



FACULTAD DE DERECHO

**EL BLANQUEO INTERNACIONAL DE
CAPITALES: ESTUDIO TEÓRICO-
PRÁCTICO A PARTIR DE UN SUPUESTO
FÁCTICO**

AUTOR: ALBERTO SÁNCHEZ BAÑUELOS

5º E3 C

DERECHO PENAL

DIRECTOR: SERGIO BERENGUER PASCUAL

**Madrid
Abril 2024**

Resumen

En este trabajo se elabora un dictamen jurídico sobre un caso ficticio. En este dictamen, que analiza la conducta de dos individuos, Victorino e Higinio, se analizan los delitos por los que podrían ser imputados, que incluyen: blanqueo de capitales, en su modalidad de autoblanqueo y blanqueo imprudente, fraude fiscal, y su naturaleza como delito antecedente del blanqueo (con gran importancia del caso “Ballena Blanca”), cohecho, en su modalidad de cohecho impropio, y varias infracciones administrativas, relativas a la LGT y la Ley 10/2010. Se analiza además la figura del decomiso equivalente y ampliado en relación con las ganancias obtenidas fruto de la actividad ilícita. A través del análisis de todas estas figuras, no exentas de controversia, se llega a una conclusión respecto de las sanciones que podrían recaer sobre ambos sujetos. El objetivo de este trabajo es principalmente exponer las cuestiones jurídicas que podrían surgir en el curso de un supuesto de blanqueo de capitales internacional, y su posible resolución de acuerdo con la ley, la jurisprudencia y la doctrina analizada. Se desarrollan además en estas líneas otras figuras, tales como el levantamiento del velo, la consideración de los paraísos fiscales o la situación de concurso entre varios delitos

Palabras clave: Blanqueo, Fraude Fiscal, Cohecho, Autoblanqueo, Internacional

Abstract

In this paper a legal opinion is prepared on a fictitious case. In this opinion, which analyzes the conduct of two individuals, Victorino and Higinio, the crimes for which they could be charged are analyzed, including: money laundering, in its modality of self-laundering and reckless laundering, tax fraud, and its nature as a predicate offense for laundering (with great importance of the "White Whale" case), bribery, in its modality of improper bribery, and several administrative offenses, related to the LGT and the Law 10/2010. It also analyzes the figure of equivalent and extended confiscation in relation to the profits obtained because of the illegal activity. Through the analysis of all these figures, not exempt from controversy, a conclusion is reached regarding the penalties that could be imposed on both subjects. The objective of this work is mainly to expose the legal issues that could arise during an international money laundering case, and its possible resolution according to the law, jurisprudence and doctrine analyzed. Other figures are also developed in these lines, such as the lifting of the veil, the consideration of tax havens or the situation of concurrence between several crimes.

Key Words: Money Laundering, Tax evasión, Bribery, Self-laundering, International

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN Y METODOLOGÍA DEL TRABAJO.....	5
II. HECHOS PROBADOS OBJETO DEL DICTAMEN.....	5
III. CALIFICACIÓN JURÍDICO PENAL DE LOS HECHOS (VICTORINO).....	7
1. DETERMINACIÓN DE LOS HECHOS CONFLICTIVOS QUE PODRÍAN DAR LUGAR A UN DELITO.....	7
2. ANÁLISIS DE LOS DELITOS COMPATIBLES CON LA CONDUCTA DE VICTORINO.....	8
2.1. Delito de blanqueo de capitales.....	8
2.1.1. El delito de autoblanqueo en base al delito de fraude fiscal.....	11
2.1.2. El delito de autoblanqueo en base al delito de cohecho.....	16
2.2. Delito fiscal relativo a la compraventa del inmueble.....	17
2.3. Delito fiscal relativo a la recepción de 400.000€.....	23
2.4. Delito de cohecho impropio.....	26
3. CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS DE LOS DELITOS.....	29
3.1. El decomiso asociado al delito de cohecho.....	31
IV. CALIFICACIÓN JURÍDICO PENAL DE LOS HECHOS (HIGINIO).....	36
1. DETERMINACIÓN DE LOS HECHOS CONFLICTIVOS QUE PODRÍAN DAR LUGAR A UN DELITO.....	36
2. ANÁLISIS DE LOS DELITOS COMPATIBLES CON LA CONDUCTA DE HIGINIO.....	37
2.1. Delito de blanqueo de capitales.....	37
2.2. Delito de fraude fiscal.....	41
2.3. Incumplimiento de los deberes como sujeto obligado.....	41
3. CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS DE LOS DELITOS.....	43
V. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES.....	44
VI. BIBLIOGRAFÍA.....	47

AGRADECIMIENTOS

Me gustaría expresar mi más sincero y profundo agradecimiento al director de este Trabajo de Fin de Grado, Sergio Berenguer, por su inestimable ayuda a la hora de su realización. A través de su absoluta disponibilidad, interés y oportunos consejos ha sabido guiar este proyecto hacia un resultado imposible sin su intervención, contagiándome en el proceso su abnegada pasión por la disciplina del derecho penal; disciplina por la que tras el proceso de redacción de estas líneas siento una emoción aún mayor que en su comienzo.

Muchas gracias.

I. INTRODUCCIÓN Y METODOLOGÍA DEL TRABAJO

En este Trabajo de Fin de Grado se pretende elaborar un dictamen acerca de un supuesto ficticio propuesto por el tutor del mismo. Hablamos por tanto de un estudio teórico práctico a partir de un supuesto fáctico.

En este supuesto, que incluye personas físicas y jurídicas, se dan varios hechos subsumibles en diversos tipos penales. Analizaremos cada uno de ellos, determinando la naturaleza penal de cada hecho para los dos acusados, Victorino e Higinio. La conclusión de este trabajo consistirá en la concreción de los ilícitos cometidos, así como la propuesta de penas a las que se enfrentan ambos sujetos.

El método de investigación empleado en este trabajo es eminentemente de carácter dogmático, es decir, basado en el estudio de la ley, doctrina y jurisprudencia existente al tiempo de su realización. Para el análisis de los diversos problemas teóricos y prácticos que el caso presentado plantea, he acudido a fuentes documentales de información, tales como libros o artículos doctrinales en revistas; a la ley nacional e internacional y a la jurisprudencia aplicable a la materia estudiada.

II. HECHOS PROBADOS OBJETO DEL DICTAMEN

PRIMERO. - El acusado Victorino, mayor de edad, tomó posesión como concejal consistorial desde el 15 de junio de 2016, y ejerció su cargo público hasta el 25 de agosto de 2019. El acusado Victorino, de profesión ingeniero de obras públicas, era asimismo amigo de Higinio, también acusado, a quien conocía desde hacía aproximadamente una década. El acusado Higinio, mayor de edad, de profesión agente de la propiedad inmobiliaria. Tanto Victorino como Higinio residen en la villa de Madrid.

SEGUNDO. - Como consecuencia en parte de su actividad económica y laboral previa, y en parte por una herencia de sus difuntos progenitores, el acusado Victorino ostentaba un patrimonio de 2.143.567 euros al momento de jurar el cargo y tomar posesión oficialmente del mismo. Además de lo anterior, como consecuencia de una solicitud de auxilio judicial internacional remitida por Panamá, se ha descubierto que el acusado Victorino llegó a ostentar, de manera oculta a ojos de las autoridades españolas, un

patrimonio no declarado que ascendía a 400.000 euros, de origen desconocido o no justificado, que recibió por transferencia el 5 de febrero de 2018, mientras ocupaba el cargo público, ello en una cuenta bancaria radicada en Panamá, en el BAC Panamá del que es titular la sociedad PORTOBELLO DEVELOPMENTS, Ltd., cuyo beneficiario último y autorizado bancario es él. Esta transferencia de 400.000 fue ordenada por la sociedad OMEGA INVESTMENTS, Ltd., radicada en las Islas Vírgenes Británicas, del que se desconoce quién es el titular real o beneficiario último, porque no ha logrado ser averiguado a lo largo de la instrucción.

TERCERO. - En fecha 9 de octubre de 2018 el acusado Victorino adquirió mediante escritura pública una vivienda en Madrid, sita en la calle Zurbano N.º. __, en la que se pactó que el precio de compraventa ascendía a un millón de euros, que se abonaron íntegramente en el Banco Santander el mismo día de la firma. El anterior propietario y vendedor de este inmueble era Donato, quien falleció tres meses después. Pues bien, por información remitida por las autoridades panameñas, se ha conocido que Donato recibió en Panamá, a través de transferencia bancaria, la cantidad de 200.000 euros. De este modo, pese a lo expresado en la escritura pública de compraventa, el precio de la vivienda adquirida por el acusado Victorino ascendió realmente a un millón doscientos mil euros. Ante la Hacienda Pública, en cuanto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y sobre de Actos Jurídicos Documentales (ITPAJD), la compraventa se declaró sólo por el importe de un millón de euros.

CUARTO. - En esta operación inmobiliaria, el acusado Higinio, quien actuaba como agente inmobiliario en esta compraventa, tenía constancia de todas las condiciones económicas de la adquisición del inmueble; y, pese a todo, el acusado se prestó a redactar todos los documentos necesarios para concluir la operación (esto es, los contratos de arras y de compraventa, gestiones ante la notaría para aportar toda la documentación necesaria, etc.). El acusado Higinio no procedió a identificar correctamente a su cliente, mediante documentación identificativa fehaciente, ni comunicó la operación como sospechosa al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC), pese al riesgo inherente a la operación inmobiliaria, dado que era conocedor de que Victorino ostentaba un cargo público y que parte del pago se produjo en Panamá a favor de un tercero y que tal circunstancia no se hizo constar en la escritura pública.

QUINTO. - Antes del inicio de este procedimiento penal, en fecha 5 de mayo de 2022 el acusado Victorino transfirió los restantes 200.000 euros que permanecían remansados en la cuenta bancaria del BAC PANAMÁ (de la que es titular la sociedad PORTOBELLO DEVELOPMENTS, Ltd.), a una cuenta bancaria radicada en Hong Kong, cuyo titular ni beneficiario último se ha podido identificar.

III. CALIFICACIÓN JURÍDICO PENAL DE LOS HECHOS (VICTORINO)

1. DETERMINACIÓN DE LOS HECHOS CONFLICTIVOS QUE PODRÍAN DAR LUGAR A UN DELITO

Victorino ha incurrido en varias conductas que podrían subsumirse potencialmente en el tipo de diversos ilícitos penales. Estos delitos, como veremos más adelante, pertenecen todos a la esfera del derecho penal económico, en especial, a lo relativo con los delitos de corrupción y tributación, o delitos contra el orden socioeconómico.

En primer lugar, debemos señalar que en el periodo comprendido entre el 15 de junio de 2016 y el 25 de agosto de 2019, Victorino ocupó el cargo público de concejal consistorial en Madrid. Esto es sumamente relevante en el análisis del tipo, ya que implica que está en situación de cometer un *delito especial propio*, estos son, aquellos delitos cuyo autor no puede ser cualquier persona, sino tan solo un sujeto con especiales condiciones, cualidades, relaciones o cualificaciones personales¹, que se expondrán en el propio tipo delictivo. Victorino, por tanto, es susceptible de cometer un delito especial propio que requiera de la condición de cargo público por su conducta en el tiempo que ejerció como concejal consistorial.

En este tiempo, y como se desarrolla en los hechos probados, Victorino recibe, en la cuenta de una Sociedad extranjera de la que es último beneficiario (PORTOBELLO DELEOPMENT, LTD.), la cantidad de 400.000€, procedentes de otra sociedad extranjera (OMEGA INVESTMENTS, LTD). Deducimos que son empresas extranjeras por su

¹ Según la definición del Diccionario Panhispánico del Español Jurídico

denominación social, puesto que en España las sociedades de responsabilidad limitada deben incluir el término S.R.L o S.L.²

En segundo lugar, y también mientras ocupaba su cargo de concejal, Victorino adquirió un inmueble por la cantidad de 1.200.000€. Pese a esto, Victorino declaró que el precio pactado había sido de tan sólo 1.000.000€, realizando el pago del monto restante a través de una transferencia a una cuenta bancaria panameña, cuya titularidad ostentaba el vendedor del inmueble. Esta declaración, por una cuantía inferior a la real, significa que Victorino tendría una menor base imponible de cara al pago del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, lo que podría resultar en un perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Por último, Victorino ordenó liquidar la cuenta que su Sociedad poseía en el BAC de Panamá (y cuya existencia no había declarado), transfiriendo la cantidad de 200.000€ restantes tras la compra del inmueble a otra cuenta situada en Hong Kong, que es, para España, un paraíso fiscal³.

Queda así determinada la conducta de Victorino, pasando a continuación a su análisis jurídico, y su compatibilidad con la subsunción en los distintos tipos recogidos en nuestro Código Penal.

2. ANÁLISIS DE LOS DELITOS COMPATIBLES CON LA CONDUCTA DE VICTORINO

2.1. Delito de blanqueo de capitales

El delito de blanqueo de capitales, recogido en los artículos 298 a 304 del Código Penal, se define como el conjunto de mecanismos o procedimientos orientados a dar apariencia de legitimidad o legalidad a bienes o activos de origen delictivo⁴. Lo que nos quiere decir

² Artículo 6 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

³ Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

⁴ Martínez-Arrieta Márquez de Prado, I. (2014). *El Autoblequeo el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales*. Editorial Tirant Lo Blanch.

esta definición, y va a ser, como veremos, crucial en este caso, es que es necesario que exista una *actividad delictiva previa*, a través de la cual se obtengan determinados bienes o activos, para que pueda existir el delito de blanqueo de capitales.

Es importante aquí resaltar el siguiente matiz: la jurisprudencia ha determinado en repetidas ocasiones que no es necesario que exista una condena firme por estos delitos previos, sino que basta con que exista una masa indiciaria de la procedencia delictiva de los bienes para que se pueda dar una condena por blanqueo. Véase a estos efectos la STS 1704/2001 de 24 de septiembre⁵ o la STS de 4 de julio de 2006⁶, estableciéndose en esta última la prueba indiciaria como medio más idóneo para determinar la procedencia ilícita de los bienes.

Pues bien, el objetivo de quien incide en la conducta típica del blanqueo de capitales no es otro que introducir en el sistema bienes o activos que proceden de una actividad ilícita, para así aprovecharlos con total normalidad. Esto se consigue a través de la creación de un entramado de transacciones y documentos de difícil investigación, con la finalidad de que tanto la propiedad como el origen de los activos sea difícil de determinar, pudiendo introducir dichos activos en operaciones plenamente legales⁷.

En este interés de dificultar la trazabilidad del origen de los activos, es muy común que el delito de blanqueo de capitales tome una dimensión internacional⁸. En el caso que nos ocupa se produce esta internacionalización, ya que tanto en la comisión de la infracción tributaria, como en la recepción de los 400.000€, Victorino se apoya en una sociedad extranjera titular de una cuenta panameña, país que, si bien no actualmente, ha sido históricamente considerado por España un paraíso fiscal.

Además, estos hechos encajan en los indicios que, según la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 28 de noviembre de 2013⁹ (que hace referencia a las STS de 24-02-2005, 13-01-2006, 23-06-2006, 30-03-2006, 04-07-2006 y 15-02-2007); son más

⁵ STS 1704/2001, de 29 de septiembre ECLI: ES:TS:2001:7339

⁶ STS 738/2006, de 4 de julio ECLI ES:TS:2006:4057

⁷ Soriano Parrado, C. (2012). “La problemática probatoria del delito de blanqueo de capitales. Breve análisis de la prueba pericial, la prueba de inteligencia policial y la prueba indiciaria”. Ponencia.

⁸ Díaz- Maroto y Villarejo, J. (2022). *Receptación y blanqueo de capitales*. Memento práctico Francis Lefebvre penal. Capítulo 35, sección 21.

⁹ SAP Barcelona 16936/2013 de 28 de noviembre ECLI:ES: APB: 2013:16936

relevantes a la hora de determinar si existe o no blanqueo. Entre estos indicios se encuentran:

1. *“Como elemento de primera aproximación, la cantidad de capital que es lavado o blanqueado.*
2. *(...)*
3. *Incremento inusual y desproporcionado del patrimonio del sujeto o el manejo de cantidades de dinero que, por su importancia, dinámica de las transmisiones y tratarse de efectivo, pongan de manifiesto operaciones extrañas a las prácticas comerciales ordinarias durante el periodo de tiempo al que se refiere la vinculación a la actividad delictiva.*
4. *Inexistencia de negocios o actividades lícitas que justifiquen el incremento patrimonial o las transmisiones dinerarias.*
5. *La existencia de un complejo entramado societario con la única finalidad de sanear los capitales ilícitos, introduciéndolos en el tráfico mercantil y financiero.*
6. *(...)*
7. *(...)*
8. *A todos ellos podemos añadir, según la misma doctrina jurisprudencial, los de la apertura de cuentas por cortos periodos de tiempo, la ausencia de movimientos basados en actividades comerciales legítimas, la conversión inmediata en talones bancarios nominativos, la utilización de falsos documentos que pretendían justificar importaciones inexistentes, la elevada posesión de divisas, el fraccionamiento de ingresos de depósitos bancarios -con la finalidad de eludir los límites legales establecidos para su declaración ante las autoridades- etc”.*

La prueba indiciaria no supondría, por tanto, un problema en este caso, al cumplir Victorino con todos estos indicios de forma plena, pudiéndose decir, en base a estos criterios, que estamos ante un caso “tipo” de blanqueo.

Una vez determinado el marco general de lo que se entiende por blanqueo de capitales, pasemos al caso concreto. Como se decía, para que exista blanqueo debe haber una actividad delictiva previa que permita la obtención de los bienes blanqueados, sin necesidad de que exista condena por estos delitos. Como se desprenderá del análisis realizado en este dictamen, Victorino podría ser autor tanto de un delito de fraude fiscal (en base a dos acciones distintas, como se verá) como de un delito de cohecho, obteniendo a través de estos delitos la suma de dinero que posteriormente procedería a blanquear.

Nos encontraríamos por tanto ante un supuesto concreto del delito de blanqueo de capitales, conocido como *autoblanqueo*. Por *autoblanqueo* entendemos, según la STS de

8 de julio de 2015¹⁰, el “*blanqueo de ganancias que tengan su origen en una actividad delictiva cometida por el propio blanqueador*”. Esta modalidad, recogida ahora en el Código Penal, no fue pacífica en un principio, puesto que implica que una conducta posterior a la consumación de un delito no es una extensión de este, sino que puede constituir otro delito (el de blanqueo) cometido por el mismo sujeto. Como ya hemos dicho, la actividad delictiva previa de Victorino puede ser tanto el fraude fiscal como el cohecho, por lo que se analizarán por separado ambos supuestos.

2.1.1. El delito de autoblanqueo en base al delito de fraude fiscal

Como ya se ha reiterado, el delito de blanqueo de capitales precisa de una actividad delictiva previa, en este caso, el delito de Fraude Fiscal. Sin embargo, existe en la doctrina y la jurisprudencia un terreno gris y conflictivo en cuanto a si el delito de blanqueo de capitales admite al delito fiscal como delito previo. Encontramos, en resumen, dos posturas¹¹, una que sostiene que sí es posible que este delito se configure como antecedente del blanqueo (postura que mantienen autores como CAMPOS NAVAS¹²) puesto que no hay motivos para diferenciarlo de otros tipos delictivos, y otra que argumenta que no (postura que sostienen autores como CHOCLÁN MONTALVO¹³), principalmente porque no es este delito el que crea el patrimonio objeto del blanqueo.

Existen muy buenos argumentos que respaldan ambas opiniones. Estos argumentos fueron discutidos en la sentencia del caso conocido como “Ballena Blanca”¹⁴. En este caso, que destapó en 2005 una compleja red de blanqueo de capitales a través de un bufete de abogados de Marbella, el Tribunal Supremo se pronunció por primera vez acerca de la posibilidad de que el fraude fiscal configurase el delito previo del blanqueo de capitales¹⁵. Esta sentencia se puede entender como la culminación del proceso de validación de esta

¹⁰ STS 3504/2015, de 8 de julio ECLI:ES:TS:2015:3504

¹¹ Rosso Pérez, M.E (2020): *Delito fiscal como antecedente del delito de blanqueo de capitales: dos puntos de vista (II)*. Página web Legal Today.

¹² Campos Navas, D (2005). *Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo*. La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía, Nº 5.

¹³ Choclán Montalvo, J. A.(2007). *¿Puede ser el delito fiscal delito precedente del delito de blanqueo de capitales?*, Boletín del Colegio de Abogados de Madrid, Blanqueo de capitales, nº 37.

¹⁴ STS 8701/2012, de 5 de diciembre ECLI: ES:TS:2012:8701

¹⁵ Álvarez Feijoo, M.: *Delito fiscal y blanqueo de capitales II: jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo*. Página web Legal Today.

teoría, tras la aceptación jurisprudencial del autoblanqueo¹⁶, la reforma del CP de 2010, que introducía los términos poseer y utilizar en el artículo 301 y la aprobación de la LO 10/2010 de 28 de abril, cuya importancia al respecto examinaremos más adelante¹⁷.

Sin embargo, si bien es cierto que en esta sentencia se resolvió que, efectivamente, la cuota defraudada sí puede ser objeto de blanqueo, la decisión no fue unánime, por lo que a continuación expondré brevemente los motivos que la doctrina encuentra a favor de una u otra postura, apoyándome para ello en el razonamiento expuesto en dicha sentencia.

A. Argumentos en contra

1. La suma de la cuota defraudada no entra en el patrimonio del deudor a raíz del delito de fraude fiscal. No se podría apreciar que se ha cometido un delito de blanqueo si se conoce el origen lícito del patrimonio. Debemos diferenciar, nos indica la sentencia en su razonamiento, entre un incremento ilícito del patrimonio y una *no disminución* por razón del incumplimiento de una acción legal, como lo es el pago de un tributo. Una ganancia obtenida a través de una actividad lícita no podrá devenir en ilícita por la conducta omisiva de ocultarla a la Hacienda Pública.

2. Vulneración del principio *Non bis in ídem*¹⁸. Es evidente que el dinero no declarado no puede desaparecer, y que el autor del delito de fraude fiscal tendrá que gestionarlo de alguna forma, ya sea ocultándolo, transmitiéndolo o convirtiéndolo, que son las conductas previstas en el delito de blanqueo. Esto significaría, de manera lógica, que el delito de fraude fiscal ya tiene en cuenta que el que no ingresa el dinero correspondiente en las arcas públicas lo hace con la intención de emplearlo para su propio disfrute. De esta forma, sería innecesario y redundante acudir a otro tipo delictivo que castigaría una acción que ya se supone realizada al cometer el delito de fraude fiscal.

¹⁶ En la STS (Penal) 2456/2022 de 16 de junio la sala sentenció que “*El artículo 301 del Código Penal no excluye, en todo caso, el concurso real con el delito antecedente*”

¹⁷ Montoya, M.A. (2015). *El delito fiscal como precedente del blanqueo de capitales. Cronología*. Página web Miguel Ángel Montoya.

¹⁸ Principio jurídico que prohíbe que una persona sea sancionada dos veces por el mismo hecho

3. La peligrosidad de que el delito de blanqueo de capitales se utilice como instrumento de recaudación fiscal, perdiendo su sentido original. Así opina BLANCO CORDERO¹⁹, que señala respecto del delito de blanqueo: “*se ha expandido enormemente su campo de aplicación a cualquier actividad delictiva y, (...), a una serie de comportamientos que difícilmente responden a la idea de lo que constituye el fenómeno del blanqueo*”. Esto tiene, según el autor, el peligro de que se acabe trivializando este delito, empleándolo para sustituir a otros en el caso de que no se den todos los elementos del tipo, o para adoptar medidas de investigación que limiten los derechos fundamentales del procesado.

No se debe olvidar, además, el interés que la Fiscalía y la Agencia Tributaria tienen en que el delito fiscal pueda ser considerado antecedente del blanqueo²⁰. Este interés es debido a que el delito de blanqueo cuenta con un plazo de prescripción de 10 años, frente a los 5 del delito fiscal. Este hecho, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 131.4 CP, significa que, en caso de apreciarse la concurrencia de ambos delitos, el plazo de prescripción sería el del blanqueo (más grave) doblando por tanto artificialmente la prescripción del fraude.

B. Argumentos a favor

1. No se debe confundir el blanqueo de la cuota defraudada con el blanqueo de la base de la cuota defraudada. Esta diferenciación está estrechamente ligada con el concepto de “*bien*” y “*producto*” del delito.

Por *producto* del delito se entiende aquellos bienes derivados u obtenidos de la comisión de un delito; por tanto, todos los *productos* son *bienes*, pero no todos los *bienes* son *productos*. Puesto que el delito de blanqueo de capitales recogido en el art. 301 CP habla de *bienes* de origen delictivo, se podría pensar que los *bienes* que dan lugar al delito de fraude fiscal y al de blanqueo son idénticos, cuando esto no es así. La solución a este dilema consiste en entender que el *bien* al que se refiere el delito de blanqueo no es el *bien* al que se refiere el fraude, sino el *producto* de este delito. En resumen, mientras que en el caso del Fraude Fiscal el bien es la base del tributo correspondiente, en el blanqueo

¹⁹ Blanco Cordero, I. (2011). *El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales*. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología.

²⁰ Muñoz Casalta, V. (2015). *El delito fiscal como antecedente al delito de blanqueo de capitales*. Página web El jurista.

de capitales el bien sería el producto del delito de Fraude, es decir, la cuota tributaria. En la siguiente tabla de elaboración propia se ilustra lo expuesto:

	BIEN	PRODUCTO
FRAUDE FISCAL	Base del tributo	Cuota tributaria
BLANQUEO DE CAPITALES	Cuota tributaria	Suma Blanqueada

2. A raíz del razonamiento seguido en el punto anterior, se deduce que no existe *bis in idem*, puesto que el producto de un delito es el bien objeto del siguiente, no compartiendo por tanto ambos delitos el mismo objeto.

3. La propia Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo reconoce la posibilidad de que el Fraude Fiscal configure el delito previo del blanqueo de capitales, puesto que en su artículo 1.2 se recoge textualmente lo siguiente:

“A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, (...), con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”.

4. Si nos fijamos en el derecho comparado, países como Francia, Bélgica, Alemania, Italia o Portugal reconocen el Fraude Fiscal como delito previo al Blanqueo de Capitales

5. Conexión causal entre el bien (cuota defraudada) y la actividad delictiva previa (Fraude Fiscal). Dice el Tribunal que cuando *“suprimiendo mentalmente la actividad delictiva - en este caso el delito grave (delito fiscal)- el bien no se encuentra en el patrimonio de un sujeto, se puede afirmar que el bien tiene su origen en aquel delito”*. Efectivamente, si imaginamos que Victorino (en este caso) hubiera cumplido con todas sus obligaciones tributarias, la suma de dinero equivalente a las cuotas abonadas desaparecería de su patrimonio, por lo que no deberían existir dudas acerca de la procedencia ilícita de este patrimonio, ya que, al darse dicha relación causal, estos bienes están contaminados.

Este punto es, sin embargo, conflictivo. SÁNCHEZ LAMBÁS²¹ argumenta que, puesto que en realidad estamos hablando de un delito de omisión, la teoría de la condición se basaría no en la supresión, sino en la suposición mental de la acción omitida. De esta forma, llega a la siguiente conclusión *“si se supone mentalmente la acción omitida (la declaración de ingresos sometidos a tributación), no se hubiera producido ningún aumento patrimonial como consecuencia de dicha acción omitida. El patrimonio no hubiera variado cuantitativamente. En otras palabras: el dinero no tributado no tiene su origen en el delito fiscal”*.

La línea jurisprudencial del supremo ha seguido la primera línea de argumentación, como se aprecia por ejemplo en la sentencia del caso Gürtel²², que emplea exactamente el mismo razonamiento. Por ello, se deduce que la primera conclusión expuesta tiene más peso que la segunda.

Por tanto, ¿Podemos o no imputarle a Victorino un delito de blanqueo de capitales sobre la cuota defraudada en el delito fiscal? Como se puede observar, los argumentos a favor de ello (por los que se decanta el tribunal en la sentencia del caso Ballena Blanca) neutralizan y superan a los argumentos en contra, al explicar tanto por qué la cuota defraudada tiene su origen en una actividad delictiva como por qué no está incurriendo en una vulneración del principio *“Non bis in ídem”*, principales puntos de los detractores de esta posibilidad.

La respuesta por tanto es afirmativa, si bien, y como expresa MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO²³, en la sanción se deberán tener en cuenta los principios de consunción, *non bis in ídem*, y actos copenados. En conclusión, y aplicando la teoría analizada a este caso: Victorino sí está en situación de cometer un delito de blanqueo de capitales tomando como delito antecedente el fraude fiscal. Sólo quedará por demostrar si, efectivamente, Victorino es responsable de la comisión de dicho delito fiscal, lo que se analizará más adelante.

²¹ Sánchez Lambás, J. (2016): *Sobre la reciente jurisprudencia relativa al delito fiscal y blanqueo de dinero*. ElDerecho.com.

²² STS 3191/2020, de 14 de octubre ECLI: ES:TS:2020:3191

²³ Ignacio Martínez-Arrieta Márquez de Prado. (2014). *El Autoblanqueo el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales*. Editorial Tirant Lo Blanch.

2.1.2. El delito de autoblanqueo en base al delito de cohecho

Se analizará ahora la posibilidad de que Victorino haya cometido un blanqueo del capital recibido en su esfera patrimonial a través de la comisión del delito de cohecho pasivo impropio. Como se verá más adelante, el delito de cohecho que se podría imputar a Victorino es la figura del cohecho impropio. Este tipo delictivo se recoge en el artículo 422 CP, que se encuentra dentro del Capítulo V del Título XIX del Código. Esta consideración, que pudiera parecer prosaica, es sumamente relevante para el caso. Esto se debe a que el artículo 301 CP, que recoge el delito de blanqueo de capitales, prevé una modalidad agravada en el caso en que los bienes tengan su origen en delitos pertenecientes a esta sección, entre otros.

Por tanto, no sólo no hay duda en este caso de que el cohecho pueda constituir el delito antecedente del blanqueo, sino que el legislador ha considerado que este es un caso que reviste especial gravedad.

Debemos ahora determinar, en consecuencia, para poder subsumir la conducta de Victorino en el tipo del blanqueo de capitales, si se han dado actos destinados a encubrir u ocultar el origen ilícito de los 400.000€ que Victorino recibe, en última instancia, mientras ocupa el cargo de concejal en Madrid.

En el apartado en el que analizaba el blanqueo de capitales en general describía el “modus operandi” de Victorino, aunque lo repasaré brevemente: Victorino recibe el ingreso objeto de conflicto en la cuenta de una Sociedad extranjera de la cual es último beneficiario, cuenta perteneciente al BAC de Panamá. A su vez, el ingreso se produce desde otra sociedad extranjera de la que no se sabe el titular, radicada en las Islas Vírgenes Británicas, que era considerado, en el momento de los hechos, por España, un paraíso fiscal.²⁴

²⁴A efectos de lo dispuesto en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

Realicemos ahora un ejercicio de conexión entre estos hechos y los indicios más relevantes para determinar si existe blanqueo según la jurisprudencia ya mencionada²⁵. En primer lugar, sí se produce un incremento inusual del patrimonio de Victorino (aun siendo indirectamente a través de una sociedad) de 400.000€, no estando este incremento justificado en ningún negocio, que se exponga al menos, en los hechos probados. Tenemos por otra parte una red societaria bastante compleja, puesto que la transferencia se produce entre dos sociedades extranjeras, con cuentas en un paraíso fiscal una, y un territorio históricamente considerado como tal, otra. Estas sociedades podrían ser perfectamente, y dado que solo conocemos de su actividad los movimientos que se analizan en los hechos, sociedades pantalla cuyo único objetivo sería dificultar la determinación del origen del capital.

La prueba indiciaria es, como se puede apreciar, clara, por lo que se expondrá ahora la pena asociada a la conducta ilícita de Victorino. Como autor de un delito de autoblanqueo, recogido en el artículo 301 CP, correspondería aplicar una pena de uno a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. La comisión de este delito también podrá acarrear, atendiendo a la gravedad del hecho y las circunstancias personales, una inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión de 1 a 3 años.

Además, como se ha razonado anteriormente, este delito se ve agravado por el hecho de que los bienes tengan su origen en la comisión de un delito de cohecho impropio, por lo que la pena se deberá imponer en su mitad superior.

2.2. Delito fiscal relativo a la compraventa del inmueble

Una vez determinado que el delito de fraude fiscal sí puede ser antecedente del delito de blanqueo, se tendrá que analizar si a Victorino se le podría imputar este delito.

El delito fiscal se encuentra recogido en el artículo 305 del Código Penal. Es el delito que abre el Título XIV, dedicado a los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. El tipo delictivo se configura, en el primer apartado de dicho artículo, de la siguiente forma:

²⁵ SAP Barcelona 16936/2013 de 28 de noviembre ECLI:ES: APB: 2013:16936

“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 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”.

Si procedemos a la lectura de este artículo nos daremos cuenta, en primer lugar, de que es un delito que se puede cometer tanto por acción como por omisión. En el caso de Victorino, nos encontramos con que ha declarado una cantidad menor a la real por la que se efectuó la compraventa de un inmueble. Esto significa que la acción cometida sería la de declarar ante Hacienda un menor importe del realmente desembolsado para ingresar una cuota menor²⁶. Queda así determinado que la conducta de Victorino es una conducta activa.

Mediante esta acción, Victorino estaría eludiendo el pago del ITP y AJD. Este es un tributo de naturaleza indirecta que, entre otras cosas, grava las transmisiones patrimoniales onerosas²⁷. Es precisamente su naturaleza como tributo lo que confirma la segunda nota del tipo, que Victorino, a través de su acción, está eludiendo el pago de un tributo (valga la redundancia).

En cuanto a los elementos subjetivos, estamos, según el Observatorio Administrativo en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ante un delito “*esencialmente doloso*” que “*no admite formas imprudentes de comisión*” y que requiere que concurren los elementos intelectual y volitivo. De todas formas, resalta el observatorio, es suficiente

²⁶ Juan Carlos Fitor Miró. (2018). *Delito Fiscal. Un Análisis Criminológico*. Editorial Tirant lo Blanch.

²⁷ Según lo dispuesto en el Artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

con que concurra el dolo eventual. DE LA MATA BARRANCO²⁸, en la misma línea, señala que “*El propio concepto de defraudación, que implica una ocultación maliciosa, es incompatible con la idea de un mero actuar negligente. De ahí que no se contemple expresamente el castigo de acciones u omisiones imprudentes en estos delitos*”

Por tanto, será necesario analizar si existe por parte de Victorino conocimiento de lo que hace, y voluntad de realizar esta acción, para determinar si efectivamente existe dolo. FERNÁNDEZ BERMEJO²⁹ define el dolo en el delito de fraude fiscal como “*el conocimiento de las obligaciones fiscales y la voluntad de infringir ese deber, con la conciencia de que la conducta implica la correlativa pérdida para Hacienda de lo que ésta habría de recaudar*”. Para determinar si el comportamiento de Victorino encaja en esta definición, y si este dolo es directo, podremos usar los criterios propuestos por FERRÉ OLIVÉ³⁰, que son los siguientes: en primer lugar, el conocimiento del deber tributario, exigiendo, eso sí, tan solo un conocimiento general³¹. En segundo lugar, el conocimiento de la omisión de la declaración tributaria, seguido por saberse obligado tributario, y, por último, que exista conocimiento del peligro que se crea de cara a la producción del resultado típico, así como saber que ese resultado es evitable verificando la acción debida.

Parece claro que, al no informar conscientemente en una autodeclaración del impuesto del valor real de una compraventa, valor que esencialmente define la cuantía del propio tributo, se incurre en todos los requisitos mencionados, determinando así la presencia de dolo directo en la conducta de Victorino.

Por tanto, para terminar de subsumir la acción de Victorino en el delito fiscal, a través de la determinación del tipo objetivo y subjetivo, sólo nos queda confirmar que la cuantía de la cuota excede la cantidad de 120.000€. La norma para determinar esta cuantía se nos otorga en el propio artículo configurador del delito fiscal:

²⁸De la Mata Barranco, N.J. (2016). *El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas*. Revista General de Derecho Penal 26.

²⁹Fernández Bermejo, D (2017). *Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal. Especial referencia a la puesta en escena y la fase de consumación delictiva*. Anuario de derecho y ciencias penales.

³⁰ Ferre Olive, J. C. (2018). *Tratado de los Delitos Contra la Hacienda Pública y Contra la Seguridad Social*. Editorial Tirant lo Blanch

³¹ González Uriel, D (2022). *El delito de la defraudación tributaria*. Editorial Tirant lo Blanch

“2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior:

a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1.

b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación”.

El ITP y AJD se configura como un impuesto no periódico o instantáneo, por lo que atenderemos a lo dispuesto en el artículo 305.2.b CP, que estipula que en estos supuestos “la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación”. Esto quiere decir que se entenderá por cuantía defraudada aquella relativa a la cuota que correspondiese al hecho imponible, que en este caso sería la compraventa del bien inmueble.

Como ya se ha mencionado, el Real Decreto Legislativo 1/1993 del 24 de septiembre define el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados³² como un tributo indirecto que grava, entre otras, las transmisiones patrimoniales onerosas. Establece además en su artículo 8 que, en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, está obligado al pago del impuesto aquel que los adquiera.

No cabe duda pues, de que, a raíz de la adquisición del bien inmueble, Victorino está obligado al pago del ITP y AJD. Puesto que en los hechos no se describe el valor de mercado del inmueble, asumiremos que éste es inferior al precio de la compraventa. La base imponible asciende por tanto a la cantidad de un millón de euros, según el artículo

³² ITP y AJD en adelante.

10.1 del Real Decreto antes mencionado. Para calcular la cuota tributaria sobre esta base debemos acudir a la normativa autonómica, en este caso de Madrid, puesto que se trata, en virtud de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre³³, de un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas.

Este impuesto se regula en la Comunidad de Madrid en el Capítulo IV del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, que aprueba el texto refundido de las Disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. En el artículo 28 de este Decreto, se determina que el tipo de gravamen a aplicar en la transmisión de inmuebles es del 6 por 100. Por tanto, la cuota tributaria del ITP y AJD en este caso concreto es del 6 por 100 sobre un millón de euros, es decir, de sesenta mil euros (60.000€).

Ahora bien, sabemos que el precio por el que realmente se efectuó la compraventa fue de un millón doscientos mil euros, es decir, doscientos mil euros más que la cantidad declarada a efectos de liquidar el ITP y AJD. Si a esta cantidad le aplicamos el tipo de gravamen comentado anteriormente, obtenemos una cuota tributaria defraudada de doce mil euros (12.000€).

Por tanto, al ser la cuantía defraudada inferior a 120.000€, y siguiendo con lo dispuesto en el artículo 305.1 CP, no se cumpliría la última nota del tipo, y por lo tanto no podríamos subsumir la conducta de Victorino en el delito de Fraude Fiscal.

Sin embargo, esto no quiere decir que la conducta de Victorino quede impune, puesto que el hecho de que la cuantía defraudada no alcance los 120.000€ nos sitúa ante una infracción fiscal administrativa. Por tanto, debemos acudir ahora al título IV de la Ley General Tributaria, en el que se regulan las infracciones y sanciones tributarias.

En este caso nos encontramos ante una infracción tributaria por dejar de ingresar parte la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Al liquidar el ITP y AJD, Victorino declaró una menor base imponible, y en consecuencia no ingresó la totalidad

³³ Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

de la deuda tributaria que debiera haber ingresado. Este supuesto aparece recogido en el artículo 191 LGT. En este artículo se califica la infracción de grave en los casos en que la base de la sanción (es decir, la cuota defraudada) sea: a) superior a 3.000€; y b) exista ocultación.

La primera condición se cumple, evidentemente, y para verificar si se cumple la segunda debemos atender al artículo 184. 2 de la misma Ley. Este artículo establece que se entiende como ocultación de datos a la administración tributaria la presentación de declaraciones en las que se incluyan importes falsos, o se omitan parcialmente ingresos, o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria. La sentencia de la Audiencia nacional de 28 de septiembre de 2000³⁴ expone los tres factores necesarios para apreciar la concurrencia de ocultación:

1. La ocultación de datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria
2. Mediante la falta de presentación o la presentación de declaraciones inexactas
3. Que se produzca un perjuicio económico a la Administración tributaria

Recordemos que Victorino declaró ante la hacienda pública un importe de compraventa falso, doscientos mil euros inferior al real, por lo que podemos asegurar que existe ocultación en su conducta, puesto que una vez presentada dicha declaración, si contiene omisiones o falsedades, la ocultación se ha producido y surtirá efectos plenos como circunstancia calificadora, incluso aunque Victorino en una inspección tributaria desvelase la ocultación de manera espontánea³⁵.

Nos encontramos, por tanto, ante una infracción tributaria grave. La sanción por infracción grave determinada en la LGT consiste en una multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento. Esta cantidad se graduará incrementando el porcentaje mínimo de acuerdo con los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública. Puesto que no tenemos noticia de que Victorino haya sido sancionado por una infracción tributaria con anterioridad, nos atenderemos

³⁴ SAN 0206/2000, de 28 de septiembre ECLI: ES:AN:2000:5794

³⁵ Sanz Gadea, E. (2004). *Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias. La ocultación de datos*. Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF, (259), 31–62.

solamente al segundo criterio de graduación, el perjuicio económico contra la Hacienda Pública.

De acuerdo con el razonamiento desarrollado anteriormente, la cuota tributaria que Victorino debería haber abonado por el ITP y AJD a raíz de la compra del inmueble es de 72.000€ (el 6 por 100 de un millón doscientos mil euros, el precio real de compraventa del inmueble), mientras que, como consecuencia de la declaración de un precio falseado e inferior a la cantidad declarada, sólo abonó la suma de 60.000€. Esto significa que la cuota defraudada, en relación con la cantidad que se hubiera debido ingresar es del 16,67%. Este porcentaje constituye el perjuicio económico para la Hacienda Pública, por lo que se cumple también el tercer requisito recogido en la sentencia mencionada.

Por tanto, siguiendo las normas establecidas en el artículo 187.1.b LGT, debemos incrementar la sanción mínima (que habíamos fijado en el 50 por 100 de la base de la sanción) en 10 puntos porcentuales, lo que implica que la multa pecuniaria será ahora proporcional del 60 al 100 por ciento de la base de la sanción. La base de la sanción es la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción, es decir, 12.000€.

En conclusión, la sanción por la infracción tributaria cometida por Victorino será de una multa de 7.200€ a 12.000€.

Puesto que se consideran infracciones tributarias las acciones dolosas o culposas en cualquier grado de negligencia, no sería necesario demostrar el dolo de Victorino, a pesar de la existencia, como expusimos anteriormente, de dolo directo en la conducta de Victorino.

2.3. Delito fiscal relativo a la recepción de 400.000€

Del análisis realizado en el punto anterior se desprende que Victorino no sería responsable del delito fiscal relativo a la compraventa del inmueble por razón de cuantía, sin embargo, existe otra acción que podría dar lugar a la comisión de este delito.

El 5 de febrero de 2018 se realiza una transferencia de 400.000€ a la Sociedad Portobello Developments Ltd, cantidad que se deposita en una cuenta del BAC Panamá, cuya titularidad corresponde a dicha sociedad. Victorino es el beneficiario último y autorizado bancario de la compañía. Esta suma no fue declarada ante la Hacienda Pública, a la que se le ocultó el ingreso hasta que fue descubierto gracias a la colaboración de las autoridades panameñas.

Es importante el hecho de que la transferencia se realice no a Victorino, sino a una sociedad que este posee, ya que para poder considerar si se le puede imputar a Victorino un delito de fraude fiscal, lo primero que debemos determinar es si el tribunal puede aplicar en este caso la doctrina conocida como *del levantamiento del velo*.

DE ÁNGEL YÁGÜEZ³⁶ describe el levantamiento del velo de la siguiente manera: “*si los Tribunales entienden que la estructura formal de la persona jurídica se utiliza con una finalidad fraudulenta y de forma desajustada respecto a lo que constituye su justificación, aquéllos descartan o prescinden de esa persona jurídica o de alguna de las consecuencias que de ella dimanen*”. De esta forma, el levantamiento del velo constituye una técnica judicial mediante la que los jueces se desentienden de la persona jurídica con el objetivo de evitar que ésta se utilice con fines fraudulentos, como podría ser el fraude fiscal. Como se expresa en la STS de 21 de mayo de 2014³⁷, la creación de una empresa aparente alude a la utilización fraudulenta de la personalidad jurídica, lo que consiente la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo.

Por tanto, para definir si el juez podría o no “levantar el velo” de Portobello Developments Ltd, debemos determinar si cumple con los requisitos para ser considerada una sociedad instrumental, definida por el DEJ como aquella sociedad que se crea con el objetivo de eludir impuestos, evasión fiscal y corrupción bancaria. Entre los indicios que nos llevan a considerar dicha empresa como una sociedad pantalla nos encontramos que Victorino sea beneficiario único y también único autorizado bancario (STS de 4 de marzo de 2020³⁸). Además, daré por hecho que la sociedad carece de actividad económica real,

³⁶ De Ángel Yágüez, R. (2015). *La doctrina del «levantamiento del velo» y las sociedades interpuestas*. Estudios De Deusto, 43(2), 11-51.

³⁷ STS 3297/2014 de 21 mayo ECLI: ES:TS: 2014:3297

³⁸ STS 809/2020, de 4 de marzo ECLI:ES:TS:2020:809

puesto que no se describen en el caso más movimientos económicos que este pago y la posterior transferencia de 200.000€ a través de la que se vacía la cuenta bancaria de la sociedad.

Una vez definido que nos encontramos ante una sociedad pantalla ante la que cabe el levantamiento del velo, y por tanto a efectos prácticos la transferencia fue recibida por el propio Victorino, debemos determinar cuál es la cuota defraudada. El artículo 2 de la LIRPF³⁹ define el objeto de este impuesto como la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley. Puesto que en esta misma ley se definen las ganancias y pérdidas patrimoniales como las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, la conclusión es clara: Victorino debió de haber integrado su ganancia patrimonial de 400.000€ en la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al no darse ninguna de las excepciones recogidas en el artículo 33 LIRPF.

Además, el artículo 39 de la misma Ley nos dice que las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, por lo que, al margen del delito de fraude fiscal, Victorino deberá abonar en el presente ejercicio la cuota de IRPF relativa a esta cantidad.

Dado que las ganancias patrimoniales se integran en la base liquidable general, y ya que la cuota se debió haber abonado en 2018, aplicaremos los tipos vigentes en este año para dicha base. Dado que no disponemos de los datos suficientes para calcular la cuota exacta, realizaremos una estimación aplicando sobre la cuota estatal la escala autonómica para residentes en el extranjero. Las cuotas aplicadas se ilustran en las siguientes tablas:

³⁹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,5

Cuota íntegra estatal (Fuente: Sede electrónica AT)

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,5

Cuota íntegra autonómica para residentes en el extranjero (Fuente: Sede electrónica AT)

Como se puede observar, el tipo total a aplicar a partir de los 60.000€ será del 45% (22,5 + 22,5), a lo que habrá que sumarle la cantidad de 17.901,5€, correspondiente a los primeros 60.000€. Estos cálculos resultan en una cuota tributaria, que Victorino debió abonar a la Hacienda Pública en 2018, de 170.901,5€.

Pues bien, teniendo todo esto en cuenta, acudimos a la redacción del artículo 305 CP, que establece como delito de fraude fiscal la elusión de tributos siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 120.000€. Por tanto, en este caso a Victorino sí se le podría imputar el delito de fraude fiscal, ya que como se ha razonado a lo largo de este punto, es posible levantar el velo, por lo que existe una deuda tributaria por ganancias personales que no se ha ingresado a Hacienda (elusión fiscal) y esta cantidad es mayor de 120.000€.

Se dará aquí por analizada la concurrencia de dolo en base a los mismos términos expuestos en el punto anterior, con la intención de no resultar reiterativo.

2.4. Delito de cohecho impropio

Victorino ostentó entre el 15 de junio de 2016 y el 25 de junio de 2019 el cargo de concejal consistorial. Este es un cargo en el que se desarrollan, siendo la elección popular el título habilitante para ello, funciones públicas. Según el artículo 24 CP esta circunstancia sitúa

a Victorino en la consideración de funcionario público a efectos penales. La condición del concejal como funcionario público está sobradamente reconocida, como se refleja en la jurisprudencia en sentencias como la STS de 19 de diciembre de 2000⁴⁰, o la STS de 25 de abril de 2018⁴¹. Si bien es cierto que existe discusión acerca de si un concejal es considerado funcionario público desde su elección o desde la toma formal de posesión, este asunto no influye en nuestro caso.

Por ello, Victorino fue susceptible de cometer, como funcionario público, un delito de cohecho. Este delito se define como la recepción o solicitud de dádiva, favor o retribución a cambio bien de realizar un acto contrario a los deberes inherentes de su cargo, bien de realizar un acto propio de dicho cargo⁴². Puesto que no conocemos que Victorino haya realizado ningún acto irregular en el tiempo que ejerció la función pública, no podríamos encajar su conducta en esta definición.

Sin embargo, el Código Penal recoge, en su artículo 422 la figura del cohecho impropio. Este tipo penal, menos exigente, tan sólo exige que se admita la dádiva o regalo que fueran hechos en consideración al cargo o función para que se incurra en un delito de cohecho.

Por tanto, y habido en cuenta que Victorino recibió durante el ejercicio de su cargo un ingreso no declarado en una cuenta radicada en el extranjero, la dificultad radicaría en determinar que este ingreso fue realizado en consideración a su condición de concejal, sin que sea necesario demostrar la realización de ningún acto específico realizado como consecuencia de este pago.

La prueba de que el ingreso se hizo en condición al cargo no es asunto menor, puesto que en ningún caso el mero hecho de ostentar un cargo público sería suficiente para permitir la apreciación del delito de cohecho pasivo impropio, debiendo tener también en consideración los usos sociales generalmente admitidos⁴³. En el Auto del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2007⁴⁴, por ejemplo, se expone que la aceptación de la,

⁴⁰ STS 1952/2000, de 19 de diciembre ECLI ES:TS:2000:9367

⁴¹ STS 196/2018, de 25 de abril ECLI ES:TS:2018:1614

⁴² Artículo 419 del Código Penal

⁴³ Aoulad Ben Salem Lucena, A.J (2017): *El delito de cohecho: Regalo y adecuación social tras la nueva Ley de Transparencia*. Universidad de Granada.

⁴⁴ ATS 20637/2006, de 27 de septiembre de 2007 ECLI: ES:TS:2007:12929A

por aquel entonces, presidenta del Tribunal Constitucional, de un premio de 30.000€ no constituía un delito de cohecho, al no existir prueba suficiente de que esta cantidad se otorgaba en atención a su cargo. En este mismo auto se sientan los requisitos para apreciar la concurrencia de la conducta delictiva, que son:

1. Existencia de una dádiva o regalo
2. Que sea admitido por su destinatario
3. Que el destinatario sea autoridad o funcionario
4. Que la dádiva se ofrezca en consideración de la función que ejerce el receptor o que persiga la consecución de un acto no prohibido legalmente

La concurrencia de los tres primeros requisitos es clara y no precisa de mayor profundización, sin embargo, los indicios que contribuyen a determinar que el ingreso se hizo en consideración al cargo de Victorino en este supuesto son escasos, ya que desconocemos la identidad del sujeto activo, del que sólo sabemos que ordenó la transferencia a través de la Sociedad Omega Investments, Ltd. Este hecho no nos permite conocer si el sujeto pudiera haberse visto beneficiado por la actuación de Victorino respecto a su cargo, factor que se ha considerado clave como prueba de que la dádiva se ha hecho en consideración al cargo en sentencias como la del caso Trajes de Camps (STS de 17 de mayo de 2010⁴⁵) o la del caso Botellas de vino (ATS de 17 de marzo de 2017⁴⁶).

Por tanto, la prueba más sólida que respaldará que la dádiva de 400.000€ se hizo en consideración al cargo o función pública reside en el hecho de que Victorino intentó ocultar dicho ingreso a la Hacienda española escogiendo como lugar para recibir esta cantidad una cuenta extranjera a nombre de una sociedad de la cual él es último beneficiario. Según NAVARRO CARDOSO⁴⁷ en los casos en los que la dádiva no obedece a una razón protocolaria, habría que argumentar su tipicidad en sentido inverso, es decir, debemos preguntarnos si Victorino hubiera recibido el ingreso en caso de no ocupar el puesto de concejal. Dada la nula información que se da en el supuesto de hecho acerca de las razones de esta “donación” y teniendo en cuenta los indicios ya expuestos,

⁴⁵ STS 478/2010, 17 de Mayo de 2010 ECLI ES:TS:2010:2180

⁴⁶ ATS 21024/2016 de 17 de marzo de 2017 ECLI: ES:TS: 2017:2128A

⁴⁷ Navarro Cardoso, F. (2018). *El cohecho en consideración al cargo o función*. Editorial Tirant lo Blanch.

parece razonable determinar que la respuesta a esta pregunta sería negativa, evidenciando la tipicidad de la transferencia.

La pena por incurrir en un delito de cohecho impropio, es decir, el delito de cohecho recogido en el artículo 422 CP es de prisión de seis meses a un año y suspensión de empleo y cargo público de uno a tres años.

3. CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS DE LOS DELITOS

Según las conclusiones a las que se ha llegado a través del análisis anterior, podemos determinar que Victorino sería responsable de los siguientes delitos:

1. Delito de Fraude Fiscal (art. 305 CP), por la omisión del pago del tributo del IRPF correspondiente al ingreso de la cantidad de 400.000€.
2. Delito de Cohecho impropio (art. 422 CP), por la recepción de la cantidad de 400.000€ en consideración al cargo mientras ocupaba la posición de concejal consistorial.
3. Delito de Blanqueo de Capitales (art. 301 CP) por la ocultación de bienes procedentes de actividades delictivas, concretamente del delito de Fraude Fiscal y delito de Cohecho.
4. Infracción administrativa tributaria grave por la omisión del pago de 12.000€ correspondientes a la cuota tributaria del ITP y AJD relativa a la compra de la vivienda.

Dejando al margen la infracción administrativa, Victorino podría ser hallado culpable de tres delitos distintos, por lo que tendremos que determinar la relación existente entre ellos, comenzando por concretar si existe un concurso real o ideal de delitos, o ambos.

Las acciones que dar lugar a la comisión de los delitos son tres, a saber: la recepción de 400.000€ mientras ocupaba un cargo público, la no declaración de esta cantidad a efectos del pago del IRPF y la ocultación a través de un entramado societario de dicha suma a la

Hacienda Pública, con el objetivo de ocultar su origen ilícito. Tenemos por tanto tres acciones diferentes que dan lugar a tres delitos distintos. Este hecho encaja en la definición de concurso real de delitos, cuya regla general de aplicación se encuentra recogida en el artículo 73 CP:

“Al responsable de dos o más delitos o faltas se le impondrán todas las penas correspondientes a las diversas infracciones para su cumplimiento simultáneo, si fuera posible, por la naturaleza y efectos de las mismas.”

En este sentido, se debe dar especial importancia a la existencia de la finalidad en Victorino de ocultar o enmascarar la ilicitud del origen de sus ganancias derivadas del delito de fraude fiscal, puesto que si concurre este ánimo sí estamos ante un concurso real de delitos entre el delito fiscal y el de blanqueo, mientras que si este elemento no se encuentra presente tan sólo procederá el castigo por el delito fiscal, por estar la posesión ulterior integrada en su tipo⁴⁸. Puesto que ya se han expuesto los motivos por los que la conducta de Victorino sí presenta la intención mencionada, sí se dará el correspondiente concurso real de delitos.

Por último, es conveniente mencionar que el autoblanqueo no ve absorbido en ningún momento su desvalor por el delito previo, puesto que su autonomía y objetividad lesiva trasciende del agotamiento del delito previo, ya sea este el cohecho o el delito fiscal⁴⁹ (esta conclusión se desprende del análisis realizado anteriormente, pero conviene materializarla en este apartado).

Paso, por tanto, a desglosar las penas correspondientes a los delitos cometidos:

- a) Por el delito de Fraude: prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la cuota defraudada.
- b) Por el delito de cohecho impropio: pena de prisión de seis meses a un año y suspensión de empleo y cargo público de uno a tres años.

⁴⁸ Linares, M.B. (2017). *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los arts. 305 y 305 bis del CP*. Tesis Doctoral Universidad de Sevilla.

⁴⁹ Berenguer Pascual, S. (2020). *El delito de corrupción en los negocios*. Boletín Oficial del Estado.

- c) Por el delito de blanqueo de capitales: pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes blanqueados. Además, por el delito de blanqueo cuyo antecedente sea el delito de cohecho se impondrá dicha pena en su mitad superior, al pertenecer este al Capítulo V del Título XIX del Código.

Como se puede ver, la pena más grave que se le podría imponer a Victorino sería la de prisión de seis años. Si nos atenemos a lo dispuesto en el artículo 76 CP, esto significa que el máximo cumplimiento efectivo de la condena de Victorino no podrá ser mayor a dieciocho años (que es el triple de 6). Como vemos, este límite no nos afecta, puesto que si sumamos la máxima pena que se podría imponer por los tres delitos obtendríamos un total de 12 años de prisión.

Además (y dado que Victorino ya no ostenta cargo público alguno) se le deberá imponer una multa de 170.901,5€ a 1.025.409€ por el fraude (del tanto al séxtuplo) y de 170.901,5€ a 512.704,5€ por el blanqueo de capitales (del tanto al triplo).

3.1. El decomiso asociado al delito de cohecho

El decomiso de los frutos del blanqueo de capitales tiene su justificación en la intención de que el blanqueo no resulte provechoso para el delincuente. Este decomiso se recoge en los artículos 127 y siguientes del Código Penal, y se podrá realizar aun cuando la persona en cuestión esté exenta de responsabilidad criminal. Además, la figura del decomiso no precisa de una condena previa, siendo este hecho esencial para recuperar los activos en los casos en los que el sujeto esté muerto, fugado, sea inmune, o incluso demasiado poderoso⁵⁰

De hecho, la propia Comisión Europea⁵¹ expresó que *“Luchar eficazmente contra el delito significa golpear a los delincuentes donde más les duele. El decomiso y la recuperación de los productos del delito afectan a sus recursos y constituyen un capítulo esencial de la estrategia de la Unión Europea en materia de lucha contra el delito*

⁵⁰ Aguado-Correa, T. (2013). *Decomiso de los productos de la delincuencia organizada: garantizar que el delito no resulte provechoso*. Revista electrónica de ciencia penal y criminología, 15.

⁵¹ Comunicación de la comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Hacia una política de Derecho penal de la UE: garantizar la aplicación efectiva de las políticas de la UE mediante el Derecho penal /* COM/2011/0573 final */

financiero. Se debería seguir trabajando para poner de relieve la importancia del decomiso como uno de los medios más eficaces para luchar contra la delincuencia organizada”.

Esta afirmación nos da una idea de la importancia de esta figura en el entorno de la Unión Europea, y en consecuencia, del peso que debe tener en este trabajo, donde se analizará la posibilidad de proceder con este decomiso incluso aunque finalmente Victorino no resulte condenado, así como de la naturaleza del “decomiso equivalente”, figura que probablemente hubiese que poner en práctica a la hora de realizar este decomiso, debido a la imposibilidad de alcanzar el dinero objeto de blanqueo.

Los delitos de cohecho se encuentran afectados por el decomiso recogido en el artículo 127 bis CP. Este artículo señala que el juez o tribunal ordenará el decomiso de los bienes, efectos y ganancias pertenecientes a una persona condenada por, entre otros, un delito de cohecho, cuando se resuelva, a partir de “indicios objetivos fundados” que los bienes o efectos provienen de una actividad delictiva, y no se acredite su origen lícito. Esto es lo que se conoce como decomiso ampliado⁵².

Mediante la introducción en el ordenamiento jurídico del decomiso ampliado, lo que se pretendía, según CARRILLO DEL TESO⁵³ era salvar el escollo que suponía la prueba a la hora de llevar a cabo el decomiso, puesto que, en ocasiones, especialmente al enjuiciar grandes organizaciones criminales, demostrar el origen de cada operación delictiva con certeza constituía una tarea casi imposible. En el caso del decomiso ampliado, basta con la existencia de indicios que permitan una presunción *iuris tantum*⁵⁴ por parte del tribunal. Como se recoge textualmente en la Ley Orgánica 1/2015⁵⁵:

“El decomiso ampliado no se fundamenta en la acreditación plena de la conexión causal entre la actividad delictiva y el enriquecimiento, sino en la constatación por el juez, sobre

⁵² Descrito por el Diccionario del Español Jurídico como el decomiso de bienes, efectos y ganancias pertenecientes a una persona condenada por ciertos delitos citados en el Código Penal, ordenado por el juez o tribunal cuando resuelva, a partir de indicios objetivos fundados, que los bienes o efectos provienen de una actividad delictiva, y no se acredite su origen lícito.

⁵³ Carrillo del Teso, A. (2018). *Decomiso y Recuperación de Activos en el Sistema Penal Español*. Editorial Tirant lo Blanch.

⁵⁴ Principio legal por el que se da por cierta una cosa salvo que se pruebe lo contrario

⁵⁵ Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

la base de indicios fundados y objetivos, de que han existido otra u otras actividades delictivas, distintas a aquellas por las que se condena al sujeto, de las que deriva el patrimonio que se pretende decomisar. Véase que la exigencia de una prueba plena determinaría no el decomiso de los bienes o efectos, sino la condena por aquellas otras actividades delictivas de las que razonablemente provienen”

Por ello, para poder llevar a cabo el decomiso de los 400.000€ ingresados por Victorino bastará con corroborar la existencia de ciertos indicios que permitan al tribunal presumir su origen ilícito. El propio Código Penal en el art. 127 bis.2 nos indica los indicios a tener en cuenta para determinar que estos provienen de una actividad delictiva, en este caso, el cohecho. Estos indicios son:

1. La desproporción entre el valor de los bienes y efectos de que se trate y los ingresos de origen lícito de la persona condenada.
2. La ocultación de la titularidad o de cualquier poder de disposición sobre los bienes o efectos mediante la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, o paraísos fiscales o territorios de nula tributación que oculten o dificulten la determinación de la verdadera titularidad de los bienes.
3. La transferencia de los bienes o efectos mediante operaciones que dificulten o impidan su localización o destino y que carezcan de una justificación legal o económica válida.

Recordemos aquí tres aspectos descritos en los hechos. En primer lugar, Victorino recibe la cantidad de 400.000€ en una cuenta de la que es titular la persona jurídica Portobello Developments Ltd., de la que Victorino es beneficiario único y autorizado bancario. En segundo lugar, esta cuenta está radicada en la República de Panamá, y, por último, la transferencia se realizó por la sociedad Omega Investments Ltd., radicada en las Islas Vírgenes Británicas y de titularidad desconocida.

La República de Panamá se recoge como estado considerado paraíso fiscal en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, ya referido. Sin embargo, y atendiendo al artículo 2 de dicho decreto, no es considerado como tal desde la firma del convenio de doble imposición entre España y Panamá el 7 de octubre de 2010, que entró en vigor el 25 de

julio de 2011. Esto implica que en el momento de los hechos Panamá ya no estaba considerada como paraíso fiscal. Por su parte, las Islas Vírgenes Británicas sí tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa (término que engloba a los conocidos como paraísos fiscales) tanto ahora, como confirma la orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, como en el momento de los hechos, al hallarse recogido este territorio en el antes mencionado Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

Por otro lado, el hecho de que la cuenta donde se recibiera la transferencia pertenezca a una persona jurídica cuyo último y único beneficiario es Victorino, se podría entender como una ocultación de la titularidad de los 400.000€ a través de la utilización de personas jurídicas, circunstancia que se vería apoyada por el hecho de no haber podido identificar al beneficiario de la cuenta desde la que se realiza la transferencia, propiedad de Omega Investments Ltd.

Dados todos estos indicios, estaríamos en disposición de considerar el origen ilícito de la suma de dinero mencionada, a efectos de lo dispuesto en el artículo 127 bis CP, puesto que:

- a) Existen personas jurídicas interpuestas
- b) Hay una jurisdicción no cooperativa (Las Islas Vírgenes) involucrada en la operación
- c) La transferencia se ha hecho sin justificación alguna, de manera compleja y opaca, lo que impide su localización y destino

A todo esto, debemos añadir que uno de los principales indicios que recoge la jurisprudencia en cuanto al origen de los bienes es la debilidad de explicaciones acerca del origen lícito de dichos bienes⁵⁶, indicio que debemos añadir a la lisa previa dada la poca probabilidad de que Victorino pueda argumentar de manera convincente la procedencia lícita de dichos bienes.

Como se decía antes, la figura del decomiso ampliado no necesita de un soporte probatorio tan exigente como el necesario para la imposición de una pena, sino que basta

⁵⁶ Gisbert Pomata, M. (2022). *Los controvertidos requisitos del decomiso ampliado: Indicios objetivos fundados del origen ilícito de los bienes*. Revista Ius et Praxis.

con la constatación por parte del juez de los indicios analizados *supra*. En otras palabras, el decomiso ampliado exige un nivel probatorio inferior, tal y como se recoge en la STS de 23 de noviembre⁵⁷. En todo caso, correspondería a Victorino demostrar que estos indicios son inciertos, acreditando la procedencia lícita de los 400.000€ recibidos en la cuenta del BAC Panamá, en virtud de la aplicación de la presunción *Iuris Tantum*.

Pero ¿cómo proceder al decomiso de esta suma si Victorino los ha transferido en el momento del proceso? Recordemos que, al momento de iniciar este proceso, Victorino ya ha transmitido 200.000€ a Donato por la compra del inmueble y los restantes 200.000€ a una cuenta radicada en Hong Kong. Esto implica que el decomiso de los mismos 400.000€ que se presume según los indicios que tienen un origen ilícito, concretamente en el delito de cohecho impropio, es imposible de realizar.

Pues bien, es aquí donde entra en juego el artículo 127.3 CP, que señala que en estos casos se debe acordar el decomiso de otros bienes por una cantidad que corresponda al valor económico de los bienes mencionados, así como de las ganancias que se hubiera obtenido de ellos. Esto es lo que se conoce como decomiso equivalente, y hace posible el decomiso de otros bienes que posea Victorino hasta alcanzar el valor de 400.000€, cantidad que se presume de origen ilícito.

Otra opción sería la de acordar, además de un decomiso equivalente por la cantidad de 200.000€, el decomiso de los 200.000€ transferidos a la cuenta en Hong Kong, ejercitando lo que se conoce como decomiso de terceros. Esta figura, contemplada en el artículo 127 quater CP, permite decomisar los bienes, efectos y ganancias que hayan sido transferidos a terceras personas en el caso de que (respecto de las ganancias) se hubieran adquirido con conocimiento de que proceden de una actividad ilícita o cuando una persona diligente habría tenido motivos para sospechar, en las circunstancias del caso, de su origen ilícito. El motivo de la existencia de esta figura no es otro que el extendido uso que los criminales hacen de la utilización de terceros para ocultar la titularidad real de los bienes procedentes de la actividad delictiva, en ocasiones a través de entramados societarios⁵⁸, como podría ser el caso.

⁵⁷ STS 632/2020, de 23 de noviembre ECLI ES:TS:2020:4476

⁵⁸ Pillado González, E., & Tomás Farto Piay. (2023). *El tercero afectado por el decomiso y su intervención en el proceso*. Tirant lo Blanch

El problema en este caso sería cómo demostrar que el titular de la cuenta de Hong Kong (desconocido), sabía o pudo haber sospechado del origen ilícito de la cantidad transferida. En este supuesto concreto el problema se supera fácilmente, puesto que el propio art. 127 quater.2 CP indica que se presumirá que así es cuando los bienes se hubieran transferido a título gratuito. Puesto que no consta ningún motivo por el que se realizara la transferencia, y por tanto ninguna contraprestación, podemos (con los datos del supuesto de hecho) asegurar que esta sí se hizo a título gratuito, y en consecuencia presumir que su destinatario conocía de su origen ilícito, pudiendo proceder al decomiso de terceros.

Por último, es relevante a efectos procesales el hecho de que no se haya podido identificar al titular ni beneficiario último de la cuenta, puesto que según el art. 803 ter.a.2.a LECrim, esto constituye uno de los supuestos en los que se puede prescindir de la intervención en el proceso de los afectados por el decomiso. La razón para la existencia de esta excepción es clara, y es el evitar retrasos en el proceso causados por el entramado societario antes mencionado. No tendríamos más que imaginar, lo que no sería ninguna sorpresa, que el titular real de la cuenta de Hong Kong fuera el propio Victorino, aunque esta presunción excede al análisis realizado.

IV. CALIFICACIÓN JURÍDICO PENAL DE LOS HECHOS (HIGINIO)

1. DETERMINACIÓN DE LOS HECHOS CONFLICTIVOS QUE PODRÍAN DAR LUGAR A UN DELITO

Higinio, al igual que Victorino, ha incurrido en varias conductas conflictivas, que podrían verse subsumidas en el tipo de algún ilícito penal. Estas conductas se ven agravadas, además, por el hecho de que Higinio es agente inmobiliario, lo que, como se verá más adelante, le obliga a llevar a cabo una serie de acciones orientadas a prevenir que se cometa un delito de blanqueo de capitales.

En primer lugar, y consciente de que se estaba articulando una operación de compraventa en la que el precio declarado no coincidía con el precio real, y que este excedente estaba abonándose a través de una transferencia por una sociedad extranjera, Higinio realizó

todos los trámites necesarios para llevar a cabo esta operación, sin observar en ningún momento ningún tipo de precaución.

Además, y en la misma línea de falta de diligencia profesional, Higinio no identificó correctamente a su cliente, Victorino, ni informó al SEPBLAC de la operación que se estaba realizando, a pesar del claro riesgo de que una operación de la naturaleza de la realizada se hiciese con el objetivo de alcanzar un resultado ilícito. De esta forma, habría incumplido de manera contundente las obligaciones que la Ley 10/2010⁵⁹ le impone en su calidad de sujeto obligado.

2. ANÁLISIS DE LOS DELITOS COMPATIBLES CON LA CONDUCTA DE HIGINIO

2.1. Delito de blanqueo de capitales

NOTA: Se hará la ficción, a efectos de este análisis, y por la conveniencia del mismo, de que Victorino sí pudiera ser condenado por blanqueo por la operación de compraventa del piso, aunque como he expuesto no sea así por razón de la cuantía de lo defraudado, que no da lugar a un delito de fraude fiscal, sino a una infracción administrativa tributaria.

Dependiendo del *animus*⁶⁰ de Higinio a la hora de intervenir en la operación nos podemos encontrar ante dos situaciones:

1. Higinio conocía de la operación ilícita o aun sospechando de ella decidió no investigarlo en absoluto: nos encontraríamos entonces ante un dolo directo o dolo eventual de Higinio, por lo que podríamos subsumir sus acciones en el tipo general del blanqueo de capitales, recogido en el artículo 301.1 CP.
2. Higinio no conocía ni sospechaba que se estuviese realizando una operación ilícita a raíz de la compraventa del inmueble: estaríamos en este caso ante una situación de blanqueo imprudente tipificado en el artículo 301.3 CP.

⁵⁹ Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

⁶⁰ Según el DEJ: Voluntad o intención de una persona para realizar un acto o negocio jurídico consciente de sus consecuencias.

A continuación, se analizarán ambas situaciones:

Mediante su actividad profesional, preparando y administrando la compraventa del inmueble realizada por Victorino, se podría decir que Higinio colaboró en gran medida a la ocultación de la parte no declarada por el primero en la compraventa del inmueble. De esta forma, y en palabras del propio código penal Higinio estaría ayudando a Victorino a *“eludir las consecuencias legales de sus actos”*. Esta acción se encuentra recogida en el tipo del blanqueo de capitales del artículo 301.1 CP. Este tipo general, sin embargo, exige que haya un dolo, ya sea este directo o eventual. Como se expresa en la STS 557/2012, de 9 de julio⁶¹: *“no es suficiente con que el acusado tenga una simple sospecha de la ilicitud del origen de los bienes a blanquear”*. La sala, por tanto, en esta sentencia acude al dolo eventual (ampliamente admitido) considerando que este existe cuando el sujeto *“consideró seriamente y aceptó como altamente probable que el dinero tenía su origen en un delito”*. Recordemos que Higinio tenía constancia de todas las condiciones económicas de la operación en el momento de participar en ella.

Como ya he desarrollado en este trabajo, el origen ilícito de los bienes objeto de blanqueo en este caso se sitúa en la constitución de la cuota defraudada producto del delito de fraude fiscal, por lo que, si Higinio conoce del delito fiscal, conoce también del origen ilícito de los bienes, al ser la misma cosa.

Por tanto, el tribunal podría considerar que Higinio cumple con las dos notas propias de la comisión del delito de blanqueo en su modalidad dolosa recogidas en la STS 317/2016 de 15 de abril⁶²:

- a) Siendo consciente de la alta probabilidad del origen delictivo de los bienes, constituyendo por tanto un caso de dolo eventual
- b) Participando en la finalidad de ocultar o encubrir este origen ilícito a través de la redacción de todos los documentos necesarios para realizar la operación

⁶¹ STS 4934/2012, de 9 de julio ECLI ES:TS:2012:4934

⁶² STS 1582/2016, de 15 de abril ECLI:ES:TS:2016:1582

Sin embargo, puede que Higinio desconociera realmente las intenciones o acciones llevadas a cabo por Victorino relativas a infracciones penales, por lo que el tribunal podría apreciar que se estaría cometiendo un delito en todo caso debido a una imprudencia.

En el delito de blanqueo de capitales sí cabe la imprudencia, que viene explícitamente recogida en el artículo 301.3 CP. Esta imprudencia eso sí, deberá ser grave, tal y como dice el citado artículo. Son varias las sentencias que comentan la naturaleza de esta modalidad delictiva, exponiendo que su finalidad es la de castigar a aquel que, pudiendo haber conocido de la procedencia ilícita de los bienes, no actuó con la diligencia o cautelas exigibles en su actividad⁶³.

A este respecto, resulta de gran interés para el caso la Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo 47/2021, de 21 de enero⁶⁴. Como se analizó en el apartado anterior, Higinio incumplió de forma grave los deberes y cautelas que la Ley le exige como consecuencia de su actividad profesional, al tratarse de un sujeto obligado. Pues bien, esta sentencia señala que:

*“El injusto imprudente del delito de blanqueo reclama identificar el incumplimiento de dos deberes normativos principales, el deber de evitación del resultado de favorecer una precedente actividad delictiva mediante alguna de las acciones que se describen en el tipo objetivo del artículo 301.1º CP. Y, otro, el deber de activar los mecanismos instrumentales de comprobación, indagación y representación sobre el origen del bien o el dinero recibido. De manera que el incumplimiento de este segundo a consecuencia de una conducta gravemente descuidada del agente es el que explique el incumplimiento del primero.”*⁶⁵

De esta forma, Higinio, al incumplir como sujeto obligado con las medidas que le impone la legislación sobre prevención del delito de capitales, entraría de lleno en el supuesto de comisión de este delito en su modalidad de imprudente. El hecho de que se trate de un sujeto obligado le hace, además, más susceptible de ello, puesto que son más los deberes

⁶³ En este sentido, las sentencias STS 257/2014, de 1 de abril o la STS 1034/2005, de 14 de septiembre

⁶⁴ STS 218/2021, de 21 de enero ECLI:ES:TS:2021:218

⁶⁵ Merchán González, A. (2021). *Aspectos significativos del delito de blanqueo de capitales*. Revista de Jurisprudencia.

que su actividad profesional le obliga a observar. Esta especial predisposición se evidencia, a título de ejemplo, en la STS 363/2021, de 29 de abril⁶⁶, que expone textualmente: “*Este delito no tiene por qué ser cometido exclusivamente por aquellos a quienes la ley les impone medidas de prevención ante el blanqueo de capitales (...)*”

Pues bien, una vez determinado que Higinio sí se encuentra en posición de haber cometido un delito de blanqueo imprudente, apliquemos la teoría al caso concreto. Mediante su actividad profesional Higinio colaboró a consumar una operación en la que se le ocultaba a la hacienda pública una cantidad de dinero que debiera haber sido declarada parte del valor de compraventa a efectos de pago del ITP y AJD. A través del incumplimiento *grave* de sus obligaciones de cautela y cuidado en materia de prevención del blanqueo, Victorino no identificó la comisión de un delito de fraude fiscal en ese momento, ignorando por tanto el origen ilícito del capital. Desconociendo este ilícito, Higinio procedió a elaborar toda la documentación necesaria para que la operación (cuyo fin último era el de ocultar dicho capital) llegara a buen puerto, incurriendo así en el tipo delictivo recogido en el artículo 301 CP, en cuanto se han realizado actos para ayudar a encubrir el origen ilícito de los bienes, como lo es el participar en una operación económica a través de sociedades pantalla extranjeras.

Se debe destacar, además, que existen obligaciones administrativas (como lo son las recogidas en la Ley 10/2010, que se verá más adelante) cuyo cumplimiento evidencia el origen ilícito de los bienes⁶⁷. De esta forma, por el mero hecho de cumplir con sus obligaciones, Higinio habría podido deducir dicho origen, situándolo en un grado de culpabilidad aún mayor como sujeto obligado.

Higinio por tanto podría ser imputado bien por un delito de blanqueo de capitales doloso, bien por su modalidad culposa, dependiendo de la apreciación que hiciera el tribunal de los indicios analizados.

⁶⁶ STS 1582/2021, de 29 de abril ECLI:ES:TS:2021:1582

⁶⁷ Silva Pacheco, J. (2012). *El delito de blanqueo imprudente*. El notario del siglo XXI: Revista 45, Opinión

2.2. Delito de fraude fiscal

Se podría analizar en este apartado la posibilidad de que Higinio actuara como cooperador necesario o cómplice en el delito de fraude fiscal cometido por Victorino en lo que a la evasión del ITP y AJD se refiere. Sin embargo, del análisis realizado a este respecto se desprende que, por razón de cuantía, Victorino no es responsable de este delito, por lo que resulta imposible atribuirle a Higinio una cooperación.

2.3. Incumplimiento de los deberes como sujeto obligado

Higinio, en su calidad de agente inmobiliario, es un sujeto obligado por la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo⁶⁸, que en su artículo 2.1.1 señala como sujetos obligados a quienes ejerzan profesionalmente actividades de agencia, comisión o intermediación en la compraventa de bienes inmuebles.

Esto es de suma relevancia, puesto que esta misma ley recoge en su capítulo II la diligencia debida que deber desarrollar los mencionados sujetos obligados del artículo 2. Entre estos deberes de diligencia se encuentran los siguientes:

- a. *Identificación formal: Identificar a cuantas personas físicas o jurídicas pretendan establecer relaciones de negocio*
- b. *Identificación del titular real: Los sujetos obligados identificarán al titular real y adoptarán medidas adecuadas a fin de comprobar su identidad con carácter previo al establecimiento de relaciones de negocio o a la ejecución de cualesquiera operaciones.*
- c. *Propósito e índole de la relación de negocios: Los sujetos obligados obtendrán información sobre el propósito e índole prevista de la relación de negocios. (...). Tales medidas consistirán en el establecimiento y aplicación de procedimientos de verificación de las actividades declaradas por los clientes. Dichos procedimientos tendrán en cuenta el diferente nivel de riesgo y se basarán en la obtención de los clientes de documentos que guarden*

⁶⁸ En adelante LPBCyFT

relación con la actividad declarada o en la obtención de información sobre ella ajena al propio cliente.

- d. Seguimiento continuo de la relación de negocios: Los sujetos obligados aplicarán medidas de seguimiento continuo a la relación de negocios, incluido el escrutinio de las operaciones efectuadas a lo largo de dicha relación a fin de garantizar que coincidan con el conocimiento que tenga el sujeto obligado del cliente y de su perfil empresarial y de riesgo, incluido el origen de los fondos y garantizar que los documentos, datos e información de que se disponga estén actualizados*

Además, los agentes inmobiliarios están obligados a examinar con especial atención cualquier operación que pueda estar relacionada con el blanqueo de capitales. En especial, dice la Ley, toda operación que presente indicios de fraude. Según el artículo 18 de la citada Ley si tras llevar a cabo este examen, el agente considera que existen indicios de que se está llevando a cabo una operación relacionada con el blanqueo de capitales, debe efectuar, por iniciativa propia y sin dilación, la oportuna comunicación al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias⁶⁹.

Pues bien, analizada la legislación al respecto, veamos el desarrollo de la actuación de Higinio en la compraventa. Por un lado, no procedió a identificar correctamente a su cliente (art. 3 y 4), tal y como obligan las diligencias propias de su condición de sujeto obligado, y por otra, no realizó comunicación alguna al SEPBLAC, a pesar del claro riesgo inherente de la operación (art.18).

Ambas conductas están calificadas en la Ley estudiada como infracciones graves, cuya sanción consistirá en una multa cuyo importe mínimo será de 60.000€, y cuyo importe máximo será “*la mayor de las siguientes cifras: el 10 por ciento del volumen de negocios anual total del sujeto obligado, el tanto del contenido económico de la operación, más un 50 por ciento, el triple del importe de los beneficios derivados de la infracción, cuando dichos beneficios puedan determinarse, o 5.000.000 euros. A los efectos del cálculo del volumen de negocios anual, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 56.2*”. Además,

⁶⁹ En adelante SEPBLAC

le deberá imponer, bien una amonestación pública, bien una amonestación privada por su conducta.

Sin embargo, no podemos olvidar, como ya se ha analizado, que Higinio podría ser imputado por un delito de blanqueo de capitales por las mismas acciones (u omisiones). En caso de que el juez considerase a Higinio culpable de cometer este delito, tanto en su modalidad dolosa como culposa, el desvalor propio de la infracción penal absorbería al de la infracción administrativa. El propio artículo 62.2 de la LPBCyFT señala: “*No podrán sancionarse con arreglo a esta Ley las conductas que lo hubieran sido penal o administrativamente cuando se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento jurídico*”. Por tanto, si se estima que Higinio es culpable de un delito de Blanqueo, sea este doloso o imprudente, no procedería aplicar también la sanción administrativa, de acuerdo con el mencionado artículo y el principio *non bis in ídem*.

3. CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS DE LOS DELITOS

Del análisis realizado se desprende que a Higinio podrían imputársele los siguientes delitos:

1. Autor de un delito de blanqueo de capitales doloso, con consideración del dolo eventual.
2. Autor de un delito de blanqueo de capitales culposo, por imprudencia grave.
3. Autor de una infracción grave de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, por no cumplir con la diligencia debida inherente a su profesión.

Como es evidente, el primer y el segundo delito son incompatibles entre sí, por lo que el tribunal debe decidir, en base a los indicios existentes (como ya he mencionado), si existe dolo eventual o culpa grave por parte de Higinio, a efectos de subsumir su conducta en el tipo recogido en el art. 301.1 CP, o bien en el recogido en el art. 301.3 CP. Una vez pronunciado sobre esto, entraría en juego su compatibilidad con la infracción administrativa. Para analizar esta situación, habrá que acudir a las reglas de resolución del concurso de normas, concretamente en este caso, entre una norma penal y otra extrapenal. Puesto que el desvalor de la acción de cometer un delito de blanqueo de

capitales absorbe a la falta de diligencia de Higinio para caer en una infracción extrapenal, sólo se tendrá en cuenta el delito, quedando la infracción subsumida en este en virtud del principio *non bis in ídem*. Además, y como se ha mencionado, esta conclusión es la que se recoge en el artículo 62.2 LPBCyFT.

Por tanto, Higinio podría ser condenado por un delito de blanqueo de capitales doloso, en cuyo caso la pena sería de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes, con la posibilidad de establecer, en función a la gravedad del hecho, una inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión por tiempo de uno a tres años; o por el contrario, podría ser hallado culpable de un delito de blanqueo de capitales imprudente, lo que conllevaría una pena de prisión de seis meses a dos años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes blanqueados.

V. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

A través del presente dictamen, basado en el estudio de un caso ficticio, se han podido analizar varios aspectos controvertidos del Derecho penal. Entre ellos se encuentran la posibilidad de que el fraude fiscal actúe como delito antecedente del Blanqueo de Capitales, las figuras del decomiso equivalente y el decomiso ampliado, el caso especial del cohecho impropio, el blanqueo de capitales en su modalidad de imprudente o la pertinencia de la doctrina del levantamiento del velo.

Como se ha podido observar a lo largo del análisis jurídico realizado en este trabajo, el delito de blanqueo de capitales es una figura amplísima y compleja. En cuanto a su amplitud, se pone esta de relieve cuando en la redacción del tipo penal se emplean términos como “*cualquier otro acto*” o “*tienen su origen en una actividad delictiva*”. Esta segunda expresión ha suscitado un extraordinario debate jurisprudencial y doctrinal, puesto que de la interpretación literal del tipo (cualquier delito precedente que haya originado bienes que no se tenían antes de cometerlo) se ha pasado a una interpretación extensiva y analógica por parte de los Tribunales⁷⁰. Estas interpretaciones tienen especial relevancia cuando han dado lugar a discusiones sobre si determinados delitos pueden

⁷⁰ Carballo España, B. (2023). *El tipo penal de blanqueo de capitales: una exigencia económica que ha perdido los límites*. ElDerecho.com.

desempeñar el papel del “*delito antecedente*” como sucede con el delito fiscal (situación aquí analizada) o el delito de alzamiento de bienes.

Esta amplitud da lugar, como se ha expuesto, a la preocupación por parte de la doctrina acerca de la conversión de este tipo delictivo en una especie de rescate cuando no ha sido posible una condena por el delito antecedente⁷¹.

Esta complejidad del tipo se ve además agravada si tenemos en cuenta la dimensión internacional que suele tomar el blanqueo de capitales, especialmente en lo relativo a su persecución. Con la liberalización del sistema financiero internacional, así como el avance de las nuevas tecnologías, hacen que averiguar el origen de los bienes para saber si se sitúa en una actividad ilícita sea una tarea extremadamente compleja⁷². Esta complejidad es causa directa de la gran importancia que en el contexto internacional se le da a la *prevención* del blanqueo, adoptando medidas que convierten esta prevención en un terreno cada vez más amplio, como sucede en la Unión Europea. De esta forma, la prevención y la transparencia se sitúan como eje vertebrador de la lucha contra el blanqueo de capitales⁷³. Ambos ejes se ponen de relieve, por ejemplo, en la Directiva (UE) 2018/843⁷⁴.

Por último, y como se ha podido apreciar en el caso de Higinio, quisiera resaltar la dificultad que, en algunas ocasiones, supone delimitar las actuaciones constitutivas de un ilícito penal de aquellas que suponen una administración administrativa (como ocurría en este caso con la LPBCyFT). La relación entre el derecho penal y administrativo en España está marcada por dos líneas maestras: la desadministrativización de la actividad sancionadora de la administración (sujetando su actividad a los principios fundamentales del derecho penal) y la aplicación del principio *non bis in ídem*⁷⁵. Es precisamente este principio el que se recoge, por ejemplo, en la LPBCyFT. Además, se debe tener en cuenta

⁷¹ (En este sentido: Blanco Cordero, I. (2011). *El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales*. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología.)

⁷² Jaén Vallejo, M. (2014). *Compliance: La persecución penal del blanqueo de capitales: un tema central de la política criminal*. ElDerecho.com.

⁷³ Ruano Mochales, T. (2019). *Las fronteras del blanqueo de capitales*. ElDerecho.com

⁷⁴ Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE.

⁷⁵ Cerezo, M. (1975). *Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo*. Jornada de catedráticos y profesores. Universidad de Santiago de Compostela

la preferencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración⁷⁶, este principio de subordinación se recoge en sentencias como la STC 77/1983, de 3 de octubre⁷⁷. Por tanto (y a modo de resumen, puesto que no corresponde a este trabajo profundizar en este análisis), al no haber duda de que en el caso de que una misma acción dé lugar tanto a una infracción administrativa como a un ilícito penal el segundo absorbe al primero en base a los principios mencionados, la dificultad radicaría en determinar cuándo dicha acción constituye un delito (es decir, la lesión de un bien jurídico) y no una infracción administrativa (que supondría una mera desobediencia del ciudadano a la administración⁷⁸).

Considero que la resolución y aplicación de estas figuras jurídicas en este trabajo constituyen su esencia y verdadera aportación, siendo el caso de base perfectamente oportuno para su exposición y debate. Me gustaría poner por tanto el foco concluyente de este TFG no tanto en la determinación de las penas finales a los delitos analizados, sino en el propio análisis, dada la riqueza que los actos cometidos por Victorino e Higinio han permitido aportar a este dictamen.

⁷⁶ Tolosa Tribiño, C. (2022). Criterios jurisprudenciales en el derecho sancionador en materia de prevención de blanqueo de capitales. *Revista de Jurisprudencia El Derecho*.

⁷⁷ STC 77/1983, de 3 de octubre ECLI: ES:TC:1983:77

⁷⁸ Mayo Calderón, B. (2021). *Acerca de las diferencias entre el derecho penal, el derecho administrativo sancionador y el derecho de policía. A la vez, una reflexión sobre el concepto de sanción*. Revista Aragonesa de Administración Pública. N° 56. pp. 185-253.

VI. BIBLIOGRAFÍA

1. Referencias doctrinales

- Aguado-Correa, T. (2013). *Decomiso de los productos de la delincuencia organizada: garantizar que el delito no resulte provechoso*. Revista electrónica de ciencia penal y criminología, 15.
- Álvarez Feijoo, M.: *Delito fiscal y blanqueo de capitales II: jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo*. Página web Legal Today.
- Aoulad Ben Salem Lucena, A.J (2017): *El delito de cohecho: Regalo y adecuación social tras la nueva Ley de Transparencia*. Universidad de Granada.
- Berenguer Pascual, S. (2020). *El delito de corrupción en los negocios*. Boletín Oficial del Estado.
- Blanco Cordero, I. (2011). *El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales*. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología.
- Campos Navas, D (2005). *Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo*. La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía, Nº 5.
- Carballo España, B. (2023). *El tipo penal de blanqueo de capitales: una exigencia económica que ha perdido los límites*. ElDerecho.com.
- Carrillo del Teso, A. (2018). *Decomiso y Recuperación de Activos en el Sistema Penal Español*. Editorial Tirant lo Blanch.
- Cerezo, M. (1975). *Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo*. Jornada de catedráticos y profesores. Universidad de Santiago de Compostela.
- Choclán Montalvo, J. A. (2007). *¿Puede ser el delito fiscal delito precedente del delito de blanqueo de capitales?*. Boletín del Colegio de Abogados de Madrid, Blanqueo de capitales, nº 37.
- De Ángel Yágüez, R. (2015). *La doctrina del «levantamiento del velo» y las sociedades interpuestas*. Estudios De Deusto, 43(2), 11-51.
- De la Mata Barranco, N.J. (2016). *El delito fiscal del art. 305 CP después de las reformas de 2010, 2012 y 2015: algunas cuestiones, viejas y nuevas, todavía controvertidas*. Revista General de Derecho Penal 26.

- Díaz- Maroto y Villarejo, J. (2022). *Receptación y blanqueo de capitales*. Memento práctico Francis Lefebvre penal. Capítulo 35, sección 21.
- Fernández Bermejo, D (2017). *Algunas cuestiones no desdeñables sobre los elementos que configuran el tipo en el delito fiscal. Especial referencia a la puesta en escena y la fase de consumación delictiva*. Anuario de derecho y ciencias penales.
- Ferre Olive, J. C. (2018). *Tratado de los Delitos Contra la Hacienda Pública y Contra la Seguridad Social*. Editorial Tirant lo Blanch.
- Gisbert Pomata, M. (2022). *Los controvertidos requisitos del decomiso ampliado: Indicios objetivos fundados del origen ilícito de los bienes*. Revista Ius et Praxis.
- González Uriel, D (2022). *El delito de la defraudación tributaria*. Editorial Tirant lo Blanch
- Jaén Vallejo, M. (2014). *Compliance: La persecución penal del blanqueo de capitales: un tema central de la política criminal*. ElDerecho.com.
- Juan Carlos Fitor Miró. (2018). *Delito Fiscal. Un Análisis Criminológico*. Editorial Tirant lo Blanch.
- Linares, M.B. (2017). *El delito de defraudación tributaria. Análisis dogmático de los arts. 305 y 305 bis del CP*. Tesis Doctoral Universidad de Sevilla.
- Martínez-Arrieta Márquez de Prado, I. (2014). *El Autoblanqueo el Delito Fiscal Como Delito Antecedente del Blanqueo de Capitales*. Editorial Tirant Lo Blanch.
- Mayo Calderón, B. (2021). *Acerca de las diferencias entre el derecho penal, el derecho administrativo sancionador y el derecho de policía. A la vez, una reflexión sobre el concepto de sanción*. Revista Aragonesa de Administración Pública. Nº 56. pp. 185-253.
- Merchán González, A. (2021): *Aspectos significativos del delito de blanqueo de capitales*. Revista de Jurisprudencia.
- Montoya, M.A. (2015). *El delito fiscal como precedente del blanqueo de capitales. Cronología*. Página web Miguel Ángel Montoya.
- Muñoz Casalta, V. (2015). *El delito fiscal como antecedente al delito de blanqueo de capitales*. Página web El jurista.
- Navarro Cardoso, F. (2018). *El cohecho en consideración al cargo o función*. Editorial Tirant lo Blanch.
- Rosso Pérez, M.E (2020): *Delito fiscal como antecedente del delito de blanqueo de capitales: dos puntos de vista (II)*. Página web Legal Today.

- Ruano Mochales, T. (2019). *Las fronteras del blanqueo de capitales*. ElDerecho.com.
- Sánchez Lambás, J. (2016): *Sobre la reciente jurisprudencia relativa al delito fiscal y blanqueo de dinero*. ElDerecho.com.
- Sanz Gadea, E. (2004). *Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias. La ocultación de datos*. Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF, (259), 31–62.
- Silva Pacheco, J. (2012). *El delito de blanqueo imprudente*. El notario del siglo XXI: Revista 45, Opinión.
- Tolosa Tribiño, C. (2022). Criterios jurisprudenciales en el derecho sancionador en materia de prevención de blanqueo de capitales. *Revista de Jurisprudencia El Derecho*.

2. Jurisprudencia:

- ATS 20637/2006, de 27 de septiembre de 2007. ECLI: ES:TS:2007:12929A
- ATS 21024/2016 de 17 de marzo de 2017. ECLI: ES:TS: 2017:2128A
- SAN 206/2000, de 28 de septiembre. ECLI: ES:AN:2000:5794
- SAP Barcelona 16936/2013 de 28 de noviembre. ECLI: ES: APB: 2013:16936
- STC 77/1983, de 3 de octubre ECLI: ES:TC:1983:77
- STS (Penal) 2456/2022 de 16 de junio. ECLI: ES:TS: 2022:2456
- STS 1457/2014, de 1 de abril. ECLI:ES:TS:2014:1457
- STS 1457/2014, de 14 de septiembre. ECLI:ES:TS:2014:1457
- STS 1582/2016, de 15 de abril. ECLI:ES:TS:2016:1582
- STS 1582/2021, de 29 de abril. ECLI:ES:TS:2021:1582
- STS 1704/2001, de 29 de septiembre. ECLI: ES:TS:2001:7339
- STS 1952/2000, de 19 de diciembre. ECLI ES:TS:2000:9367
- STS 196/2018, de 25 de abril. ECLI ES:TS:2018:1614
- STS 218/2021, de 21 de enero. ECLI:ES:TS:2021:218
- STS 3191/2020, de 14 de octubre ECLI: ES:TS:2020:3191
- STS 3297/2014 de 21 mayo. ECLI: ES:TS: 2014:3297
- STS 3504/2015, de 8 de julio. ECLI:ES:TS:2015:3504
- STS 478/2010, 17 de mayo. ECLI ES:TS:2010:2180

- STS 4934/2012, de 9 de julio. ECLI ES:TS:2012:4934
- STS 632/2020, de 23 de noviembre. ECLI ES:TS:2020:4476
- STS 738/2006, de 4 de julio. ECLI ES:TS:2006:4057
- STS 809/2020, de 4 de marzo. ECLI:ES:TS:2020:809
- STS 8701/2012, de 5 de diciembre. ECLI: ES:TS:2012:8701

3. Informes y otros:

- Comunicación de la comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Hacia una política de Derecho penal de la UE: garantizar la aplicación efectiva de las políticas de la UE mediante el Derecho penal /* COM/2011/0573 final */
- Primer informe del observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la secretaría de estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el Fraude Fiscal. Pág. 13
- Soriano Parrado, C. (2012) “La problemática probatoria del delito de blanqueo de capitales. Breve análisis de la prueba pericial, la prueba de inteligencia policial y la prueba indiciaria”. Ponencia