. Tesis patrimonialistas	27
C. Acción típica	28
D. Objeto material	33
E. Sujeto activo	35
F. Tipo subjetivo	36
VI. DELITO FISCAL COMO ANTECEDENTE DEL BLANQUEO DE CAPITALS 40	
VII. CONCLUSIONES	44
VIII. BIBLIOGRAFÍA	46

I. ABREVIATURAS

- **Art.:** Artículo
- **Arts.:** Artículos
- **CGPJ:** Consejo General del Poder Judicial
- **CE:** Constitución Española
- **CESEJ:** Centro de estudios superiores de especialidades jurídicas.
- **CP:** Código Penal
- **(Dir.):** Director
- **D.:** Don
- **Edit.:** Editorial
- **Excmo.:** Excelentísimo
- **FJ:** Fundamento Jurídico
- **H.P.:** Hacienda Pública
- **Ibid.:** Ibídem (en el mismo lugar)
- **LGT:** Ley General Tributario
- **LO:** Ley Orgánica
- **N.º:** Número
- **Op. cit.:** *Opus citatum* (obra citada)
- **P.:** Página
- **Págs.:** Páginas
- **SAP:** Sentencia de la Audiencia Provincial
- **Sr.:** Señor
- **SS.:** Siguietes
- **STS:** Sentencia del Tribunal Supremo
- **TS:** Tribunal Supremo
- **Vol.:** Volumen

II. RESUMEN

El objetivo de este trabajo es el estudio del delito de defraudación tributaria, recogido en los arts. 305 y 305 *bis* CP, y el delito de blanqueo de capitales del art. 301 CP; así como la relación que existe entre ambos y analizar si es posible que el primero preceda al segundo.

Para ello, hemos estructurado el trabajo en tres partes. En primer lugar, realizaremos un análisis del delito de blanqueo de capitales comenzando con una breve introducción histórica para continuar con sus elementos más significativos. La segunda parte abarca la evolución y los elementos propios del delito de defraudación tributaria. Finalmente, expondremos las diferentes posturas que suscita el debate sobre la admisión del delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales, ayudándonos, también, de los argumentos de la STS 974/2012, así como del singular voto particular.

PALABRAS CLAVE: Blanqueo de capitales, defraudación tributaria, antecedente, conducta delictiva, Derecho Penal.

ABSTRACT

The objective of this paper is the study of the crime of tax fraud, included in arts. 305 and 305 *bis* PC, and the crime of money laundering in art. 301 PC; as well as the connection that exists between both and see if it is possible that the former precedes the latter.

For this purpose, we have structured the paper in three parts. First, we will analyze the crime of money laundering, beginning with a brief historical introduction and continuing with its most significant elements. The second part covers the evolution and elements of the crime of tax fraud. Finally, we will present the different positions raised by the debate on the admission of the tax offense as a predicate to money laundering, also using the arguments of the STS 974/2012, as well as the singular individual vote.

KEY WORDS: Money laundering, tax fraud, precedent, criminal act, Criminal Law.

III. INTRODUCCIÓN

El motivo que me ha llevado a realizar el estudio sobre estas figuras delictivas es su gran trascendencia jurídica en la actualidad, así como los debates doctrinales y jurisprudenciales que suscita la determinación de sus elementos, convirtiéndolos en figuras muy controvertidas.

A lo largo de este trabajo se han desarrollado ambos tipos penales centrándonos en los elementos de cada conducta delictiva que consideramos más relevantes y que nos permitirá entender las principales características de ambos delitos. Por ello, hemos descrito el bien o bienes jurídicos protegidos, los elementos objetivos, siendo, la conducta típica, el objeto material y el sujeto activo, así como los elementos subjetivos propios de cada tipo penal.

El estudio se ha elaborado a través de un profundo análisis de fuentes de información, principalmente, manuales de gran relevancia jurídica y artículos de revistas científicas, así como sentencias de importante calado sobre el tema.

Asimismo, hemos dedicado un apartado al incesante debate originado por la posibilidad de que el delito fiscal puede ser antecedente del blanqueo de capitales por ser considerado una actividad previa susceptible de generar bienes que, posteriormente, serán blanqueados.

Para terminar, hemos realizado conclusiones en las que nos posicionamos de que el fraude preceda al blanqueo pues consideramos que es que se estime que la cuota defraudada suponga el “origen” de los bienes blanqueados, requisito imprescindible para que se del delito de blanqueo tipificado en el art. 305 CP.

IV. DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS

A. Evolución histórica del delito de blanqueo de capitales

La evolución de la regulación del delito de blanqueo de capitales en España se remonta a la Ley Orgánica 1/1988, de 24 de marzo, de Reforma del Código Penal en materia de tráfico ilegal de drogas, concretamente en su artículo 546 *bis f*.¹ En él, se sancionan actuaciones enfocadas a aprovechar los efectos y ganancias del tráfico de drogas, es decir, a quien recibiere, adquiriere o se aprovechara de los efectos o ganancias de la comisión de algún delito de narcotráfico.

Más adelante, para acomodarse al concepto fijado por el Convenio de Viena², se introdujeron en el Texto Refundido del Código Penal de 1973, los artículos 344 *bis h*³ y 344 *bis i*⁴, a través de la Ley Orgánica 8/1992, de 23 de diciembre, de modificación del Código Penal y de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en materia de tráfico de drogas. En esta reforma no se previó la derogación del art. 546 *bis f* y ello supuso una duplicidad normativa absolutamente injustificable⁵.

¹ Art. 546 *bis f*) CP 1973: «El que con conocimiento de la comisión de alguno de los delitos regulados en los artículos 344 a 344 *bis b*) de este Código recibiere, adquiriere o de cualquier otro modo se aprovechara para sí o para un tercero de los efectos o ganancias del mismo, será castigado con prisión menor y multa de un millón a 100 millones de pesetas.

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

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

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

² Convenio de Naciones Unidas contra el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias sicotrópicas, hecha en Viena el 20 de diciembre de 1988 que entró en vigor en España el 30 de julio de 1990.

³ El art. 344 *bis h*) CP 1973, disponía: «1. El que convirtiese o transfiriese bienes a sabiendas de que los mismos proceden de alguno o algunos de los delitos expresados en los artículos anteriores, o realizase un acto de participación en tales delitos, con el objeto de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a cualquier persona que participe en la comisión de tales delitos, a eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones, será castigado con las penas de prisión menor y multa de uno a cien millones de pesetas.

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

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

⁴ El art. 344 *bis i*) CP 1973, disponía: «El que adquiriera, posea o utilice bienes, a sabiendas, en el momento de recibirlos, de que los mismos proceden de alguno de los delitos expresados en los artículos anteriores, será castigado con las penas de prisión menor y multa de uno a cien millones de pesetas.»

⁵ Fabián Caparrós, E. A., “Consideraciones de urgencia sobre la Ley Orgánica 8/1992, de 23 de diciembre, de modificación del Código Penal y de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en materia de tráfico de drogas.” *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, vol. 46, n.º 2, 1993, p. 616.

El CP de 1995 reemplazó los artículos anteriormente mencionados por los nuevos art. 301 al 304 CP, aunque manteniendo penas similares. En ellos, se exigía el sujeto activo conociera que los bienes procedieran de un delito.⁶

Desde este momento, dichos artículos sufrirán numerosas modificaciones. En concreto, la Ley Orgánica 15/2003, 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Esta reforma deja atrás la obligación de que el delito previo sea grave y permite que cualquier delito pueda ser considerada como conducta ilícita previa.

A través de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal se introducen dos nuevas modalidades de actuación en el delito de blanqueo de capitales: la posesión y la utilización. Asimismo, se incluye la conducta de autoblanqueo pues se establece que la actividad delictiva puede ser cometida “por él o por cualquiera tercera persona.” Todas estas modificaciones dieron lugar a la redacción actual.⁷

⁶ Art. 301.1 CP 1995: “El que adquiera, convierta o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en un delito grave [...]”

⁷ Artículo 301 CP: “1. El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años.

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

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

2. Con las mismas penas se sancionará, según los casos, la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en el apartado anterior o de un acto de participación en ellos.

3. Si los hechos se realizasen por imprudencia grave, la pena será de prisión de seis meses a dos años y multa del tanto al triplo.

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

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

B. Bien jurídico protegido

La función primordial del Estado es procurar el bien común de todos los ciudadanos y, por ello, el Derecho Penal se orienta a proteger los valores fundamentales que garantizan la pacífica convivencia de las personas.⁸ Por eso la protección de los bienes jurídicos más trascendentales en la sociedad frente a los ataques más intolerables es el fundamento de la tipicidad.

El bien jurídico protegido es el objeto inmediato de protección de la norma penal, es la razón principal de la coacción⁹ propia del tipo penal. El bien jurídico protegido tiene una clara función clasificatoria pues sirve para agrupar los delitos conforme a dicho bien jurídico, lo que, además, facilitará la interpretación sistemática de los delitos.

El delito de blanqueo de capitales se encuentra, dentro del CP, entre los delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico. Sin embargo, la cuestión referente al bien jurídico protegido por este tipo penal alberga varias cuestiones y, el hecho de encontrarse en ese título del CP no implica que el patrimonio o el orden socioeconómico sean, en efecto, el bien jurídico protegido.

A continuación, procederemos a exponer los distintos puntos de vista del debate que encarna la determinación del bien jurídico protegido del delito de blanqueo de capitales.

1. Teoría del mantenimiento.

Esta teoría defiende que el resultado en el delito de blanqueo de capitales es identificable con el ataque al bien jurídico protegido por el tipo penal previo, sea cual sea. Es decir, la conducta típica del blanqueo de capitales se sanciona por causa de la lesión al bien jurídico afectado en el delito previo de donde proceden los bienes que van a ser objeto de blanqueo. Para ejemplificar, utilicemos el delito de tráfico de drogas cuyo bien protegido es la salud pública. Según esta teoría, la salud pública constituye el bien jurídico protegido del delito de blanqueo de capitales como consecuencia de que aquella es el bien jurídico protegido del tráfico de drogas. Pero, actualmente, esta teoría no tiene sustento posible por varias razones que pondré de manifiesto continuando con el este ejemplo.

Podemos afirmar que el delito de tráfico de drogas y el de blanqueo de capitales son delitos conexos, pues uno precede al otro. Sin embargo, a pesar de que la ley pretende

⁸ Landecheo Velasco, C.M.; Molina Blázquez, M.C., “La tipicidad”, *Derecho penal español. Parte general*. Edit. Tecnos, Madrid, 2015, p. 269.

⁹ Lascaraín Sánchez, J.A., “Bien jurídico y objeto protegible.” *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, 2007.

disuadir el primero mediante la persecución del segundo, no significa que su objeto jurídico coincida, si no que ambos tipos penales tienen una finalidad común, evitar el tráfico de drogas. Por tanto, no debemos confundir el objeto protegido con la *ratio legis* de la ley. Esa finalidad objetiva puede ser el objeto de protección mediato del tipo penal, pero sólo el inmediato servirá como elemento típico.¹⁰

A esto se le suma la reforma de la LO 15/2003, donde se establece que cualquier delito se puede considerar como delito antecedente del blanqueo de capitales. Por ejemplo, el delito de asesinato con *precio, recompensa o promesa* hace difícil la explicación de que, al blanquear el dinero obtenido con ese asesinato, se siguiera lesionando la vida humana independiente¹¹, bien jurídico protegido por el delito del asesinato.

Afirmamos que, a través de lo anteriormente expuesto, la teoría del mantenimiento no es sostenible por la falta de correlación entre el objeto jurídico protegido en el delito de blanqueo de capitales y el objeto jurídico de protección en el delito previo del que proceden los bienes¹².

2. El orden socioeconómico.

Los delitos socioeconómicos protegen bienes de carácter colectivos, supraindividuales, sociales, frente a los intereses individuales, que protegen bienes como la vida o la libertad.

El primer argumento, aunque no definitivo, sino meramente indicativo, para considerar el orden socioeconómico como bien jurídico protegido por el delito de blanqueo de capitales es su ubicación sistemática en el Código Penal, en el Título XIII denominado “Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico.”

Asimismo, el concepto de “orden socioeconómico” como objeto de protección por el tipo penal resulta excesivamente amplio y es preciso realizar una especificación. Como establece Díaz-Maroto¹³, el orden socioeconómico en general constituye el bien jurídico

¹⁰ Gómez Pavón, P., “El bien jurídico protegido en la receptación, blanqueo de dinero y encubrimiento” en *Cuadernos de Política Criminal*, n.º 53, Madrid, 1994, p. 211.

¹¹ Cobo del Rosal, M., Zabala López-Gómez, C., *Blanqueo de Capitales. Abogados, procuradores y notarios, inversores, bancarios y empresarios*. Madrid, edit. CESEJ, 2005, p. 92.

¹² Calderón Tello, L.F., “Bien jurídico protegido por los delitos de blanqueo: blanqueo y receptación.” *Revista Penal México*, n.º 11 y 12, septiembre 2016 y agosto 2017, p. 13.

¹³ Díaz-Maroto y Villarejo, J., *El blanqueo de capitales en el derecho español*. Edit. Dykinson. Madrid, 1999, p. 14.

inmediato, mientras que el interés tutelado en concreto constituirá el bien jurídico inmediato, cuya determinación realizaremos a continuación.

Realmente, el blanqueo de capitales daña el orden socioeconómico pues supone un gran impacto negativo en el tráfico jurídico de bienes y es necesario protegerlo para poder mantener el sistema económico establecido constitucionalmente¹⁴. Dicho esto, el bien jurídico inmediatamente protegido es el tráfico financiero y económico legal.¹⁵

Por tanto, el interés principal de proteger el orden socioeconómico es garantizar que los bienes de origen ilícito queden apartados del tráfico lícito de bienes y poder garantizar la libre competencia y la economía de mercado.

3. Libre competencia, competencia leal y delincuencia organizada.

La libre competencia representa la libertad de decisión de los que participan en el mercado en un ámbito de igualdad de reglas, pues de lo contrario se estaría lesionando los derechos de los consumidores y competidores. Por competencia leal se entiende aquel comportamiento que resulte objetivamente conforme a las exigencias de la buena fe. Por su parte, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) a través del art. 1 de la Convención contra la Criminalidad Transnacional Organizada de diciembre del año 2000, define a la criminalidad organizada como “un grupo estructurado de tres personas o más, existente durante un cierto tiempo y que tiene por finalidad la comisión de infracciones graves para obtener, directa o indirectamente, un beneficio económico o material de otro tipo”.

El hecho de que existan grupo de personas organizadas que se dedican a blanquear capital cuyo origen es ilícito altera de manera sobremedida el mercado, haciendo que dichas sociedades tengan una posición privilegiada respecto de las demás empresas del mercado. Esto se debe a la ingente cantidad de capitales de la que disponen que les permite tener un exceso de liquidez, una financiación gratuita, además de evitar grandes gastos. También, se suma la falta de respeto por las normas del buen gobierno como consecuencia de su primordial objetivo de blanquear de la mejor manera posible.

El principio de libre competencia, siendo el principio rector de la economía de mercado, es la forma más importante en que se manifiesta el ejercicio de la libertad de empresa,

¹⁴ Calderón Tello, L.F., “Bien jurídico protegido”, *op. cit.* p. 29.

¹⁵ Abel Souto, M., *El delito de blanqueo en el Código penal español*. Edit. Bosch. Barcelona, 2005 p. 75.

consagrado en el art. 38 de la Constitución Española¹⁶. Pero en este ámbito de desigualdad que suscitan las empresas con los bienes ilícitos hace quebrar el principio de libre competencia y, como consecuencia, quiebra el equilibrio económico.

Sin embargo, a pesar de que hay varios autores a favor de considerar la libre competencia como uno de los bienes jurídicos protegidos, como Martín Sagrado¹⁷, hay otros que son más críticos. Calderón Tello¹⁸, considera que no todas las conductas de blanqueo¹⁹ de capitales se realizan a través de sociedades organizadas. Por ejemplo, la acción de comprar el pan con el dinero ilícito, o los gastos médicos o la pensión alimenticia. Por tanto, a la vista de este autor, la libre competencia no queda afectada por el blanqueo de capitales, a excepción de algunos casos (criminalidad organizada).

4. Administración de justicia.

La Administración de justicia como bien jurídico protegido por el delito de blanqueo de capitales radica en que las conductas del tipo tienen una naturaleza jurídica encubridora y, por tanto, deben tener el mismo bien jurídico que el delito de encubrimiento²⁰.

La función primordial de la Administración de justicia, más allá de ser una mera institución, es averiguar, perseguir y castigar, de una manera efectiva, la comisión de delitos y, por tanto, su correcto funcionamiento.

Por su parte, la finalidad de blanquear el capital obtenido con la comisión de una actividad delictiva es, entre otras, poder disfrutar de él lícitamente. Así, el blanqueo de capitales dificulta el descubrimiento del delito previo pues intenta oscurecer el origen real de dicho capital. Dicho de otro modo, el blanqueo de capitales supone evitar la aplicación, procedente de la Administración de justicia, de las consecuencias legales que le corresponderían a los bienes por tener un origen ilícito, siendo estas, la intervención y el decomiso²¹.

¹⁶ Art. 38 CE: “Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación.

¹⁷ Marín Sagrado, O., “La determinación del bien jurídico protegido por el delito de blanqueo de capitales y el autoblanqueo: Un debate que no cesa.” *Boletín del Ministerio de Justicia*, vol. 72, n.º 2206, 2018, p. 17.

¹⁸ Calderón Tello, L.F., “Bien jurídico protegido por los delitos de blanqueo”, *op. cit.* p. 28.

¹⁹ Quedando excluidas aquellas que no se consideran blanqueo como la mera tenencia de un cuadro robado.

²⁰ Art. 451 CP: “[...] el que, con conocimiento de la comisión de un delito y sin haber intervenido en el mismo como autor o cómplice, interviniera con posterioridad a su ejecución [...]”

²¹ Ruana Mochales, T., *Blanqueo de capitales, responsabilidad penal y compliance*. Edit. Francis Lefebvre, Madrid, 2018, p. 41.

Asegurar que el único bien jurídico protegido es el correcto funcionamiento de la Administración de justicia genera ciertas dudas. En primer lugar, la naturaleza encubridora de este delito es propio del delito de encubrimiento y si el legislador hubiera querido establecer ese bien como el jurídicamente protegido lo hubiera situado en el mismo capítulo que aquél. Además, podemos observar una reiteración del hecho de que el incorrecto funcionamiento de la Administración de justicia se debe a la imposibilidad de averiguar el delito previo al blanqueo de capitales. Sin embargo, Palma Herrera²² defiende que esta identificación de la Administración de justicia como bien jurídico protegido es errónea pues el tipo no exige que el delito previo permanezca sin descubrir y el delincuente sin condenar.

5. Delito pluriofensivo.

Como hemos podido observar, la determinación del bien jurídico protegido del delito de blanqueo de capitales es una cuestión difícil de solventar y, más, si se trata de concretarlo en un único bien. Es por ello que, gran parte de la doctrina²³ coincide en calificarlo como un delito pluriofensivo.

Un delito pluriofensivo es aquel que ataca a más de un bien jurídico. Para ejemplificar, podemos utilizar el delito de hurto y el delito de robo con violencia en las personas. En el primero, sólo se estaría afectando a la propiedad, mientras que, en el segundo, al ser la violencia un requisito, además de la propiedad, podría afectar a la integridad física.

Al no existir unanimidad a la hora de su determinación, hay varias combinaciones doctrinales de bienes jurídicos protegidos. Sin embargo, en este trabajo nos centraremos en aquellos que consideran que son el orden socioeconómico junto con la Administración de justicia. En primer lugar, las penas tan elevadas del blanqueo de capitales frente al delito de encubrimiento y al delito de receptación²⁴ únicamente se explican por la naturaleza pluriofensiva de las conductas tipificadas en el art. 301 CP.²⁵ En segundo lugar, el blanqueo de capitales ataca el orden socioeconómico pues dificulta la transparencia del

²² Palma Herrera, J.M., *Los delitos de blanqueo de capitales*. Edit. Edersa, Madrid, 2000, p. 237 y ss.

²³ Gómez Pavón, P., “El bien jurídico protegido en la receptación”, *op. cit.*; Zaragoza Aguado, J.A. Código Penal de 1995 (comentarios y jurisprudencia), Palma Herrera, J.M., *Los delitos de blanqueo*, *op. cit.*, p. 298.

²⁴ Art. 298. 1.: “El que, con ánimo de lucro y con conocimiento de la comisión de un delito contra el patrimonio o el orden socioeconómico, en el que no haya intervenido ni como autor ni como cómplice, ayude a los responsables a aprovecharse de los efectos del mismo, o reciba, adquiera u oculte tales efectos [...]”

²⁵ Vives Antón, T. S., *Fundamentos del Sistema penal*. Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

sistema financiero y la seguridad del tráfico comercial, pero su naturaleza encubridora conduce a afirmar que la protección abarca también el correcto funcionamiento de la administración de justicia, pues se evita que ésta cumpla con su finalidad social de aplicar la justicia de manera oportuna.²⁶ Asimismo, el Tribunal Supremo se adhiere a esta postura en la STS (sala 2ª) 331/2017.²⁷

Sin embargo, hay autores que consideran que este delito debería ser considerado como una infracción administrativa²⁸. Otros autores, en concreto Julio César Martínez, a pesar de estar conforme con la pluriofensividad propia del tipo, considera necesaria una elaboración más técnica a la hora de dar respuesta a las nuevas formas de conflictividad, en especial en los ámbitos del sector económico y financiero.²⁹

C. Acción típica

El tipo penal del blanqueo de capitales está compuesto de cinco apartados, sin embargo, aquí, nos centraremos en los dos primeros por ser considerados los de mayor importancia para este apartado del trabajo.

El **art. 301. 1. CP** hace referencia a cinco modalidades de conducta que consisten en, adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir y, también, en la “realización de cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito”.

La adquisición consiste en el ingreso de los derechos sobre los bienes de origen delictivo³⁰. Existen dos apuntes necesarios en relación con el término adquisición. Palma Herrera establece a este precepto que no será considerado como adquisición la mera posesión de los bienes de origen ilícito, ya que tras la reforma de la LO 5/2010 se incluye de forma independiente. También, la adquisición podrá producirse por cualquier título, ya sea oneroso o gratuito, pudiendo ser a través de una donación o, incluso de una herencia.³¹

²⁶ Calderón Tello, L.F., “Bien jurídico protegido”, *op. cit.*, p. 21.

²⁷ STS2ª 331/2017 de 10 mayo: «Por lo demás, tampoco debe obviarse que un sector posiblemente mayoritario de la doctrina mantiene que son dos los bienes jurídicos los que tutela la figura del blanqueo de capitales: la administración de justicia, al facilitar la persecución de los delitos antecedentes cometidos por el acusado que le permitieron obtener una importantísima cantidad de dinero, y el orden socioeconómico, criterio que también se ha acogido por algunas de las resoluciones de esta Sala». Base de datos Vlex. Tercer FJ.

²⁸ Cobo del Rosal, M.; Zabala López-Gómez, C., *Blanqueo de Capitales. Abogados, op. cit.*, p. 87.

²⁹ César Martínez, J., *El delito de blanqueo de capitales*. Tesis Doctoral, Gimbernat Ordeig, E. (Dir.) Derecho Penal, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 2017. p. 169.

³⁰ Blanco Cordero, I., *El delito del blanqueo de capitales*. Edit. Aranzadi. Pamplona, 1997.

³¹ Abel Souto, M., *El delito de blanqueo, op. cit.* p. 120.

La conversión, según el Diccionario de la Real Academia, consiste en la mutación de una cosa en otra. Un claro ejemplo es la conversión, mediante la fundición de joyas de oro, en lingotes de oro. Otro ejemplo, más habitual, es la transformación de dinero en cualquier título al portador. Existen otros ejemplos que generan dudas acerca de si estamos ante un supuesto de conversión o, de lo contrario, estamos ante una transmisión. Parte de la doctrina considera que convertir hace referencia, también, a un proceso de sustitución³², es decir, el bien con origen delictivo es sustituido por otro, a título oneroso. Sin embargo, en la opinión de Blanco Cordero³³, esos supuestos deberían subsumirse en la modalidad de transmisión, mientras que en la conversión estamos ante supuestos de transformación.

La RAE³⁴ define *transferir* como enajenar, ceder o dejar a alguien un derecho u cosa. Podemos observar, que la transmisión es el aspecto negativo³⁵ de la adquisición. Por ende, el legislador ha querido castigar un mismo acto por ambos sentidos, es decir, a quien transmite, ya sea a título oneroso o gratuito (vende/cede...) y a quien adquiere (compra, acepta en herencia). Sin embargo, debemos apuntar que el mero traslado de bienes de un lugar a otro, conducta que no supone un cambio de titularidad, no constituye una transmisión y, del mismo modo, tampoco se incluirá la renuncia al derecho pues no hay transmisión³⁶.

En cuanto a la posesión y utilización de los bienes de origen delictivo, se trata de una nueva incorporación al tipo penal, a través de la reforma mediante la LO 5/2010. Podemos definir ambos términos como el acto de tener una cosa con ánimo de conservarla para sí o para otros y aprovecharse de algo, respectivamente. A pesar de que forma parte de las conductas típicas, pues está tipificado en el art. 301.1, esta afirmación no está exenta de críticas. Parte de la doctrina considera esta incorporación como una extralimitación pues supone un excesivo aumento del ámbito de aplicación del tipo penal. Además, en los supuestos de autoblanqueo, condenar la conducta de poseer o utilizar, es ciertamente discutida. En primer lugar, resulta un sinsentido, el hecho de castigar con una pena mayor³⁷ el blanqueo de capitales que el delito anterior, como, por ejemplo, ocurre con un

³² Romeral Moraleta, A., García Blázquez, M., *Tráfico y consumo de drogas*. Edit. Comares. España, 1993 p. 216.

³³ Blanco Cordero, I., *El delito del blanqueo*, op. cit.

³⁴ Real Academia Española.

³⁵ Díaz-Maroto y Villarejo, J., *El blanqueo de capitales*, op. cit. p. 17.

³⁶ Blanco Cordero, I., *El delito del blanqueo*, op. cit.

³⁷ Art. 240 CP: "El culpable de robo con fuerza en las cosas será castigado con la pena de prisión de uno a tres años." Mientras que el art. 301.1 CP: "[...] será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. [...]"

sujeto que roba un cuadro de alto valor y simplemente lo posee. En segundo lugar, Del Carpio Delgado considera que supondría una vulneración del principio *non bis in idem*³⁸. En idéntico sentido se pronuncia el TS en sentencias 265/2015³⁹ y la STS 858/2013, 19 de noviembre de 2013 estableciendo que: “En los casos en los que existe identidad entre las ganancias y beneficios resultantes de un delito de tráfico de drogas y la realización de actos de conversión y transmisión sobre esos mismos bienes, no cabe la doble punición, del mismo hecho, como agotamiento del delito originario y como blanqueo de dinero, pues el mismo patrimonio es objeto de una doble punición penal. Esa doble punición lesionaría el *non bis in idem* y, además, ya aparece contemplado y recogido en la penalidad del delito antecedente como pena de comiso y entrega la pena pecuniaria, por lo tanto, ya está penado.”

Por último, el tipo alude a la realización de “cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito o a ayudar a quienes hayan intervenido en la comisión del delito previo a eludir las consecuencias de sus actos”. Esta expresión reviste de una extraordinaria amplitud que puede, incluso, colisionar con el principio de legalidad⁴⁰, como así ha determinado la STS 56/2014, donde, además, establece que “Una restricción a su contenido puede venir dado por la exigencia de que este cualquier otro acto implique una operación directa, personal o interpuesta, con los bienes sobre los que se actúa”⁴¹. Esta amplitud, absorbe cualquier acción, finalizada o intentada, sobre los bienes de origen delictivo y, siendo así, no sería necesario tipificar otra modalidad de conducta⁴² y, además, el precepto *cualquier otro acto* debería ser suprimido.

El **art. 301. 2 CP**, hace referencia a los casos de “ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los bienes”, a sabiendas de que proceden de un delito anterior.

La labor principal a la hora de analizar este precepto es diferenciarlo del apartado primero del art. 301 CP. La conducta descrita en el apartado segundo hace referencia a bienes que

³⁸ Del Carpio Delgado, J., “La posesión y utilización como nuevas conductas en el delito de blanqueo de capitales.” *Revista General del Derecho Penal* n.º 15, 2011, págs. 1-28, p. 23.

³⁹ STS 265/2015, 29 de abril. Base de datos Vlex. Décimo fundamento de derecho. “Y en ningún caso podrá considerarse autoblanqueo, por ejemplo, la posesión de un cuadro o una joya por el mismo que los ha robado o la utilización de un vehículo de motor por el mismo que lo ha sustraído.”

⁴⁰ Del Carpio Delgado, J., *El Delito de Blanqueo de Bienes en el Nuevo Código Penal*. Edit. Tirant lo Blanch. Valencia, 1997, p. 192.

⁴¹ STS 56/2014, 6 de febrero. Base de datos Vlex. Vigésimo FJ.

⁴² Cordero Blanco, I., *El delito de blanqueo, op. cit.*

ya han sido transformados por conductas propias del n.º 1, cuya intención consiste en evitar que se descubra el delito previo u origen delictivo de los bienes blanqueados.

D. Objeto material

El objeto material de la acción es la persona o cosa sobre la cual recae la acción típica. En el delito de blanqueo de capitales el objeto material serán aquellos bienes que tengan su origen en una actividad delictiva.

El tipo penal exige que los bienes blanqueados procedan de una *actividad delictiva*. Sin embargo, no es indispensable que el delito sea considerado como “grave”, pues es únicamente, una circunstancia agravante⁴³. En este mismo sentido, el TS establece⁴⁴ que se debe enjuiciar “de forma conexa e indisoluble, con el delito base que origina el producto lícito, ya sea este un delito de narcotráfico o cualquier otra modalidad delictiva que genere ganancias o beneficios.” Además, a pesar de exigirse la existencia de una actividad delictiva previa, no se requiere que dicha actividad haya sido condenada como así ha concluido la jurisprudencia. La STS 1704/2001 declara que desde una perspectiva político-criminal no tiene sentido esperar a que se declare a los partícipes responsables para perseguir tales conductas⁴⁵. A pesar de no ser necesaria una sentencia condenatoria, sí se debe fundamentar de alguna forma la vinculación entre los bienes blanqueados y el delito previo. Bastaría la prueba de indicios para corroborar esa vinculación. Bajo este criterio, la STS 801/2010, además de concluir que la prueba indiciaria es más que suficiente, establece que los indicios más habituales son, *la importancia de la cantidad de dinero blanqueado, la vinculación de los autores con actividades ilícitas, lo inusual o desproporcionado del incremento patrimonial...*⁴⁶ Además de los indicios es necesario que quede acreditado ante el juez competente que los bienes proceden de algún delito

⁴³ Lascuráin Sánchez, J.A., *Derecho penal económico y de la empresa*. Edit. Dykinson. 2018, p. 506.

⁴⁴ STS 1239/2004, 25 de febrero. Base de datos Vlex. Quinto FJ.

⁴⁵ STS 1704/2001, 29 de septiembre, base de datos Vlex, Segundo fundamento de derecho. En ella se establece: “ni en la definición del delito de blanqueo [...], se exige la previa condena por el delito del que proceden los bienes que se aprovechan u ocultan. [...] desde una perspectiva de política criminal [...] carecería de sentido esperar, en la persecución penal de estas conductas, a que se declarase la responsabilidad de los que en el tráfico hubiesen participado.” STS 1239/2004, quinto FJ: “No es necesario que se haya pronunciado previamente.”

⁴⁶ STS 801/2010, 23 de septiembre. Base de datos Vlex. Décimo octavo FJ. En esta sentencia se establece que: “esta clase de prueba indiciaria [...] aparece como el medio más idóneo y, en la mayor parte de las ocasiones, único posible para tener por acreditada su comisión designándose como indicios más habituales en esta clase de infracciones: la importancia de la cantidad de dinero blanqueado, la vinculación de los autores con actividades ilícitas, lo inusual o desproporcionado del incremento patrimonial, la naturaleza y características de las operaciones económicas llevada a cabo, la inexistencia de las explicaciones acerca del origen lícito de esos capitales, la existencia de sociedades “pantalla” o entramada financieros, la presunción de inocencia y el principio “*indubio pro reo*.”

anterior⁴⁷. Por último, el apartado 4 del art. 301 CP establece la irrelevancia del lugar donde se cometió el delito previo, pudiendo ser en el extranjero.

El art. 301 CP hace referencia a *bienes* como el objeto material de la acción. La utilización de término “bienes” tiene su razón en la necesidad de que su interpretación sea lo más extensa posible y, así, abarcar todas las modalidades que puedan revestir los capitales o beneficios económicos⁴⁸. Estos podrán ser muebles, inmuebles, corporales, incorporales, derechos, valores⁴⁹, cualquier bien susceptible de valoración económica. En este ámbito, la jurisprudencia ha querido dejar impunes todos los bienes de cuantía irrelevante, insignificante, debido a la falta de incidencia en el orden socioeconómico⁵⁰.

Pero ¿cuándo un bien procede de una actividad delictiva? Los instrumentos que se hayan utilizado para cometer el delito originario, según la doctrina mayoritaria, entre los que se encuentran, Del Carpio Delgado y Blanco Cordero, no constituyen objeto idóneo del delito de blanqueo, pues no tienen su origen en él, sino que lo originan. De lo contrario, sí serán considerados bienes todas las ganancias que surjan a consecuencia de la comisión del delito, ya sean obtenidas de forma directa o indirecta. De manera directa hace referencia al objeto material de ese delito⁵¹ (un coche robado), siempre que la acción que recae sobre el objeto no sea consumida en el delito previo⁵². Indirectamente incluye precio, recompensa o promesa por la comisión del delito, otros productos obtenidos del delito (maquinas fabricadas con los derechos de propiedad industrial de otra empresa) y las ganancias obtenidas por el delito (venta de cuadro robado.)

E. Sujeto activo

El sujeto activo es aquella persona que realiza la acción en sentido amplio. Según la redacción del art. 301 CP: “El que...”, entendemos que cualquier persona puede llevar a cabo la conducta típica, es decir, no se exige ninguna calificación especial y, por tanto, se trata de un tipo común.

⁴⁷ Blanco Cordero, I., *El delito de blanqueo*, *op. cit.*

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ Lascuráin Sánchez, J.A., *Derecho penal económico*, *op. cit.*, p. 506.

⁵⁰ STS 809/2014, 26 de noviembre. Base de datos Vlex, segundo FJ: “considerar atípicos todos los objetos materiales de cuantía irrelevante, en virtud del principio de insignificancia, por su nula incidencia en el orden socioeconómico”

⁵¹ Lascuráin Sánchez, J.A., *Derecho penal económico*, *op. cit.*, p. 508.

⁵² Aranguéz Sánchez, C., *El delito de blanqueo de capitales*. Edit. Marcial Pons. 2000 p. 205.

Pero existe un gran debate sobre si incluir o excluir a los partícipes del delito previo como sujetos activos del delito de blanqueo de capitales. Para ello, comenzaremos dedicando un apartado al autoblanqueo para, después concluir si se deben considerar autores o no.

Autoblanqueo.

El art. 301 CP exige la comisión de un delito previo que origine bienes que serán blanqueados. Por tanto, existe la posibilidad del denominado autoblanqueo, es decir, que el autor o partícipe del delito previo (tráfico de drogas), blanquee las ganancias (dinero obtenido por la venta de droga) para su posterior aprovechamiento. Pero una vez castigado por el delito previo ¿puede ser castigado por su posterior blanqueo? El mencionado artículo no excluye a los autores del delito previo, es más, establece que la actividad previa podrá ser cometida por “él o por cualquiera tercera persona”, estableciendo que el autor en el delito previo sí podrá ser acusado por blanqueo de capitales. Sin embargo, el debate sigue activo y así lo demuestra la doctrina y jurisprudencia anterior y posterior a la reforma tras la LO 5/2010 que incluyó dicho precepto.

Anterior a dicha reforma, el artículo ni incluía ni excluía como sujeto activo del blanqueo de capitales al autor o partícipe del delito anterior creador de los bienes que serán blanqueados. Debemos mencionar el ambiguo Acuerdo del Pleno no jurisdiccional⁵³ de la Sala 2ª del TS del 18 de julio de 2006, que permite la posibilidad de que haya un concurso real entre el blanqueo de capitales y el delito antecedente, dejando la cuestión abierta, aunque sin establecer un criterio a seguir. Por su parte, la doctrina⁵⁴ consideró que el autor del delito previo debía quedar excluido como sujeto activo del delito de blanqueo por considerar, las conductas blanqueadoras, actos posteriores copenados. Se trata de hechos que, aisladamente, constituyen delitos pero que, al conectarse con otros hechos, dejan de estimarse por separado ya que, según el principio de consunción previsto en el art. 8.3 CP, el desvalor del delito previo incluye el desvalor del delito de blanqueo de capitales, evitando así un *bis in idem*. En palabras de Mir Puig, queda consumado pues es una forma de asegurar un beneficio obtenido por un hecho anterior sin lesionar ningún bien jurídico distinto al vulnerado por el hecho anterior ni aumentar el daño producido

⁵³ En el Asunto segundo del Acuerdo se establece que éste es vinculante.

⁵⁴ Palma Herrera, J.M., *Los delitos*, op. cit. p. 391.

por el mismo⁵⁵. La STS 986/2006 absuelve al autor de un delito de drogas del posterior delito de blanqueo pues considera que existe una identidad del sujeto entre la autoría del delito originario y su posterior blanqueo y que, por tanto, se estaría vulnerando el principio *non bis in ídem*⁵⁶. Del mismo modo, la STS 550/2006, para poder absolver al acusado, considera imprescindible la identidad entre la autoría del delito base y la del blanqueo procedente de ese.⁵⁷ Sin embargo, la teoría del hecho posterior copenado no está exenta de críticas. Éstas giran en torno a que, según esta teoría, para que no se castigue el autoblanqueo, es necesario que se lesione el mismo bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de capitales que en el delito previo. No obstante, es evidente que no en todos los casos donde hay conductas blanqueadoras el bien jurídico coincide con el del delito previo⁵⁸.

A este primer argumento se le suma el principio de no exigibilidad de otra conducta. Consiste en que no se puede reclamar a un sujeto que ha cometido un delito que no intente encubrir la comisión de su delito, de igual modo que no se puede exigir que declare contra sí mismo⁵⁹. El art. 451 CP incluye el privilegio del autoencubrimiento, que se fundamenta en el principio de inexigibilidad de otra conducta a la realizada, pues establece expresamente la expresión “sin haber intervenido en el mismo como autor o cómplice”. Además, este precepto es corroborado por la jurisprudencia en sentencias del TS⁶⁰ que consideran que no puede ser castigado aquel delincuente que ha cometido un delito por

⁵⁵ STS 491/2015, 23 de julio. Base de datos Vlex. Séptimo FJ: “para poder hablar de acto copenado es absolutamente necesario, [...], y por otra, que el legislador no haya decidido que ese acto de aprovechamiento, aseguramiento o de autoprotección, deba sancionarse autónomamente, entre otras razones, en atención a una especial protección del bien jurídico que conculcan, diverso del delito al que subsiguen, o por entender, que precisamente este bien jurídico no ponderado en el delito inicial, justifica que deba ser objeto de sanción independizada por razones de política criminal.”

⁵⁶ STS 986/2001, 19 de junio. Base de datos Vlex. Cuarto FJ: “el delito de blanqueo de capitales se sustentaría en otro de tráfico de drogas, del que procedería el objeto material de aquél, lo cual vulneraría, dada la identidad de sujeto, el principio “*non bis in ídem*”, que ha de entenderse comprendido en el art. 25.1 CE.”

⁵⁷ STS 550/2006, 24 mayo. Base de datos Vlex. Decimoprimer FJ: “a quien a su vez ha sido castigado como autor del delito base (tráfico), si bien para ello es necesario que exista una completa identidad entre la autoría del delito base y la del blanqueo procedente de ese tráfico.”

⁵⁸ Blanco Cordero, I., *El delito de blanqueo*, *op. cit.*

⁵⁹ Art. 24.2 CE: “Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.”

⁶⁰ STS 104/2005, 31 de enero. Base de datos Vlex. Quinto FJ: “Se recepciona así la teoría del autoencubrimiento impune que en sentencias como las de 24.10.89, 18.9.92, 23.12.95, sostiene que no puede ser apreciado delito en aquellos supuestos en que lo único que se pretende con el traslado del cadáver, [...] ya que sería paradójico, cuando no risible, obligar al homicida a solicitar previamente de las autoridades sanitarias ese traslado.” Del mismo modo, la Sentencia de 5 febrero 1990. RJ 1990\1162. Base de datos Aranzadi. Cuarto FJ: “el autoencubrimiento es -en términos generales- impune.”

encubrir los bienes derivados de aquel. De igual modo, establecen que el sujeto, que ha cometido un delito previo sí podrá ser sancionado cuando realiza actos que constituyen delitos distintos para encubrir esos bienes.⁶¹

Tras la reforma de la LO 5/2010, se incluye el precepto “cometida por él o por cualquiera tercera persona”. Como hemos señalado, parte de la doctrina, defendía no castigar el autoblanqueo, pero la mayoría de la jurisprudencia abogaba por su inclusión, por considerarlo como un delito autónomo y que ataca bienes jurídicos distintos. Por eso esta reforma puso fin a la discusión doctrinal y jurisprudencial, o al menos eso se esperaba, y acabó por admitir la posibilidad de castigar al sujeto del delito original por el posterior delito de blanqueo de capitales. Sin embargo, sigue habiendo parte la doctrina⁶² que lo considera cuanto menos abusiva y desmesurada. Además, entran en cuestión las conductas de posesión o uso por aquellos partícipes en el delito originario de dichos bienes blanqueados. Quintero Olivares⁶³, hace referencia a las “extrañas consecuencias” que derivaría penar la posesión de bienes de origen delictivo a quien haya cometido dicho delito. Pone como ejemplo el de quien tiene un cuadro que ha robado, o quien utiliza un vehículo sustraído por el mismo, pudiendo los ejemplos “multiplicarse hasta alcanzar niveles ridículos.” En estas situaciones nos encontraríamos ante una clara vulneración del principio *non bis in idem* y, por ello, este mismo autor, considera que, para evitarlo, sólo podrá pensarse en “los casos en que el poseedor de bienes procedentes de actividad delictiva hubiera sido exculpado del delito de blanqueo.”

En definitiva, la punición del autoblanqueo, a pesar de su expresa incorporación en el tipo penal, sigue suscitando debate, especialmente, en relación con las conductas de posesión y utilización.⁶⁴

⁶¹ STS 104/2005, 31 de enero. Base de datos Vlex. Quinto FJ: “salvo que los actos practicados por el autoencubridor constituyan de por sí un nuevo delito.” Del mismo modo, la Sentencia de 5 febrero 1990. RJ 1990\1162. Base de datos Aranzadi. Cuarto FJ: “salvo que los actos practicados por el autoencubridor constituyan de por sí un nuevo delito.”

⁶² Vives Antón, T.S., *Derecho Penal. Parta especial*. 3ª Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.

⁶³ Quintero Olivares, G., “Sobre la ampliación del comiso y el blanqueo, y la incidencia en la receptación civil.” *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, ISSN 1695-0194, 2010, p. 13.

⁶⁴ Blanco Cordero, I., *El blanqueo de capitales, op. cit.* Este autor considera imprescindible la modificación del art. 301 CP por considerarlo “incompatible con el principio *non bis in idem*.”

F. Elemento subjetivo

A continuación, nos centraremos en los diferentes tipos subjetivos propios del delito de blanqueo de capitales en el Derecho Penal español.

Todos los delitos cuentan con una parte objetiva que caracteriza el supuesto de hecho del tipo y otra parte subjetiva que nos permite valorar la intencionalidad del autor al llevar a cabo la acción. El elemento subjetivo de la conducta está constituido por el dolo y la culpa, como establece el artículo 10 CP.

1. El dolo

Se dice que actúa dolosamente quien sabe lo que hace y quiere hacerlo. Por tanto, encontramos un elemento intelectual y otro volitivo. El primero se refiere a que el sujeto activo ha de conocer los hechos que realiza. El elemento volitivo hace referencia a la voluntad del sujeto activo de realizar lo que ya conoce, por lo que el mero deseo no será suficiente para cubrir el elemento volitivo del dolo. Por tanto, es necesario una exteriorización del conocimiento de lo prohibido a través de la voluntad.

Concretamente, en el delito de blanqueo de capitales, el elemento subjetivo es el conocimiento de la procedencia ilícita de los bienes que han sido blanqueados. El art. 301 CP establece el elemento intelectual o cognitivo del delito en las expresiones “sabiendo” (apartado primero) y “a sabiendas” (apartado segundo) en relación con el origen de los bienes, que proceden de un delito anterior. Este conocimiento debe abarcar los elementos normativos empleados en el tipo penal⁶⁵. Los elementos normativos, a diferencia de los descriptivos cuya constatación se hace a través de los sentidos, requieren un juicio de valor. Por tanto, se requiere que el sujeto activo, una vez conocidas las circunstancias aprehendidas por los sentidos, realice un juicio de valor para ser consciente de que se ha cometido un delito previo que ha originado los bienes que serán blanqueados. Dicho esto, debemos recalcar que, acorde con la jurisprudencia⁶⁶, no es necesario conocer todas y cada una de las circunstancias que rodean el delito previo, basta con saber que ha habido un delito previo.

Los arts. 301.1 y 2 CP son tipos dolosos, pero no establecen la exigencia de una determinada clase de dolo. Por tanto, cabe la posibilidad de que concurra un dolo directo

⁶⁵ Blanco Cordero, I., *El delito de blanqueo de capitales*, op. cit.

⁶⁶ STS 16/2009, 27 de enero. Base de datos Vlex. Decimoquinto FJ: “Este conocimiento exige certidumbre sobre el origen, si bien no es necesario el conocimiento de la infracción precedente en todos sus pormenores o con todo detalle.”

de primer grado, en el que el sujeto ve el resultado como cierto y quiere realizar los elementos de un tipo delictivo, siendo, por tanto, el elemento volitivo es más intenso que en el resto. Por su parte, el dolo directo de segundo grado, el sujeto también ve el resultado como cierto y, aunque no busca la realización del tipo, lo acepta pues no quiere renunciar al fin. Parte de la doctrina⁶⁷ considera que en el apartado primero del art. 301 CP no puede darse el dolo directo de segundo grado pues exige que el sujeto realice cualquier acto para ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o para ayudar a los responsables del delito previo a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos. En cambio, en su apartado segundo se considera que se puede dar cualquier dolo directo, siendo el de segundo grado cuando el sujeto no busque ocultar o encubrir el verdadero origen, pero sepa que ocurrirá como consecuencia de su actuación. Por último, el dolo eventual es aquel en el que el sujeto ve el resultado como probable, pero si se produce lo acepta, y cuyo elemento volitivo es de menor intensidad. A pesar del posible debate acerca de aceptar el dolo eventual, la mayoría de la doctrina⁶⁸ admite esta forma en ambos apartados, así como sentencias del TS⁶⁹. Debemos recalcar la STS 68/2011, 15 de febrero 2011, donde se establecen los supuestos en los que se admitirá el dolo eventual. Son aquellos en los que el sujeto realiza la acción con “conscientes y claras sospechas” de que concurren los elementos del tipo, aunque con “indiferencia respecto de la concurrencia o no de estos.” Del mismo modo, Blanco Cordero considera que “existirá dolo eventual cuando está acreditado que el sujeto estaba decidido a actuar cualquiera fuera la situación en la que lo hacía y que existían razones de peso para sospechar la realización del tipo.”

Antes de pasar a la modalidad imprudente del tipo, debemos mencionar la “ignorancia deliberada.” Se trata de una situación en la que, quien pudiendo y debiendo conocer la naturaleza del acto, el autor se mantiene en una situación de no querer saber. Así lo establece la STS 1637/1999, 10 de enero, en el quinto fundamento jurídico. En ella, el acusado niega tener conocimiento del origen delictivo (negocio de drogas) de los bienes, pero el Tribunal considera que por “hechos tan obvios como que la cantidad era muy

⁶⁷ Palma Herrera, J.M., *Los delitos de blanqueo*, *op. cit.*, p. 585.

⁶⁸ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. 3ª Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, p. 495; Palma Herrera, J.M., *Los delitos de blanqueo*, *op. cit.*, p. 586.

⁶⁹ STS 1450/2004, 2 de diciembre. Base de datos Aranzadi Instituciones. Segundo FJ: “que este elemento subjetivo no requiere que se conozca con todo detalle la infracción precedente, siendo suficiente la certidumbre sobre su origen, conocimiento de la existencia de una infracción grave, de manera general, habiéndose admitido el dolo eventual como forma de culpabilidad” Sentencia del Tribunal Supremo 73/2019, 12 de febrero. Base de datos Aranzadi Instituciones. Primer FJ: “En lo que se refiere al conocimiento que los recurrentes tuvieron del origen delictivo del dinero, la jurisprudencia ha admitido la posibilidad de dolo eventual.”

importante y de la naturaleza claramente clandestina de las operaciones” el acusado está en una situación de ignorancia deliberada pues “no quiere saber aquello que puede y debe conocerse, y sin embargo se beneficia de esta situación -cobraba un 4% de comisión-, está asumiendo y aceptando todas las posibilidades del origen del negocio en el que participa, y por tanto debe responder de sus consecuencias.”⁷⁰

A pesar de que en la sentencia mencionada, la ignorancia deliberada se una considera conducta dolosa, existen otras sentencias que aceptan la posibilidad de que sea una conducta imprudente, si bien es una postura minoritaria. Por ejemplo, la STS 1034/2005, 14 de septiembre, en su cuarto fundamento jurídico establece que “Incorre en responsabilidad, incluso quien actúa con ignorancia deliberada (*willful blindness*), respondiendo en unos casos a título de dolo eventual, y en otros a título de culpa.”

Por tanto, existen supuestos en los que no se confirma que el sujeto conocía la procedencia delictiva de los bienes, pero se concluye que la conducta debe ser considerada como dolosa. Pero, al mismo tiempo, al no existir el conocimiento exigido por el dolo, la conducta debería ser sancionada como imprudente. Según Cordero Blanco⁷¹, la ignorancia deliberada será dolosa o imprudente dependiendo de las circunstancias del caso. Para ello, distingue dos situaciones. La primera, punible con dolo eventual, es aquella en la que el sujeto “no tiene la más mínima intención de saber la procedencia delictiva de los bienes, pero de alguna forma, en función de las circunstancias objetivas, se representa ésta como probable”. En segundo lugar, aquella punible con imprudencia debido a la “falta de representación absoluta del origen delictivo de los bienes.” Estas dos situaciones se solucionan sin necesidad de recurrir a la ignorancia deliberada pues en ellas concurren los conceptos propios del dolo eventual y la imprudencia, respectivamente.

2. La culpa grave.

El delito de blanqueo de capitales fue configurado como un delito exclusivamente doloso, pero debido a la problemática que envuelve la prueba del dolo, para evitar que las conductas de blanqueo queden sin sancionar, se decidió la incriminación de su modalidad imprudente. Por tanto, el delito de blanqueo de capitales no tiene por qué cometerse a través de una modalidad dolosa. De hecho, tras la reforma a través de la LO 8/1992

⁷⁰ A esta sentencia se suman entre otras, STS 236/2003, de 17 de febrero (Segundo FJ); STS 628/2003, de 30 de abril (Tercer FJ)

⁷¹ Cordero Blanco, I. El delito de blanqueo de capitales *op. cit.*,

introdujo la incriminación de la comisión imprudente del delito de blanqueo de capitales en el apartado tercero del art. 301 CP.

La culpa podrá definirse diciendo que actúa culposamente el que al menos pudo prever el influjo de su conducta en el mundo circulante y, aunque esperaba que no se produjese, omitió el cuidado que lo hubiese impedido⁷².

Para hacer referencia a la imprudencia en el delito de blanqueo de capitales utilizaremos como base la STS 749/2015, 13 de noviembre. En ella se establece que “actúa imprudentemente quien ignora el origen ilícito de los bienes por haber incumplido el deber objetivo de cuidado.” Además, defiende una interpretación restrictiva del tipo pues la imprudencia “no recae sobre la conducta en sí misma, sino sobre el conocimiento de la procedencia delictiva de los bienes.⁷³” La modalidad imprudente de esta conducta no requiere que sea llevada a cabo por un sujeto activo en concreto, como sí ocurre, por ejemplo, en el delito de cohecho⁷⁴, tráfico de influencias⁷⁵, sino que se trata de un delito común y “ha de aceptarse que configura un subtipo que puede cometer cualquiera.”

⁷² Landecho Velasco, C.M.; Molina Blázquez, M.C., “La acción como elemento básico del delito”, *Derecho penal español op. cit.* p. 246.

⁷³ Esto mismo establecen STS 286/2015, de 19 de mayo; STS 412/2014 de 20 de mayo, entre otras.

⁷⁴ Art. 419 CP: “La autoridad o funcionario público que...”

⁷⁵ Art. 428 CP: “El funcionario público o autoridad que influyere en otro funcionario público o autoridad...”

V. DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

A. Evolución histórica del delito de defraudación tributaria

El delito fiscal tiene origen más inmediato⁷⁶ en la redacción del art. 35⁷⁷ de la Ley 50/1977, 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal por el que se modificó el art. 319 CP y se estableció el límite cuantitativo en dos millones de pesetas. En la redacción de este innovador delito existieron desperfectos tales como la obligación de agotar la vía administrativa (art.37⁷⁸) lo que suponía trabas para su persecución penal como consecuencia de la dilatación en los procedimientos.

El delito fiscal pasó a denominarse delito de defraudación tributaria tras dos importantes reformas. En primer lugar, la Ley Orgánica 2/1985, 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública. Por otra parte, la Ley Orgánica 6/1995, 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. En la primera se derogó el art. 319 CP y se decretó que “el título VI del Libro II del CP comprenderá, en capítulo único, los artículos”: art. 349⁷⁹ sobre defraudación tributaria, art. 350 sobre fraude de subvenciones y, por último, el art. 350 *bis* sobre irregularidades contables. En cuanto a la segunda reforma, se elevó la cuantía a quince millones de pesetas, se incluyó el término *dolosa* y la defraudación a la Hacienda *foral*, suprimiéndose, además, lo referente a la Hacienda de la *Comunidad Europea*.

Sin embargo, poco después, con la Ley Orgánica 10/1995, 23 de noviembre, del Código Penal, los delitos denominados “delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad

⁷⁶ Pues tiene un antecedente en el art. 331 Código Penal de 1870 y más adelante, en el art. 319 del Código Penal de 1973.

⁷⁷ Art 35. 1: “Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.”

⁷⁸ Art 37.2: “Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.”

⁷⁹ Art 349: “El que defraude a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.”

Social” se recolocaron en los art. 305⁸⁰ al 310 CP y se suprimió el término “dolosa” recientemente incorporado y se volvió a incluir a la Hacienda de las *Comunidades Europeas*.

Tras la implantación del euro, la Ley Orgánica 15/2003, 25 de noviembre de modificación del Código Penal, supuso la fijación de la cuantía defraudada en ciento veinte mil euros.

A continuación, la Ley Orgánica 5/2010, intensificó las penas y modificó el apartado primero, en su primer párrafo, del mismo modo que incluyó un quinto apartado. Por último, con la Ley Orgánica 7/2012, 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, se incluyó el art. 305 *bis* dando un apartado propio a los tipos cualificados. Por tanto, todas estas reformas que ha sufrido el delito fiscal han dado lugar a la redacción actual del tipo penal.

B. Bien jurídico protegido

Para la determinación del bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria del artículo 305 CP debemos mencionar las dos corrientes⁸¹ más aceptadas por parte de la doctrina. Por un lado, las tesis funcionales y, por otro, las tesis patrimonialistas.

1. Tesis funcionales

Las tesis funcionales tienen como denominador común la elaboración de un bien jurídico protegido diferente al patrimonio de la Hacienda Pública⁸². A continuación, destacaremos las diferentes opiniones de algunos autores relevantes.

En primer lugar, Pérez Royo considera a la H.P. como un titular de funciones públicas y no como un conjunto patrimonial⁸³ lo que le lleva a ser el primer autor en hacer referencia a la “función tributaria” como objeto jurídico tutelado en los delitos tributarios. Para él,

⁸⁰ “El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.”

⁸¹ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. 6ª Edit. Tirant lo Blanch, 2019, p. 661.

⁸² En adelante H.P.

⁸³ “La Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria.” Pérez Royo, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. 1986, págs. 56 y ss.

la “función tributaria”⁸⁴ consiste en todos las “potestades, derechos y deberes” de que el ordenamiento dota a la Administración para que pueda llevar a cabo la actividad de repartir la carga tributaria. Dicha actividad viene establecida en la Constitución española en su art. 31: “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.” Por tanto, menciona las dos actividades más relevantes de la H.P.⁸⁵ consistentes en la obtención recursos mediante un sistema tributario justo para aplicar “equitativamente” dichos recursos al gasto público.

La consideración de esta “función tributaria” como el bien jurídico inmediatamente tutelado no sería compatible, en palabras de Martínez-Buján⁸⁶, con el tipo del CP español pues éste exige un “efectivo perjuicio patrimonial en las arcas del Erario público”. Por tanto, lo que se estaría defendiendo es que se protege una mera “infracción de un deber sin mayores matizaciones.” En esta misma línea, Ayala⁸⁷, sin negar que, efectivamente, en el delito de defraudación tributaria se vulnera un deber extrapenal, considera que se estaría confundiendo el bien jurídico tutelado con la vía a través la cual se vulnera el bien jurídico protegido.

Sin embargo, Pérez Royo concreta que la “función tributaria” constituye el bien jurídico mediato y, por tanto, es necesario delimitar el bien jurídico inmediato del delito de defraudación tributaria en particular, que, para este mismo autor, se concreta en la “recaudación tributaria”.⁸⁸ Para Martínez-Buján⁸⁹, este planteamiento de Pérez Royo no

⁸⁴ Pérez Royo, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, op. cit. págs. 56 y ss.

⁸⁵ Almudí Cid, J.M., Iglesias Río, M.Á., Ayala Gómez, I., Octavio de Toledo, E., Verdesoto Gómez, M., Delgado Gil, A., Martínez Lago, M.Á. *Delitos e infracciones contra la hacienda pública*. Edit. Tirant lo Blanch. España, 2010, p. 69.

⁸⁶ Martínez-Buján Pérez, C., “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria.” *Estudios penales y criminológicos*, n.º 18, 1995 p. 163.

⁸⁷ Ayala Gómez, I. *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*. Edit. Cívitas, Madrid, 1988, p. 77.

⁸⁸ En este mismo sentido, Arroyo Zapatero, L. *Delitos contra la hacienda pública en materia de subvenciones*. Ministerio de Justicia. Centro de Publicaciones, Madrid, 1987, p. 91. Berdugo Gómez de la Torre, I.; Ferré Olivé, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*. Edit. Praxis. 1994, p. 20. Bustos Ramírez, J. en Boix Reig, J.; Bustos Ramírez, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. Edit. Tecnos. 1987. p. 22.

⁸⁹ Martínez-Buján Pérez, C., “El bien jurídico” op. cit. p. 165.

se aleja tanto de la tesis patrimonialista defendida por la doctrina española mayoritaria, aunque con ciertos matices.

Por su parte, Gracia Martín ha ido perfilando el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria desde una perspectiva alejada del planteamiento patrimonialista y vinculada al Ordenamiento jurídico financiero que pretende ser válido para todo el Derecho penal tributario⁹⁰. Este autor parte de la aceptación objetiva de la H.P., entendida como una determinada clase de bienes y derechos⁹¹, lo que, según él, permite precisar el bien jurídico protegido⁹². Comenzó definiendo el bien jurídico protegido con el término “funciones del tributo”⁹³ entendiendo el tributo “no como elementos patrimoniales, sino como institutos jurídicos que generan derechos patrimoniales”.⁹⁴ No obstante, la efectiva realización de las funciones del tributo sólo se alcanza con el cobro real de la deuda tributaria, estas funciones se concretan en “la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario.”⁹⁵

2. Tesis patrimonialistas

En cuanto a la tesis patrimonialista, ésta es calificada como la tesis mayoritaria en el panorama actual.⁹⁶ Esta tesis parte de la idea de que bien jurídico protegido es el “interés patrimonial de la H.P.” siempre que se concrete en la necesidad de “obtener recursos públicos tributarios en la fase de liquidación de los tributos”⁹⁷ Por su parte, Octavio de Toledo⁹⁸ concreta el bien jurídico protegido en la “efectividad del derecho de crédito tributario.” En cambio, Martínez-Buján⁹⁹ advierte de la utilización del término “crédito tributario” pues, a su juicio es, precisamente, el bien jurídico titulado del delito de

⁹⁰ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico y de la empresa*, op. cit. p. 662.

⁹¹ A pesar de que el bien jurídico se estructura a partir de los bienes y derechos, para este autor la aceptación objetiva de la H.P. no es equivalente al patrimonio de la H.P. Gracia Martín, L., “Nuevas perspectivas del derecho penal tributario (Las “funciones del tributo” como bien jurídico).” *Actualidad Penal*, Madrid, n.º 10, 1994, p. 191.

⁹² Gracia Martín, L., “Nuevas perspectivas del derecho penal tributario”, op. cit. p. 191. “Con el subjetivo se hace referencia al sujeto pasivo de estos delitos, con el objetivo al bien jurídico protegido y con el funcional a la *ratio legis*.”

⁹³ *Ibid.*

⁹⁴ Gracia Martín, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*. Edit. Trivium, Madrid, 1990, p. 76.

⁹⁵ Gracia Martín, L., *La infracción de deberes contables*, op. cit. p. 78.

⁹⁶ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal*, op. cit. p. 663.

⁹⁷ *Ibid.*

⁹⁸ Octavio de Toledo Y Ubieto, E., Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas públicas, en *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública* (E. Octavio de Toledo, dir.), Valencia 2009.

⁹⁹ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal*, op. cit. p. 664.

alzamiento de bienes. Para este autor, los intereses patrimoniales de la H.P. se pueden ver afectados en la fase de liquidación, que es lo que ocurre en el fraude fiscal y en la fase de recaudación, como acontece con el alzamiento de bienes del art. 257.2 CP. Por ello, considera “la obtención de recursos públicos tributarios en la fase de liquidación de tributos” como el bien jurídico protegido por el art. 305 CP. Asimismo, considera que en los delitos tributarios puede existir un bien jurídico inmaterial mediato (las funciones que el tributo está llamado a cumplir) que sólo puede ser “abstractamente puesto en peligro a través de la reiteración y generalización de las conductas defraudatorias individuales”¹⁰⁰ y que esta acción de dejar de ingresar en las arcas públicas los impuestos lesiona lo que él considera el bien jurídico directo que constituye el patrimonio del Erario concretado en la recaudación tributaria¹⁰¹.

C. Acción típica

El delito de defraudación tributaria está tipificado en el art. 305 CP. A lo largo de este epígrafe iremos comentando los diferentes apartados del artículo que consideramos relevantes para este trabajo.

Antes de adentrarnos en el tipo penal debemos hacer mención del presupuesto necesario que requiere la conducta delictiva. Este presupuesto consiste en la previa existencia de una determinada relación jurídico-tributaria¹⁰² entre el sujeto activo del delito y la Administración tributaria correspondiente, es decir, que exista una deuda tributaria o que haya existido una concesión de beneficio fiscal¹⁰³. Por ello, para Ayala, esto hace necesario remitirse a las leyes tributarias para evitar que el tipo penal se construya al margen de las mismas¹⁰⁴.

Al analizar el precepto penal debemos comenzar por el apartado primero del art. 305 CP que establece que: “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota

¹⁰⁰ Lo que supone una crítica a la tesis funcional que concreta el bien jurídico protegido en “las funciones del tributo” propuesta por Gracia Martín.

¹⁰¹ Martínez-Buján Pérez, C., “El bien jurídico”, *op. cit.* p. 173.

¹⁰² De acuerdo con el art. 17 Ley General Tributaria: “1. Se entiendo por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.”

¹⁰³ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal*, *op. cit.* p. 666.

¹⁰⁴ Ayala Gómez en Almudi Cid, J.M, Iglesias Río, M.Á., Ayala Gómez, I., y otros. *Delitos e infracciones contra la hacienda pública*, *op. cit.* p .96.

defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. [...] ¹⁰⁵”

El primer término a destacar es el verbo *defraudar*. Existen dos principales interpretaciones que dotan de sentido a este verbo. En primer lugar, la *teoría del deber* por medio de la acción que causa un perjuicio patrimonial previsto en la norma, sin exigir elementos ulteriores y, en particular, un engaño determinado.¹⁰⁶ En segundo lugar, la *teoría del engaño*, que es más aceptada tanto doctrinal como jurisprudencialmente, que considera que el término debe tener un contenido jurídico-penal autónomo y concebirse como comprensivo de un engaño.¹⁰⁷ Dentro de esta segunda corriente, hay autores¹⁰⁸ que asemejan el engaño del delito fiscal con el existente en el delito de estafa. Esta corriente defendía que para que sea considerada delito el perjuicio causado al Erario a consecuencia de un engaño se requiere de una *mise en scène*, una maniobra falaz susceptible de inducir a error¹⁰⁹. La STS 13/2006, 20 de enero, en su noveno fundamento jurídico establece que “el concepto de engaño en el delito fiscal no difiere del engaño del delito de estafa. Es evidente que (...) la estafa es una forma de defraudación y que históricamente el delito fiscal proviene del tipo de la estafa. En el elemento típico engaño (...) no deben existir diferencias.” Sin embargo, hay otros autores¹¹⁰ que, a pesar de considerar que toda defraudación supone una infracción de los deberes tributarios (teoría del deber), esto no es el núcleo del delito y alejándose de las tesis extremas de la *mise en scène* defienden que no se puede conceptuar el engaño característico de la defraudación tributaria como el definitorio del delito de estafa. Por lo tanto, en palabras de Ayala Gómez, *defraudar* consiste en “realizar conductas engañosas (diferente a que Hacienda sea engañada) que

¹⁰⁵ Continúa diciendo: “La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.”

¹⁰⁶ Pérez Royo, F., *Los delitos y las infracciones*, op. cit., págs. 87 y ss.

¹⁰⁷ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal*, op. cit. p. 667.

¹⁰⁸ Rodríguez Mourullo, O, “El nuevo delito fiscal”, en *Comentarios a la Legislación Penal*, Cobo del Rosal (Dir.), *Revista de Derecho Público*, vol. II, Madrid, 1983, p. 282. Así como Bajo, M.; Bacigalupo, S. *Delitos contra la Hacienda pública*. Edit. Ramón Areces, 2000.

¹⁰⁹ Ayala Gómez en Almudí Cid, J.M.y otros. *Delitos e infracciones contra la hacienda pública*, op. cit. p. 108.

¹¹⁰ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal*, op. cit. p. 668. Ayala Gómez en Almudí Cid, J.M y otros. *Delitos e infracciones contra la hacienda pública*, op. cit. p. 108.

sean idóneas para generar el resultado típico (lesión del interés de H.P.) y, además, que la víctima del delito (Hacienda) no pueda desarrollar correctamente su función liquidadora y recaudatoria.” Por tanto, supone un comportamiento mendaz que impida a la Hacienda correspondiente proceder correctamente a su liquidación.¹¹¹

Como hemos estado señalando, el verbo *defraudar* constituye el núcleo del tipo y se configura como la única conducta punible. A partir de ella, se diferencian las distintas modalidades, que pueden ser cometidas por acción u omisión, y que explicaremos a continuación.

La comisión por omisión fue introducida por la reforma de 1995 a través de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Sin embargo, la inclusión explícita de esta modalidad se hacía innecesaria pues la inmensa mayoría de la doctrina¹¹² y de la jurisprudencia¹¹³, anterior a dicha reforma, ya admitía que se podía cometer el delito por no presentar, es decir por omitir¹¹⁴, la presentación de la de la obligada declaración tributaria. Por tanto, el artículo 305 CP soluciona parte del problema en tanto que acepta expresamente la conducta omisiva, pero no resuelve la problemática de qué tipo de omisión¹¹⁵ supondría el desvalor de la acción, bastando con la mera omisión de dicha presentación tributaria o si es necesario un requisito adicional. Desde el punto de vista de Martínez-Buján dependerá de qué tesis adoptes. Es decir, si se adopta la *tesis de la infracción del deber* basta con que dicha omisión de declarar se asocie a la causación del perjuicio patrimonial. En cambio, si se opta por la *tesis del engaño* dependerá del contenido que se conceda a este requisito. Por

¹¹¹ Ayala Gómez en Almudí Cid, J.M y otros. *Delitos e infracciones contra la hacienda pública*, op. cit. p. 109.

¹¹² Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal*, op. cit. p. 669.

¹¹³ STS (Sala 2ª) 2458/2989, 27 de diciembre 1990. Base de datos Vlex. Tercer FJ: “Ni el viejo artículo 319 ni el actual 349 contienen limitación expresa alguna respecto de los medios comisivos [...] Tanto engaña o defrauda quien oculta la declaración como quien la presenta, si en ella se falsean los correspondientes datos”

¹¹⁴ Existían dos tesis, una defendía que la mera falta de presentación de la declaración era delito y otra que exigía la *mise en scène* y que debía acompañar a la ausencia de toda conducta. Ayala Gómez, I. op. cit. p. 140.

¹¹⁵ STS 1505/2005, 25 de noviembre. Base de datos Vlex. Segundo FJ: “La segunda cuestión que se plantea, ..., es si la omisión de la declaración del impuesto, ..., es suficiente para entender cometido el delito del actual artículo 305 y del anterior artículo 349, o si es preciso añadir a la conducta algún elemento más, de forma que la ausencia de declaración como antecedente del impago suponga una ocultación del hecho imponible, o de las características del mismo que originan la deuda tributaria. Dicho de otra forma, si el delito se comete con el mero impago o si exige además la ocultación.”

la tanto, quienes¹¹⁶ se alejan de la tesis de la *mise en scène* han ido elaborando unos criterios de imputación objetiva¹¹⁷ propios del art. 305 CP. Estos criterios suponen que *únicamente* se podrá atribuir el resultado a la omisión cuando la falta de declaración del sujeto activo deje a la Administración tributaria en el *desconocimiento* de los hechos que fundamentan la obligación de tributar. Para concretar en qué casos ocurre esto, tiene lugar una *exposición casuística* en la que, a juicio de Martínez-Buján, se debe llegar a resultados parecido, que no iguales pues ésta nunca es absoluta, a los propuestos por la *teoría de la infracción del deber*¹¹⁸ y, que como es evidente, la omisión no dará lugar al resultado lesivo en caso de que la Administración tributaria tenga los datos que le permiten realizar la correcta liquidación de la deuda.¹¹⁹

A continuación, nos centraremos en las diferentes modalidades de acción propias del delito de defraudación tributaria. Estas modalidades son; “elusión del pago”, “obtención de devoluciones indebidas” o “disfrute de beneficios fiscales indebidos”.

En primer lugar, para dotar de significado al verbo *eludir* acudimos a la definición propuesta por la Real Academia Española: “evitar una dificultad o una obligación con artificio o estratagema.” En cuanto al concepto de *tributos* debemos recurrir art. 2 LGT que establece que los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos. Por tanto, no se incluyen otras prestaciones que tienen naturaleza tributaria como son las cotizaciones a la Seguridad Social pues ya están tipificadas en otro tipo penal (art. 307 CP)

Tras la reforma de 1995, se incluyó, resolviendo problemas anteriores¹²⁰, la referencia a las *retenciones e ingresos a cuenta* llevadas a cabo por el sustituto del contribuyente, es decir el retenedor, cuya obligación no es la de contribuir al sometimiento de las cargas del Estado, sino la de gestión de la renta del sujeto pasivo de la obligación principal, de la que detrae una parte para ingresarlo a la H.P. Asimismo, se incluyó *que se hubieran debido retener*. Por tanto, se incluyó, no sólo los supuestos en los que el obligado retenga,

¹¹⁶ Ayala, Mestre, Berdufo/Ferré, Martínez Buján, Morales. Martínez-Buján Pérez. C., *Derecho penal*, op. cit. p. 670.

¹¹⁷ Art. 11 CP: Los delitos de resultado “sólo se entenderán cometidos por omisión cuando la no evitación del mismo, al infringir un especial deber jurídico del autor, equivalga, según el sentido del texto de la ley, a su causación.

¹¹⁸ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal*, op. cit. p. 670.

¹¹⁹ Ayala Gómez en Almuñí Cid, J.M. y otros. *Delitos e infracciones contra la hacienda pública*, op. cit. p. 146.

¹²⁰ Parte de la doctrina consideraba necesario que se calificara como delito fiscal, mientras que la jurisprudencia (STS 3 de diciembre 1991) lo asociaba a delito de apropiación indebida.

pero no ingrese, sino que también hace alusión al supuesto en los que dicho sujeto ni siquiera detraiga dicha cantidad con intención de defraudar a la H.P.

En relación con la modalidad referente a la *obtención indebida de devoluciones*, parte de la doctrina¹²¹ consideraba que debía subsumirse en el art. 350 CP, es decir, como fraude de subvenciones. Mientras que otros autores¹²² consideraban que debía equipararse a los beneficios fiscales del art. 349 CP. La inclusión de esta conducta a través de la ya citada reforma de 1995 finaliza esta discusión y entra como una modalidad distinta, propia del delito de defraudación fiscal. Esta devolución puede ser adquirida tanto por el mismo sujeto pasivo que realizó el pago del tributo como por un tercero. Asimismo, no es requisito que el importe por el que se obtiene la devolución haya sido previamente ingresado¹²³. En este contexto debemos mencionar las diferencias entre esta modalidad y el delito de estafa. Ayala Gómez señala algún supuesto dudoso como es el caso de devoluciones obtenidas a consecuencia de una red de empresas que simula tener una actividad consistente en exportaciones a la UE, facturando sin IVA, a través de operaciones bancarias falsas y facturas de proveedores falsos. Sin embargo, no son equiparables a situaciones donde se han obtenido devoluciones a través de facturas falsas realizadas por una empresa que sí tiene una actividad real y que, por tanto, sí soporta el IVA de las operaciones. Estas situaciones distintas, suponen soluciones distintas. Según Martínez-Buján se debe iniciar desde un punto de partida similar que consiste en averiguar si existe relación jurídico-tributaria. Podemos ver que, en el primer caso, el sujeto no realiza hecho imponible alguno y por tanto no debe cumplir las obligaciones de tributar y como consecuencia no hay delito fiscal, sin perjuicio de que, en caso de que la conducta cumpla los requisitos establecidos en el delito de estafa, se podrá considerar como tal. En cambio, el segundo supuesto, sí existe dicha relación y por ello, al recibir una devolución indebida, sí hay delito de defraudación tributaria.

Finalmente, *el disfrute indebido de beneficios fiscales*. Por beneficios fiscales debemos entender toda clase de reducciones, bonificaciones, deducciones, exenciones y

¹²¹ Ayala Gómez en Almudí Cid, J.M y otros. *Delitos e infracciones contra la hacienda pública*, op. cit. p. 147.

¹²² Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal*, op. cit. p. 676.

¹²³ García Novoa, C., "El delito fiscal. Aspectos jurídico-tributarios." *Dereito. Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 12, n.º 2, 2003, p. 57.

desgravaciones de naturaleza tributaria que den lugar a una disminución indebida de la deuda tributaria.

Lo analizado hasta ahora constituye el tipo básico del delito. En cuanto a los tipos agravados están tipificados en el art. 305 *bis* CP, tras la reforma llevada a cabo a través de la LO 7/2012, 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. Nos encontramos ante verdaderos tipos cualificados del delito y no ante circunstancias agravantes. Con esta reforma se intentó dar respuesta a los fraudes de especial relevancia y gravedad, por lo que se aumentó la pena de prisión hasta un máximo de seis años, lo que permitió, además, elevar el plazo de prescripción hasta los diez años¹²⁴ y dificultar la impunidad del sujeto por el mero paso del tiempo. Este artículo menciona las posibles situaciones en donde se aplicará el tipo agravado en vez del tipo básico, siendo estas las siguientes: a) cuando la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros, b) cuando se cometa defraudación en el seno de una organización criminal y, por último, c) cuando se utilice sujetos interpuestos, de negocios o instrumentos fiduciarios, o de paraísos fiscales o territorios de nula tributación para evitar y dificultar la determinación de la cuantía defraudada.

D. Objeto material

El objeto material del delito de defraudación tributaria está compuesto por el impago de tributos, retenciones satisfechas o que se hubieran debido retener, el disfrute indebido de beneficios fiscales, así como la obtención indebida de devoluciones.

Esas cantidades que dejan de ser ingresadas o devueltas en la H.P. han de exceder de 120.00 euros, es decir, tienen un límite cuantitativo que sirve para diferenciar el delito de la mera infracción administrativa. Esta cifra fue introducida por la reforma a través de la LO 15/2003 del Código Penal.

Estamos, por tanto, ante un delito de resultado y de lesión. Se requiere, no una simple amenaza al bien jurídico protegido, sino una efectiva lesión concretado en un efectivo perjuicio a la H.P.

¹²⁴ Art. 131 CP: “Los delitos prescriben: [...] A los diez, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y no exceda de diez.”

Ahora debemos analizar si ese límite cuantitativo constituye una condición objetiva de punibilidad o si se trata de un elemento del tipo. Algunos autores¹²⁵ considera que es un elemento del tipo que debe ser incluido en el dolo del sujeto¹²⁶. Por tanto, es únicamente típico el comportamiento que implique una defraudación dolosa superior al límite cuantitativo. Es en esta corriente donde entraría en juego¹²⁷ el art. 14 CP, y los supuestos de error, donde si éste es invencible, se excluye la responsabilidad criminal y si estamos ante un error vencible, será una conducta imprudente, que el art. 305 CP no recoge y, por tanto, no será punible. De lo contrario, será atípica, aquella actuación que no alcance los 120.000 euros, sin perjuicio de que sea objeto de un procedimiento administrativo. Por tanto, el límite cuantitativo es un elemento del resultado material del tipo, que está unido a la acción por una relación de causalidad y que debe ser abarcado por el dolo del autor¹²⁸.

Sin embargo, la postura mayoritaria¹²⁹ defiende que configura una condición objetiva de punibilidad y, como consecuencia, es un hecho que no depende del sujeto activo, por ser ajeno a la acción. Por tanto, se trata de un elemento de punibilidad que se establece por razones político-criminales¹³⁰. Dicho esto, la defraudación inferior al límite cuantitativo sí será una acción típica, antijurídica y culpable, pero el legislador ha decidió restringir la pena a los supuestos que superen dicho límite¹³¹.

A pesar de que antiguamente, la postura doctrinal y jurisprudencial se decantaba por considerar la cuantía defraudada como un elemento del tipo y así se puede observar en la STS 181/1993, 9 de marzo, donde explica que: “Se cuestiona si esta suma constituye un elemento de tipo penal o es una condición objetiva de punibilidad, [...], se trata, en definitiva, de un elemento inexcusable del delito, y su determinación compete a los Tribunales, quienes han de proceder a fijar su importe.¹³²” Sin embargo, la realidad actual es todo lo contrario. La jurisprudencia ha cambiado su parecer y considera que se trata de una condición objetiva de punibilidad, como, por ejemplo, en la STS 89/2019, 19 de febrero, que se remite a una anterior¹³³, establece que “la exigencia de los 120.000 euros

¹²⁵ Martínez-Buján Pérez, C., *El delito fiscal*. Edit. RDU, España, 1982, p. 278. Bajo, M.; Bacigalupo, S. *Delitos contra la Hacienda Pública*, *op. cit.* p. 59.

¹²⁶ Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal*, *op. cit.* p. 677.

¹²⁷ García Novoa, C., “El delito fiscal”, *op. cit.* p. 54.

¹²⁸ Rodríguez Mourullo, G., “El nuevo delito fiscal” *op. cit.* p. 727.

¹²⁹ Muñoz Conde, F., *Derecho penal. Parte especial*. Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 1058.

¹³⁰ *Ibid.* p. 795.

¹³¹ García Novoa, C., “El delito fiscal”, *op. cit.* p. 55.

¹³² STS 181/1993, 9 de marzo. Base de datos Aranzadi. Segundo FJ,

¹³³ STS 751/2017, 23 de noviembre. Base de datos Aranzadi.

no es el resultado causal (...) como tal condición de punibilidad, no requiere ser abarcada por el dolo, y su concurrencia es obligada como elemento del delito¹³⁴.

En cuanto a qué constituye dicha cantidad defraudada, con la reforma de 1985, se eliminó el término *deuda tributaria*, mencionando únicamente la *cuota tributaria*. Por tanto, del tenor literal del art. 56 LGT, la cuota tributaria se determinará aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable o según cantidad fija prefijada.

E. Sujeto activo

Desde la introducción de este tipo delictivo en el Código Penal se ha suscitado un debate acerca de quién puede ser sujeto activo del delito de defraudación tributaria. Parte de la doctrina¹³⁵ defendía que era un delito común que puede ser cometido por cualquiera. Así, García Novoa¹³⁶, recalca que ni los antiguos arts. 319 y 349 CP demandaban que el sujeto activo fuera el defraudador tributario, ni el actual art. 305 CP lo impone. Por tanto, basan su argumentación en el tenor literal del artículo, pues éste no lo incluye ni expresa ni implícitamente. No obstante, es cierto que algunos supuestos, como el de retener o ingresar las retenciones, sólo podrán ser eludidos por el legalmente obligado. Pero, en casos como la obtención indebida de devoluciones, esa singularidad del sujeto activo no es imprescindible pues la devolución se puede obtener incluso sin haber sido deudor tributario. Por tanto, según esta doctrina, en caso de que una tercera persona sea quien tiene la obligación tributaria, ésta será considerada, en caso de infracción, como sujeto activo¹³⁷.

Sin embargo, la mayoría de la doctrina¹³⁸ considera que estamos ante un delito especial propio que puede ser cometido, únicamente, por el beneficiario de la devolución o del beneficio fiscal indebido, así como por el obligado tributario. Para esta doctrina, la cualidad de obligado tributario es determinante y produciría su atipicidad en caso de que no concurra dicha condición. Para concretar quién es considerado como obligado tributario debemos acudir a la LGT en su artículo 35, donde establece que “son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria

¹³⁴ STS 89/2019, 19 de febrero. Base de datos Aranzadi. Tercer FJ.

¹³⁵ Rodríguez Mourullo, G., “El nuevo delito fiscal”, *op. cit.* p. 259. Pérez Royo, F. Los delitos y las infracciones *op. cit.* p. 79.

¹³⁶ García Novoa, C., “El delito fiscal” *op. cit.* p. 46.

¹³⁷ Pérez Royo, F., *Los delitos y las infracciones*, *op. cit.* p. 80.

¹³⁸ Martínez-Buján Pérez, C., *El derecho penal*, *op. cit.* p. 681. Gracia Martín, L., *La infracción de deberes*, *op. cit.* p. 78. Ayala Gómez, I. *El delito de defraudación*, *op. cit.* págs. 243 y ss.

impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.” Debemos recalcar que, en la redacción del art. 319 CP de 1977, la Fiscalía del Tribunal Supremo, defendió en Circular 2/1978 que se trataba de un delito especial al decir que: “el sujeto activo del delito será pues, la persona que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de la prestación tributaria se cómo contribuyente o como sustituto.” Asimismo, la jurisprudencia también defiende que sea tratado como un delito especial y así se puede observar en sentencias como, por ejemplo, la STS 1/1997, 28 de octubre (Trigésimonoveno FJ).¹³⁹ En este contexto debemos mencionar el art. 65.3 CP donde se recoge la figura del *extraneus*. Se trata de una persona que, a pesar de carecer las cualidades requeridas para ser considerada autor del delito especial propio, sí es considerada como partícipe, y en este delito en concreto serán *extraneus* aquellos que participan en su comisión si ser titulares de la relación jurídico-tributaria, como, por ejemplo, los testaferros o los asesores fiscales.

El sujeto pasivo es aquel titular del bien jurídico protegido en el tipo penal. En el delito de defraudación tributaria se requiere la existencia, como presupuesto previo, de una relación jurídico-tributaria entre el Ente público acreedor y el sujeto pasivo de la deuda. Por tanto, el sujeto pasivo del delito tipificado en el art. 305 CP es la Administración estatal, autonómica, foral o local¹⁴⁰ que sea el sujeto activo de la pretensión tributaria.

F. Tipo subjetivo

El delito de defraudación tributaria sólo podrá ser cometido a través de una conducta dolosa. De acuerdo con el art. 12 CP sólo podrá existir el tipo imprudente en caso de que el tipo penal lo incluye expresamente, y como, el art. 305 CP no prevé el tipo imprudente, éste sólo podrá ser cometido mediante el dolo, ya sea directo o eventual.

Por tanto, el defraudador debe saber que tiene una obligación tributaria y debe querer incumplirla. Como establece Ayala Gómez, “El autor del delito debe dirigir su finalidad hacia la causación del resultado perjudicial, teniendo conocimiento real o actual de que mediante la elusión (evasión) o el disfrute indebido de beneficios fiscales, está ocasionando aquel perjuicio en cuantía superior a la exigida por el tipo, conociendo igualmente que su acción es susceptible e idónea para generar error en la Administración tributaria.”¹⁴¹ Ese conocimiento de la obligación tributaria no tiene por qué ser un

¹³⁹ STS 25 de septiembre 1990 (RJ 1990/7238) Base de datos Aranzadi. Tercer FJ. STS 374/1993, 24 de febrero. Base de datos Aranzadi Instituciones. Cuarto FJ.

¹⁴⁰ Con la incorporación del apartado tercer del art. 305 CP, también es considerado como sujeto pasivo del delito la Hacienda de la Unión Europea.

¹⁴¹ Ayala Gómez, I. *El delito de defraudación tributaria*, op. cit. p. 272

conocimiento absoluto y exacto de todos los elementos de la deuda tributaria y así lo determinó la Sentencia de la Audiencia Provincial de Tarragona¹⁴².”

Hasta ahora hemos visto el dolo directo propio del delito de defraudación tributaria. Sin embargo, la doctrina¹⁴³ también acepta la posibilidad de que concurra dolo eventual. No obstante, a pesar de que existen casos de gran dificultad para diferenciar el dolo eventual de la culpa consciente, ello no significa que el dolo eventual no puede concurrir en este delito, sino que los órganos jurisdiccionales deberán tener especial cautela a la hora de aplicar los criterios de distinción entre ambos¹⁴⁴. También ha sido aceptada, jurisprudencialmente¹⁴⁵, la modalidad de defraudación tributaria con dolo eventual. Por tanto, habrá dolo eventual cuando el sujeto tenga conciencia de la alta probabilidad de que su conducta derive en un delito fiscal y, aun así, continúe obrando de la misma manera.

Ahora debemos preguntarnos si, además del dolo, la defraudación tributaria requiere algún otro elemento subjetivo para su configuración. Con anterioridad a la redacción vigente del tipo penal, existían distintas corrientes¹⁴⁶, alrededor del verbo *defraudar*, sobre la necesidad de un elemento subjetivo del injusto distinto del dolo. Por un lado, (Pérez Royo) se consideraba que bastaba con que el sujeto tenga conciencia y voluntad de no pagar sabiendo que tiene una obligación con Hacienda. Otros (Ayala Gómez) consideraban que debía existir un ánimo de engaño o de error en la H.P. Por último, algunos (-autores como Rodríguez Mourullo-) creyeron que estaba implícito el ánimo de lucro. A pesar de la supresión del término *ánimo defraudatorio* del antiguo art. 349 CP a través de la LO 2/1985, 29 de abril, la doctrina seguía manteniendo que existía un elemento subjetivo en el tipo del injusto diferente al dolo, es más, se afirmó que “aunque no lo diga expresamente la Ley [...] de la expresión *defraudar* se deriva la exigencia de ánimo de lucro como elemento subjetivo del tipo del injusto. [...] Consiste en una ventaja patrimonial, [...], que en el delito fiscal es consecuencia del impago de la deuda o de la

¹⁴² SAP de Tarragona 7/2016, 7 de enero. Base de datos Consejo General del Poder Judicial. Segundo FJ.

¹⁴³ Rodríguez Mourullo, G., “El nuevo delito fiscal”, *op. cit.* p. 722. Martínez-Buján Pérez, C., *El delito fiscal*, *op. cit.* Pérez Royo, F., *Los delitos y las infracciones*, *op. cit.* p. 144.

¹⁴⁴ Baza de la Fuente, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*. Tesis Doctoral, Prof. Dr. García-Pablos de Molina, A., (Dir.) Departamento de Derecho Penal, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1997, p. 300.

¹⁴⁵ STS 7531/1993, 10 de noviembre. Base de datos Consejo General del Poder Judicial. Segundo FJ: “con suficiencia del dolo eventual”.

¹⁴⁶ Baza de la Fuente, M. L., *El delito fiscal*, *op. cit.* p. 301.

obtención o devolución o beneficio.¹⁴⁷ Asimismo, la jurisprudencia¹⁴⁸ consideró que sí se requería un elemento subjetivo del tipo.

Sin embargo, actualmente, carece de sentido esta discusión doctrinal pues, ese ánimo que exigía ya queda *embebido en el dolo*¹⁴⁹ y que, por tanto, “tal elemento no introduce un factor de restricción para la aplicación de esta figura delictiva, toda vez que, por supuesto, es compatible con cualquier otro ánimo (extratípico) que pueda erigirse en móvil de la actuación del autor.¹⁵⁰” Además, exigir ese elemento hacía atípicas conductas llevadas a cabo mediante el dolo eventual, lo que supondría que el interés de la H.P. quedaría ampliamente desprotegido.

Es menester recalcar el pronunciamiento del Tribunal Supremo donde explica que no hay base alguna para exigir un ánimo especial: “El delito contra la Hacienda pública que se comete eludiendo el pago de tributos tiene una estructura evidentemente dolosa porque su autor tiene que abarcar en su conciencia y querer con voluntad libre los elementos objetivos del tipo. Es en esto en lo que consiste la intención de defraudar a que frecuentemente se ha referido la jurisprudencia. Pero no hay base alguna en la descripción legal del delito para sostener la exigencia de un especial ánimo de perjudicar a la Hacienda Pública -lo que algún sector de la doctrina ha denominado ‘dolo reduplicado’- que normalmente sería ilusorio pues cuesta mucho imaginar un delito fiscal, por elevada que sea la cantidad defraudada, que pueda causar un perjuicio real y sensible a la Hacienda Pública.¹⁵¹”

En conclusión, es cierto que la mayoría de los casos el ánimo de lucro es el motivo principal que dirige la conducta defraudatoria, pero también es cierto que, en otros supuestos, el sujeto acepta el resultado de obtener esa ventaja patrimonial de su conducta más no es su motivación, ya que esta puede ser, por ejemplo, una objeción fiscal o la desestabilización del sistema, sino una consecuencia implícita en su conducta defraudatoria. Por tanto, para que sea considerado como ánimo de lucro se necesita que sea la motivación principal y no una consecuencia accesoria. Dicho esto, el art. 305 CP

¹⁴⁷ Bajo, M.; Bacigalupo, S., *Delitos contra la Hacienda Pública, op. cit.*, p. 85.

¹⁴⁸ STS 12865/1991, 3 de diciembre. Base de datos Consejo General del Poder Judicial. Primer FJ: “el delito imputado exige un elemento subjetivo específico, ánimo de defraudar.”

¹⁴⁹ Martínez-Buján Pérez, C., *El derecho, op. cit.*, p. 684.

¹⁵⁰ Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social. Estudio de las modificaciones introducidas por la LO 6/1995, de 29 de junio*. Edit. Tecnos, España, 1995, p. 56.

¹⁵¹ STS 15/2003, 3 de enero. Base de datos Consejo General del Poder Judicial. Sexto FJ

no requiere ningún elemento subjetivo del injusto pues el ánimo de defraudar queda implícito en el mismo contenido del dolo y el ánimo de lucro puede no ser la verdadera motivación del sujeto¹⁵².

¹⁵² Baza de la Fuente, M. L., *El delito fiscal, op. cit.* p. 307.

VI. DELITO FISCAL COMO ANTECEDENTE DEL BLANQUEO DE CAPITALS

Una vez analizado ambos tipos penales, debemos estudiar la posibilidad de que el delito fiscal preceda al delito de blanqueo. La Ley 10/2010, 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, en su art. 1.2.d) acepta expresamente, como actividad delictiva previa al blanqueo, los delitos contra la Hacienda Pública. Por tanto, cabe la posibilidad de que la cuota defraudada sea objeto material del delito de blanqueo pues es un bien que procede de una conducta ilícita: eludir los tributos. Sin embargo, debemos recalcar las diferentes posiciones que se han suscitado en la doctrina, así como la STS 974/2012 que supuso el primer pronunciamiento sobre esta posibilidad, donde apreciamos discrepancias entre el fallo y el voto particular del Excmo. Sr. D. Antonio del Moral García.

Por un lado, están quienes se posicionan a favor¹⁵³ de admitir que el delito fiscal sea antecedente del blanqueo de capitales. A este sector doctrinal se suma la Fiscalía y la Agencia Tributaria.¹⁵⁴ El primer argumento¹⁵⁵ que utilizan es acudir al Derecho comparado, pudiendo observar que los tribunales franceses e italianos han admitido la posibilidad de que el fraude sea antecedente del blanqueo. Lo mismo ocurre en Alemania y Bélgica, aunque lo restringe a los delitos fiscales graves, mientras que Portugal y Perú no establecen condición alguna. Igualmente, la STS (sala 2ª) del conocido caso “Ballena Blanca”¹⁵⁶ realizó un análisis concluyendo que “la situación jurídica en otros países permite constatar que en algunos tribunales ya se han pronunciado a favor de admitir que el fraude fiscal constituya delito previo del blanqueo.”

En segundo lugar, mencionan la Ley 10/2010 en la que expresamente se incluye la cuota defraudada como objeto material del blanqueo. Por su parte, el Tribunal consideró que “la intención del legislador es despejar las posibles dudas que hay en la doctrina” en relación con el término *cualquier actividad delictiva*. Ese mismo año, con la reforma a

¹⁵³ Blanco Cordero, I., “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales.” *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, n.º 13-01, p. 1-46.; Palma Herrera, J.M., *Los delitos*, op. cit. p. 715.; Abel Souto, M. *El delito de blanqueo*, op. cit. p. 224.

¹⁵⁴ Álvarez Feijoo, M. “Delito fiscal y blanqueo de capitales,” *Legal Today* 18/05/2009 (disponible en: http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/blanqueo_capitales/delito-fiscaly-blanqueo-de-capitales ; última consulta 19/04/2021.)

¹⁵⁵ Blanco Cordero, I., “El delito fiscal”, op. cit. p.01:7.

¹⁵⁶ STS 974/2012, 5 de diciembre. Base de datos Vlex. Trigesimoséptimo FJ.

través de la LO5/2010, al mismo tiempo que se tipifica el autoblanqueo, se incluyeron dos nuevas modalidades de blanqueo: la posesión y utilización, que apuntaban, claramente al delito fiscal¹⁵⁷. Dicho esto, el propio tipo penal del delito de blanqueo exige que los bienes procedan de una *actividad delictiva*, que tras la reforma de la LO 15/2003, puede ser cualquier conducta ilícita¹⁵⁸ sin necesidad de que sea grave. Por su parte, el art 305 exige que el fraude supere los 120.000 euros que puede tener lugar a través de diversas modalidades. Es cierto que la modalidad de *obtención indebida de devoluciones*, al dar lugar a un incremento en el patrimonio del obligado tributario, esas *devoluciones* sí podrán ser bienes susceptibles de ser blanqueados. Sin embargo, la *elusión de tributos*, es decir, la *cuota defraudada*, genera más problemas. Mientras que otros autores, a los que nos referiremos más adelante, no están de acuerdo, estos autores consideran que la cuota sí podrá ser el objeto material del blanqueo acudiendo a la teoría de la equivalencia de condiciones¹⁵⁹, de realizarse el pago de los tributos, ese capital dejaría de pertenecer al deudor, y de lo contrario se estaría aumentando su patrimonio, pues en realidad esa cantidad no le corresponde. Además, el TS se manifiesta a favor al decir que “este dinero no estaría en su patrimonio si no hubiera defraudado a la Hacienda Pública y tiene, por lo tanto, su origen y procedencia en el delito fiscal.”

Sin embargo, aceptar que la cuota defraudada pueda ser antecedente del blanqueo genera grandes problemas prácticos¹⁶⁰. La tributación por parte del obligado tributario consiste en contribuir a las cargas públicas pagando, por ejemplo, por nuestro patrimonio. En tanto en cuanto la cuota defraudada no constituye “todo el patrimonio del contribuyente”, se exige la “concreción de un objeto específico o una pluralidad de bienes determinados, lo que no resulta fácil cuando se trata de dinero.”¹⁶¹ A pesar de la dificultad que supone, el Tribunal pone de relieve que es crucial dicha determinación para que, así, la cuota defraudada constituya una actividad delictiva previa al blanqueo. Así lo ha determinado en la sentencia anterior como en la STS 182/2014, en su undécimo FJ: “se habla

¹⁵⁷ Montoya, M.A., “El delito fiscal como precedente del blanqueo de capitales. Cronología.” *Wordpress*. 21/06/2015. (disponible en: <https://miguelangelmontoya.com/2015/06/21/el-delito-fiscal-como-precedente-del-blanqueo-de-capitales-cronologia/>; última consulta 19/04/2021)

¹⁵⁸ Abel Souto, M., *El delito de blanqueo*, *op. cit.* p. 256.

¹⁵⁹ Blanco Cordero, I., “El delito fiscal”, *op. cit.* p. 01:22.

¹⁶⁰ Álvarez Feijoo, M., “Delito fiscal y blanqueo de capitales II: jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo.” *Legal Today*, 30/09/2015 (disponible en <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/blanqueo-de-capitales/delito-fiscal-y-blanqueo-de-capitales-ii-jurisprudencia-reciente-del-tribunal-supremo-2015-09-30/>; última consulta 19/04/2021.)

¹⁶¹ STS 974/2012 *op. cit.*

genéricamente, ..., sin una sola referencia a los concretos inmuebles que fueran adquiridos con tales cuotas... Por ello, el motivo ha de ser estimado.”

En la postura que se inclina hacia aceptar el fraude como antecedente del blanqueo se encuentra también la Fiscalía y la Agencia Tributaria.

Por otro lado, están quienes niegan¹⁶² que el delito de defraudación tributaria sea antecedente del delito de blanqueo. Parten de la base de que el dinero que no se ingresa en las arcas del Estado, no es generado por el delito fiscal pues ya pertenecía al sujeto, pues ese “ahorro” no equivale a una ganancia¹⁶³, sino que simplemente el sujeto estaría manteniendo lo que es suyo. Por tanto, con el impago se produce un delito, siendo la cuota un presupuesto del delito no su consecuencia¹⁶⁴. Con esto, queda insatisfecho el requisito del art. 301 CP que establece que los bienes blanqueados procedan de una actividad delictiva previa. Del mismo modo se manifiesta Moral García en su voto particular en el “caso Ballena Blanca” diciendo que “la elusión del pago de tributos no genera un incremento patrimonial (...) no pueden blanquearse efectos o bienes procedentes de un delito que no los genera.”

Atendiendo a lo anteriormente expuesto, considerar que la cuota defraudada tiene su origen en el delito fiscal, supone un ataque al principio de legalidad que exige limitarnos a los que expresamente se dice en ley. Para poder considerarla como tal sería necesario esperar a una respuesta real¹⁶⁵ del legislador, como tantas otras modificaciones a las que ha afectado el delito de blanqueo.

A estos argumentos se suma la casi imposible tarea de determinación de la cuota defraudada. Como ya hemos visto, este argumento es innegable incluso para los defensores de considerar el delito fiscal como precedente, como, por ejemplo, Blanco Cordero o incluso la mayoría de la Sala en el asunto “Ballena Blanca”. Bajo este argumento, debemos mencionar la inadmisibilidad de la teoría del contagio total por la

¹⁶² Quintero Olivares, G., “El blanqueo del tributo impagado.” *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)*, n.º 13, 2018, págs. 26-38.; Andrada de la Torre, J., “El delito fiscal como actividad delictiva antecedente al delito de blanqueo de capitales.” *Noticias Jurídicas*. 11/112016. (disponible en: <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/11427-el-delito-fiscal-como-actividad-delictiva-antecedente-al-delito-de-blanqueo-de-capitales/>; última consulta: 19/04/2021.)

¹⁶³ *Ibid.*

¹⁶⁴ STS 974/2012 *op. cit.*, Voto particular.

¹⁶⁵ En una disposición penal, no en la LO de 2010 que tiene carácter administrativo.

que todo el patrimonio del defraudador quedaría contaminado, siendo necesaria la concreción de qué parte sí se subsume a la cuota y qué parte no.

En relación con el autoblanqueo se estaría vulnerando el principio *non bis in ídem* y más tras la reforma en la que se incluían las acciones de poseer dentro del blanqueo y así lo corrobora Del Moral García en su voto particular: “Dada la abierta redacción del art. 301 CP se hace muy complicado imaginar una defraudación tributaria que no venga acompañada de la posesión o utilización o inversión de bienes” consumándose de forma simultánea ambos delitos. En este sentido se han manifestado sentencias posteriores¹⁶⁶, que a pesar de no tener relación con el fraude si lo tiene con el autoblanqueo y el principio *non bis in ídem*. Conectando esta jurisprudencia con delito fiscal se establece que sólo la inversión de la cuota defraudada en bienes inmuebles, muebles... puede suponer un autoblanqueo.

El último argumento en contra se recoge en las causas de exoneración de la responsabilidad, destacando la regularización de la situación tributaria y la prescripción. En cuanto al primero, supone una situación recogida en el art. 305.4 CP que exime al sujeto si regulariza su situación tributaria. Este supuesto supone un gran inconveniente pues, si antes de regularizar ya ha cometido actos tendentes a la ocultación, se habría consumado el delito de blanqueo, mas, si posteriormente, regulariza, quedando impune, el blanqueo de capitales se quedaría sin delito antecedente¹⁶⁷. En cuanto al segundo, la prescripción del delito fiscal supone la ruptura de conexión entre el bien y el hecho que lo origina¹⁶⁸ pues una vez, prescrito no se puede perseguir dicha actividad delictiva.

¹⁶⁶ STS 245/2014, de 24 marzo. STS 809/2014, 26 de noviembre. STS 265/2015, 29 de abril. Base de datos Aranzadi.

¹⁶⁷ Muñoz Casalta, V., “El delito fiscal como antecedente de blanqueo de capitales.” *El jurista*. 15/04/2015. (obtenido en: <https://www.eljurista.eu/2015/04/15/el-delito-fiscal-como-antecedente-al-delito-de-blanqueo-de-capitales/> ; última consulta: 19/04/2021.)

¹⁶⁸ Aranguez Sánchez, C. *El delito, op. cit.* p. 219.

VII. CONCLUSIONES

Tradicionalmente el blanqueo de capitales se asociaba a organizaciones criminales cuya actividad principal consistía en el tráfico de drogas y, posteriormente, introducían los beneficios obtenidos con su venta al mercado legal. Y así fue como nació esta figura delictiva con la intención de combatir el narcotráfico. Sin embargo, las conductas delictivas empezaron a ser cometidas por diferentes tipos de sujetos entre los que se encontraban a los ladrones, políticos corruptos, las mafias, los directivos y trabajadores corruptos, y, como consecuencia, evolucionó el tipo penal hasta lo que es hoy en día.

Podemos definir el blanqueo de capitales como “el proceso en virtud del cual los bienes de origen delictivo se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido obtenido de forma lícita.¹⁶⁹” La determinación de los elementos de este delito ha suscitado grandes debates doctrinales que hemos ido exponiendo a lo largo del trabajo. Sin embargo, aquí debemos recalcar los más controvertidos.

La introducción de conducta de posesión generó distintas opiniones. Una de ellas, a la que nos adherimos, consideró inaceptable su inclusión pues se trata de una conducta que pueda dar lugar a que cualquier comportamiento en relación con dichos bienes pueda desembocar en delito. Supone, especialmente en el autoblanqueo, una *ampliación desmesurada*¹⁷⁰ del delito ya que no llevan emparejados actos de ocultación de su origen. Además, el castigo por esta modalidad da lugar a una vulneración del principio *non bis in idem* pues se está castigando dos veces por la misma conducta. En relación con el fraude fiscal, el mero incumplimiento del pago de la cuota tributaria, que supone mantener el dinero defraudado, daría lugar, simultáneamente, a la consumación del delito de blanqueo. Por todo esto, consideramos absurdo y completamente exagerado penar la conducta de posesión.

El sujeto activo, según lo establecido en el tipo penal, puede ser cualquiera, incluso el autor del delito previo, dando lugar al autoblanqueo. Por el mismo motivo por el que la *posesión* supondría una vulneración al principio de *non bis in idem*, el autoblanqueo daría lugar a esa misma vulneración. Además, de acuerdo con el principio de no exigibilidad

¹⁶⁹ Blanco Cordero, I., El delito de blanqueo *op. cit.*

¹⁷⁰ Muñoz Conde, F., *Derecho penal, op. cit.* p. 555.

de otra conducta consideramos totalmente inadecuado que el legislador haya tipificado expresamente el autoblanqueo.

Por otro lado, el delito de defraudación tributaria es un constante hoy en día. Todo el mundo quiere evadir impuestos para poder mantener en su posesión el capital por el que tiene la obligación de tributar. Por eso, en 1977 se tipificó el delito fiscal, que sufrió numerosas modificaciones hasta el actual delito de defraudación tributaria.

El presupuesto del fraude fiscal es la relación jurídico-tributaria entre la Hacienda Pública y el sujeto obligado a pagar impuestos, realizar retenciones o a devolver beneficios fiscales indebidos. La acción típica consiste en defraudar, por acción u omisión, a la H.P. estatal, autonómica, foral o local, siendo necesario un engaño y una cantidad mínima defraudada de 120.000 euros. Asimismo, en caso de que concurra una de las circunstancias mencionadas en el art. 305 *bis* CP dará lugar a un subtipo agravado.

Al ser considerado un delito especial propio sólo podrá ser cometido por el *obligado tributario*, sin perjuicio de la participación del *extraneus*, una tercera persona que suele ser un asesor fiscal o un testaferro. El sujeto sólo podrá cometer el delito de manera dolosa existiendo la posibilidad del dolo eventual.

Por último, el incesante debate sobre la posibilidad de que el delito fiscal preceda al delito de blanqueo de capitales no deja indiferente a nadie.

La reforma de 2010¹⁷¹ hizo que el blanqueo de capitales se caracterizara por la necesidad de que exista una actividad delictiva previa que origine los bienes posteriormente blanqueados. Lo esencial es determinar que, efectivamente, los bienes blanqueados tienen su origen en la actividad delictiva previa. Esa determinación es la principal causa por la que gran parte de la doctrina, con la que estamos de acuerdo, considera que el fraude no puede ser considerada como una actividad delictiva previa al blanqueo. La cuota defraudada no genera ningún bien al defraudador pues éstos ya formaban parte de su patrimonio y, por tanto, no supone un aumento del patrimonio sino un ahorro. Con todo ello faltaría un elemento imprescindible del art. 305 CP que tipifica el blanqueo de capitales, y, por consiguiente, el sujeto defraudador no podrá ser condenado por su posterior blanqueo.

¹⁷¹ Por la que se modificó el término delito por actividad delictiva previa pues no es necesario que exista sentencia condenatoria sobre esta.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

Legislación

Ley 50/1977, 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal por el que se modificó el art. 319 CP.

Ley Orgánica 2/1985, 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

Ley Orgánica 6/1995, 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

Ley Orgánica 10/1995, 23 de noviembre, del Código Penal.

Ley Orgánica 1/1988, de 24 de marzo, de Reforma del Código Penal en materia de tráfico ilegal de drogas.

Ley Orgánica 8/1992, de 23 de diciembre, de modificación del Código Penal y de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en materia de tráfico de drogas.

Ley Orgánica 15/2003, 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Ley Orgánica 7/2012, 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

Convención contra la Criminalidad Transnacional Organizada de diciembre del año 2000. ONU

Jurisprudencia y Doctrina administrativa

Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala 2ª del Tribunal Supremo del 18 de julio de 2006.

STS (Sala 2ª) 2458/2989, 27 de diciembre 1990. Base de datos Vlex.

STS 1637/1999, 10 de enero 1999. Base de datos Vlex.

STS de 5 febrero 1990. RJ 1990\1162. Base de datos Aranzadi.

STS 25 de septiembre 1990 (RJ 1990/7238) Base de datos Aranzadi.

STS 12865/1991, 3 de diciembre 1991. Base de datos Consejo General del Poder Judicial.

STS 374/1993, 24 febrero 1993. Base de datos Aranzadi.

STS 181/1993, 9 de marzo 1993. Base de datos Aranzadi.

STS 7531/1993, 10 de noviembre 1993. Base de datos Consejo General del Poder Judicial.

STS 986/2001, 19 de junio 2001. Base de datos Vlex.

STS 1704/2001, 29 de septiembre 2001, base de datos Vlex.

STS 15/2003, 3 de enero 2003. Base de datos Consejo General del Poder Judicial.

STS 236/2003, 17 de febrero 2003. Base de datos Vlex.

STS 628/2003, 30 de abril 2003. Base de datos Vlex.

STS 1239/2004, 25 de febrero de 2004. Base de datos Vlex.

STS 104/2005, 31 de enero 2005. Base de datos Vlex.

STS 1034/2005, 14 de septiembre 2005. Base de datos Vlex.

STS 1505/2005, 25 de noviembre 2005. Base de datos Vlex.

STS 550/2006, 24 mayo 2006. Base de datos Vlex.

STS 16/2009, 27 enero de 2009. Base de datos Vlex.

STS 80172010, 23 de septiembre 2010. Base de datos Vlex.

STS 68/2011, 15 de febrero 2011. Base de datos Vlex.

STS 858/2013, 19 de noviembre de 2013. Base de datos Vlex.

STS 56/2014, 6 de febrero 2014. Base de datos Vlex.

STS 412/2014, 20 de mayo 2014. Base de datos Vlex.

STS 809/2014, 26 de noviembre 2014. Base de datos Vlex.

STS 265/2015, 29 de abril 2015. Base de datos Vlex.

STS 286/2015, 19 de mayo 2015. Base de datos Vlex.

STS 491/2015, 23 de julio 2015. Base de datos Vlex.

STS 749/2015, 13 de noviembre 2015. Base de datos Vlex.

SAP de Tarragona 7/2016, 7 de enero. Base de datos Consejo General del Poder Judicial

STS2ª 331/2017, 10 mayo 2017. Base de datos Vlex.

STS 751/2017, 23 de noviembre. Base de datos Aranzadi.

STS 89/2019, 19 de febrero. Base de datos Aranzadi. Tercer FJ.

Obras doctrinales

Abel Souto, M. *El delito de blanqueo en el Código penal español*. Edit. Bosch. Barcelona, 2005.

Almudí Cid, J.M, Iglesias Río, M.Á., Ayala Gómez, I., Octavio de Toledo, E., Verdesoto Gómez, M., Delgado Gil, A., Martínez Lago, M.Á. *Delitos e infracciones contra la hacienda pública*. Edit. Tirant lo Blanch. España, 2010.

Aranguéz Sánchez, C. *El delito de blanqueo de capitales*. Edit. Marcial Pons. 2000.

Arroyo Zapatero, L. *Delitos contra la hacienda pública en materia de subvenciones*. Ministerio de Justicia. Centro de Publicaciones, Madrid, 1987.

Ayala Gómez, I. *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*, Edit. Cívitas, Madrid, 1988.

Bajo, M.; Bacigalupo, S. *Delitos contra la Hacienda pública*. Edit. Ramón Areces, 2000.

Baza de la Fuente, M. L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código penal*. Tesis Doctoral, Prof. Dr. García-Pablos de Molina, A., (Dir.) Departamento de Derecho Penal, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1997.

Berdugo Gómez de la Torre, I.; Ferré Olivé, J. C., *Todo sobre el fraude tributario*. Edit. Praxis. 1994.

Blanco Cordero, I., *El delito del blanqueo de capitales*. Edit. Aranzadi. Pamplona, 1997.

Blanco Cordero, I., “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales.” *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011, n.º 13-01, p. 1-46.

Bustos Ramírez, J. en Boix Reig, J.; Bustos Ramírez, J., *Los delitos contra la Hacienda Pública. Bien jurídico y tipos legales*. Edit. Tecnos. 1987.

Calderón Tello, L.F., “Bien jurídico protegido por los delitos de blanqueo: blanqueo y receptación.” *Revista Penal México*, vol. 6, n.º 11 y 12, septiembre 2016 y agosto 2017, págs.13-37.

César Martínez, J., *El delito de blanqueo de capitales*. Tesis Doctoral, Gimbernat Ordeig, E. (Dir.) Derecho Penal, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 2017.

Cobo del Rosal, M.; Zabala López-Gómez, C., *Blanqueo de Capitales. Abogados, procuradores y notarios, inversores, bancarios y empresarios*. Madrid, edit. CESEJ, 2005.

Del Carpio Delgado, J., *El Delito de Blanqueo de Bienes en el Nuevo Código Penal*. Edit. Tirant lo Blanch. Valencia, 1997.

Del Carpio Delgado, J., “La posesión y utilización como nuevas conductas en el delito de blanqueo de capitales.” *Revista General del Derecho Penal* n.º 15, 2011, págs. 1-28.

Díaz-Maroto y Villarejo, J., *El blanqueo de capitales en el derecho español*. Edit. Dykinson. Madrid, 1999.

Fabián Caparrós, E. A., “Consideraciones de urgencia sobre la Ley Orgánica 8/1992, de 23 de diciembre, de modificación del Código Penal y de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en materia de tráfico de drogas.” *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, vol. 46, n.º 2, 1993, págs. 585-628.

García Bañuelos, J.A., “El delito fiscal como actividad previa del delito de blanqueo de capitales.” Aranzadi, *Quincena fiscal*, n.º 1-2, 2015, págs. 93-110.

García Novoa, C., “El delito fiscal. Aspectos jurídico-tributarios.” *Dereito. Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela* Vol. 12, n.º 2. 2003, págs.37-84.

Gómez Pavón, P., “El bien jurídico protegido en la receptación, blanqueo de dinero y encubrimiento.” *Cuadernos de Política Criminal*, n.º 53, Madrid, 1994, págs. 459-484.

Gracia Martín, L., *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*. Edit. Trivium, Madrid, 1990.

Gracia Martín, L., “Nuevas perspectivas del derecho penal tributario (Las “funciones del tributo” como bien jurídico).” *Actualidad Penal*, Madrid, n.º 10, 1994.

Landecho Velasco, C.M.; Molina Blázquez, M.C., “La tipicidad” y “La acción como elemento básico del delito”, *Derecho penal español. Parte general*. Edit. Tecnos, Madrid, 2015.

Lascurain Sánchez, J.A., “Bien jurídico y objeto protegible.” *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, 2007.

Lascurain Sánchez, J.A., *Derecho penal económico y de la empresa*. Edit. Dykinson. 2018.

Marín Sagrado, O., “La determinación del bien jurídico protegido por el delito de blanqueo de capitales y el autoblanqueo: Un debate que no cesa.” *Boletín del Ministerio de Justicia*, vol. 72, n.º 2206, 2018.

Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. 3ª Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 2011

Martínez-Buján Pérez, C., *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. 6ª Edit. Tirant lo Blanch, 2019.

Martínez-Buján Pérez, C., “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria.” *Estudios penales y criminológicos*, n.º 18, 1995, págs. 123-196.

Martínez-Buján Pérez, C., *El delito fiscal*. Edit. RDU, España, 1982.

Martínez-Buján Pérez, C., *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social. Estudio de las modificaciones introducidas por la LO 6/1995, de 29 de junio*. Edit. Tecnos, España, 1995.

Muñoz Conde, F., *Derecho penal. Parte especial*. Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.

Octavio de Toledo y Ubieto, E., “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas públicas”, en *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública* (E. Octavio de Toledo, Dir.), Valencia 2009.

Palma Herrera, J.M., *Los delitos de blanqueo de capitales*. Edit. Edersa, Madrid, 2000.

Pérez Royo, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. 1986.

Quintero Olivares, G., “El blanqueo del tributo impagado.” *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad* (REDS), n.º 13, 2018, págs. 26-38.

Quintero Olivares, G., “Sobre la ampliación del comiso y el blanqueo, y la incidencia en la receptación civil.” *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, ISSN 1695-0194, 2010.

Rodríguez Mourullo, O, “El nuevo delito fiscal”, en *Comentarios a la Legislación Penal*, Cobo del Rosal (Dir.), *Revista de Derecho Público*, vol. II, Madrid, 1983.

Romeral Moraleda, A.; García Blázquez, M., *Tráfico y consumo de drogas*. Edit. Comares. España, 1993.

Ruana Mochales, T., *Blanqueo de capitales, responsabilidad penal y compliance*. Edit. Francis Lefebvre, Madrid, 2018.

Vives Antón, T.S., *Derecho Penal. Parta especial*. 3ª Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.

Vives Antón, T. S., *Fundamentos del Sistema penal*. Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

Recursos de internet

Álvarez Feijoo, M. “Delito fiscal y blanqueo de capitales II: jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo.” *Legal Today*, 30/09/2015 (disponible en <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-penal/blanqueo-de-capitales/delito-fiscal-y-blanqueo-de-capitales-ii-jurisprudencia-reciente-del-tribunal-supremo-2015-09-30/>; última consulta 19/04/2020.)

Álvarez Feijoo, M., “Delito fiscal y blanqueo de capitales,” *Legal Today* 18/05/2009 (disponible en: http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/blanqueo_capitales/delito-fiscal-y-blanqueo-de-capitales ; última consulta 19/04/2021)

Andrada de la Torre, J., “El delito fiscal como actividad delictiva antecedente al delito de blanqueo de capitales.” *Noticias Jurídicas*. 11/11/2016. (disponible en: <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/11427-el-delito-fiscal-como-actividad-delictiva-antecedente-al-delito-de-blanqueo-de-capitales/>; última consulta: 19/04/2021.)

Montoya, M.A., “El delito fiscal como precedente del blanqueo de capitales. Cronología.” *Wordpress*. 21/06/2015. (disponible en: <https://miguelangelmontoya.com/2015/06/21/el-delito-fiscal-como-precedente-del-blanqueo-de-capitales-cronologia/> ; última consulta 19/04/2021.)

Muñoz Casalta, V., “El delito fiscal como antecedente de blanqueo de capitales.” *El jurista*. 15/04/2015. (obtenido en: <https://www.eljurista.eu/2015/04/15/el-delito-fiscal-como-antecedente-al-delito-de-blanqueo-de-capitales/> ; última consulta: 19/04/2021.)