



TESIS DE DOCTORADO

**RELACIONES ENTRE EL
BLANQUEO DE DINERO Y EL
DELITO FISCAL**

Daniel González Uriel

ESCUELA DE DOCTORADO INTERNACIONAL DE LA UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE
COMPOSTELA

PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO

SANTIAGO DE COMPOSTELA

2021





DECLARACIÓN DEL AUTOR/A DE LA TESIS

D./Dña. **Daniel González Uriel**

Título da tese: **Relaciones entre el blanqueo de dinero y el delito fiscal**

Presento mi tesis, siguiendo el procedimiento adecuado al Reglamento y declaro que:

- 1) La tesis abarca los resultados de la elaboración de mi trabajo.
- 2) De ser el caso, en la tesis se hace referencia a las colaboraciones que tuvo este trabajo.
- 3) Confirmando que la tesis no incurre en ningún tipo de plagio de otros autores ni de trabajos presentados por mí para la obtención de otros títulos.

Y me comprometo a presentar el Compromiso Documental de Supervisión en el caso que el original no esté depositado en la Escuela.

En **Santiago de Compostela, 14 de enero de 2021.**



D./Dña. **MIGUEL ABEL SOUTO**

En condición de: **Tutor/a y director/a**

Título de la tesis: **RELACIONES ENTRE EL BLANQUEO DE DINERO Y EL DELITO FISCAL**

INFORMA:

Que la presente tesis, se corresponde con el trabajo realizado por D/Dña **DANIEL GONZÁLEZ URIEL**, bajo mi dirección/tutorización, y autorizo su presentación, considerando que reúne los requisitos exigidos en el Reglamento de Estudios de Doctorado de la USC, y que como director/tutor de esta no incurre en las causas de abstención establecidas en la Ley 40/2015.

En Santiago de Compostela, 14 de enero de 2021





D./Dna. **Juan José Nieto Montero**

En condición de: **Director/a**

Título da tese: **Relaciones entre el blanqueo de Dinero y el Delito Fiscal**

INFORMA:

Que a presente tese, correspóndese co traballo realizado por D/Dna Daniel González Uriel, baixo a miña dirección/titorización, e autorizo a súa presentación, considerando que reúne os requisitos esixidos no Regulamento de Estudos de Doutoramento da USC, e que como director/titor desta non incorre nas causas de abstención establecidas na Lei 40/2015.

En Santiago de Compostela, 14 de Xaneiro de 2021





ASPECTOS PRELIMINARES

I.- RESUMEN

Las relaciones entre el blanqueo de dinero y el delito fiscal son problemáticas en cuanto determinadas conductas pueden incardinarse, a la vez, en ambos delitos, y existen dudas a propósito de la aplicación conjunta de las dos figuras o de la prevalencia de una sobre otra, si se considera que la doble incriminación afecta al principio que prohíbe que se castigue dos veces por unos mismos hechos. La jurisprudencia se ha mostrado vacilante en este sentido, por lo que es necesario arrojar criterios que sirvan para clarificar el marco relacional. A su vez, los autores han sostenido diversas posturas, por lo que se analizarán los aspectos esenciales del debate doctrinal.

Para ello será necesario atender a los elementos estructurales de cada una de las figuras delictivas puesto que, antes de acometer el estudio relacional propiamente dicho, es necesario que exponamos los aspectos esenciales de los dos delitos. Se abordará en primer lugar el análisis del blanqueo de dinero, teniendo en cuenta su bien jurídico protegido y las conductas típicas recogidas en el texto punitivo que pueden incluirse en dicho delito. En el análisis de las conductas delictivas que pueden ser constitutivas del delito de blanqueo se prestará atención a la adquisición, utilización, conversión, y transmisión de los bienes, y, fundamentalmente, a la posesión de aquéllos, así como a la figura del autoblanqueo. Sin embargo, no nos limitamos a las modalidades típicas, sino que realizamos un análisis completo del capítulo del texto punitivo que se dedica al lavado.

Después se describirá el delito fiscal, para lo que se tendrá en cuenta el interés tutelado, y se analizará la naturaleza de la infracción, su carácter híbrido entre infracción administrativa y delito recogido en el texto punitivo, así como el elemento delimitador de dicho carácter, la cuantía de la cuota tributaria defraudada. En el estudio de sus formas de comisión se tendrán en cuenta los elementos del tipo, y se valorarán los conceptos tributarios esenciales para un completo entendimiento del delito, tomando como marco de referencia fundamental la Ley General Tributaria, a saber, las figuras del obligado tributario, de los ingresos a cuenta, de las cantidades retenidas, de los beneficios fiscales y de la regularización, entre otros. En último lugar se señalará una serie de aspectos del delito en los que hay posturas doctrinales discrepantes: la determinación de la autoría, la figura de los asesores fiscales, la intervención de un *extraneus* en su comisión, al ser un delito especial, la regularización tributaria y sus efectos, o su prescripción, entre otros, sin perjuicio de que finalicemos el Capítulo efectuando un breve esbozo sobre la figura del delito contra los intereses financieros de la Unión Europea.

Una vez clarificadas las dos figuras y precisados sus elementos esenciales, procede detallar qué clase de relaciones se da entre ellas cuando una misma conducta delictiva tiene encaje en ambos delitos. Debe tenerse presente la regulación de la relación en los países de nuestro entorno, así como las principales respuestas que se han dado en los países latinoamericanos. Se detallarán las soluciones jurisprudenciales, los efectos de las amnistías fiscales, la cuota defraudada y su contagio a la parte no defraudada, entre otros aspectos. Se atenderá a principios informadores del Derecho Penal, como el *non bis*

in idem, y se valorarán todas las posibilidades, que se reducen a cuatro: la existencia de un concurso de normas, real, medial o ideal, y se efectuará una toma de postura crítica, después de haber analizado todas las posibles soluciones al respecto. No obstante, no solo nos detendremos en el supuesto de que el delito de defraudación tributaria sea antecedente del lavado de activos sino que también desarrollaremos el caso inverso, es decir, el supuesto en el que el blanqueo se comete en primer lugar y, con posterioridad, cabría la subsunción de la conducta en el delito de defraudación tributaria. De este modo, se profundizará en la problemática cuestión relativa a la tributación de las ganancias ilícitas, desde la vertiente penal, y adoptaremos nuestra toma de postura tras resaltar las principales líneas doctrinales y jurisprudenciales en liza.

II.- INTRODUCCIÓN

Esta tesis tiene por objeto efectuar un análisis en profundidad de las relaciones concursales que cabe apreciar entre los delitos de blanqueo de dinero y de defraudación tributaria. Nos hallamos ante dos figuras delictivas en auge, de carácter marcadamente mediático, que son objeto de continua preocupación por los gobiernos nacionales, y que han dado pie, en el caso español, a una pluralidad de reformas legislativas, lo que incrementa la inseguridad e incertidumbre sobre sus rasgos esenciales. Entre ellas surgen, a menudo, áreas de confluencia o conexión. En tales situaciones aparecen dudas en el intérprete a propósito de la calificación jurídica que se puede apreciar, lo que tiene importantes repercusiones prácticas, ya que se encuentran en juego principios penales esenciales, tales como el *non bis in idem*, el principio de proporcionalidad, de responsabilidad por el hecho o de ofensividad, entre otros.

Las meritadas relaciones son variadas, puesto que el delito fiscal puede ser reputado como antecedente del delito de blanqueo, o bien, a la inversa, cabe la posibilidad de que exista un previo lavado de activos procedentes de otro delito fuente y que, en última instancia, se aprecie un delito fiscal por la tributación de las ganancias ilícitas blanqueadas. Como se puede observar, el ámbito relacional es bidireccional, dinámico y constante. A ello ha de sumarse la complejidad que presentan ambos tipos, en los que existe una pluralidad de disquisiciones doctrinales y que han requerido, en buena medida, su modulación por vía jurisprudencial. Este aspecto también conlleva matizaciones en el análisis de los puntos de encuentro entre los dos delitos. Así las cosas, entendemos que para efectuar una toma de postura convincente sobre qué tipo de concurso de delitos cabe apreciar –real, ideal o medial–, o bien, aparente de normas, es preciso que se efectúe una visión panorámica y de conjunto de cada uno de los dos delitos en liza. En consecuencia, se sigue un método deductivo, que parte de lo general a lo particular, y consideramos que es precisa una exposición detallada de los principales elementos del delito de blanqueo y del tipo de defraudación tributaria. En este menester se ocupan, respectivamente, los Capítulos I y II de este estudio. Por su parte, el Capítulo III, forzosamente más breve, condensa los postulados analizados con anterioridad y los aplica al particular relativo a las relaciones concursales.

Como puede apreciarse, se tiende a la completitud en la materia de estudio, por lo que se efectúa una revisión doctrinal y jurisprudencial de cada uno de los aspectos controvertidos. Además, ello se cohonesta con el análisis de la normativa supranacional y se acude al Derecho comparado para valorar las soluciones ofrecidas en otros Estados.

III.- OBJETIVOS E HIPÓTESIS

Antes de exteriorizar los objetivos perseguidos, forzoso es efectuar una mención, siquiera somera, al estado actual de la materia y a las posibilidades interpretativas. A este respecto, se aprecian fuertes divergencias doctrinales, por lo que es necesario que se clarifiquen los conceptos, las conductas, los sujetos que pueden cometer tales delitos y que se verifique una nítida delimitación entre ambos tipos. Cabe resumir en dos las hipótesis de trabajo: la que afirma la existencia de un concurso real entre los dos delitos y la contraria, que niega esta asunción y patrocina la presencia de un concurso aparente de normas penales. Para la primera postura, el delito fiscal aparece como conducta antecedente del blanqueo de dinero a través de la figura del autoblanqueo: las exigencias de la Unión Europea –en especial, concretadas en la Directiva 2018/1673 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2018, relativa a la lucha contra el blanqueo de capitales mediante el Derecho penal–, las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional, así como la práctica de determinados Estados en el Derecho comparado, revelan que es posible la doble incriminación de conductas, lo que ha sido asumido por el Tribunal Supremo en su Sentencia núm. 974/2012. Frente a esta posición, otra línea de pensamiento efectúa una intelección más restrictiva, a la luz del principio *non bis in idem*, que atiende a las reglas concursales del Código Penal. Por ello, es necesario esclarecer cuáles son las múltiples relaciones y puntos de encuentro entre el blanqueo de dinero y el delito fiscal, que en la actualidad no se pueden definir como unívocos.

Los objetivos que se pretenden en este estudio son tanto generales como particulares. Los generales se centran en clarificar los aspectos esenciales del blanqueo de dinero y del delito fiscal, precisar su estructura típica, su dinámica, así como atender a las áreas de conflicto o zonas de convergencia entre ellos. Por otro lado, el objetivo particular o específico consiste en aunar los criterios doctrinales y jurisprudenciales y obtener una comprensión del ámbito relacional entre tales delitos, que sea útil en la práctica diaria de los juzgados y tribunales. Los principios informadores del Derecho Penal, entre ellos el principio del hecho, de culpabilidad, del bien jurídico protegido y, esencialmente, el *non bis in idem*, se ven afectados por el entendimiento de las relaciones entre las figuras analizadas, y, en consecuencia, divergen las respuestas prácticas. Por ello, se hace necesario analizar de forma crítica todas las posturas y sistematizar un modelo que dé respuestas a las preguntas formuladas. Se persigue, por tanto, una utilidad que no es solo teórica, sino con importantes repercusiones prácticas. En suma, se persigue ofrecer una serie de criterios de resolución para los casos límite, facilitando la labor de los distintos operadores jurídicos.

IV.- METODOLOGÍA

El método que se seguirá en esta investigación es el lógico-abstracto, propio de las Ciencias Jurídicas en general y del Derecho en particular, enriquecido con ejemplos del mundo criminológico tratados con el método causal-explicativo propio de las Ciencias Naturales.

Se realizará una amplia revisión doctrinal y jurisprudencial de cada uno de los temas tratados, y se expondrán las distintas alternativas en presencia antes de efectuar una toma de postura crítica en cada uno de los aspectos estudiados. Con carácter previo a efectuar nuestras adhesiones expondremos el marco conceptual, normativo y terminológico de la materia en cuestión, lo que nos permitirá efectuar una asunción motivada, y no una mera recepción acrítica de postulados ajenos.

Por lo que respecta a la estructura de nuestro trabajo se divide, como ya hemos adelantado, en tres capítulos, que preceden a nuestras conclusiones. En el Capítulo I se aborda el estudio del delito de blanqueo de dinero. Para ello, comenzamos con la cuestión terminológica, perfilamos nuestra noción de bien jurídico protegido y esbozamos algunas de las características esenciales del Derecho Penal Económico –ambos aspectos aplicables a toda la tesis–. En el Capítulo II nos centramos en el delito fiscal, en el que destaca la pluralidad de aspectos controvertidos en la doctrina. Se realiza un análisis pormenorizado del delito de defraudación tributaria. Estos dos capítulos presentan una extensión prácticamente equivalente, bastante superior a la del Capítulo III, como no podía ser de otro modo. En este último Capítulo se efectúa la síntesis de posturas y se describen las dos posibilidades, es decir, si la defraudación fiscal es previa al blanqueo de dinero y, lo que resulta el aspecto más controvertido y, en segundo término, finaliza con la situación inversa, cuando precede un delito de lavado de activos. A continuación, se consignan las conclusiones del presente trabajo.

V.- RESULTADOS Y SU DISCUSIÓN

Enunciamos en este punto este requisito esencial que han de contener todas las tesis que se presenten para su defensa en la USC. No obstante, consideramos que la discusión sobre cada hipótesis se desarrolla en el cuerpo del texto, y que los resultados aparecen enumerados en las conclusiones del presente estudio, por lo que efectuamos desde aquí las remisiones oportunas.



ÍNDICE

ABREVIATURAS UTILIZADAS	19
CAPÍTULO PRIMERO: EL DELITO DE BLANQUEO DE DINERO	20
1.- Precisiones terminológicas	20
1.1.- Origen y evolución.....	20
1.2.- El término “blanqueo”	23
1.3.- Blanqueo de capitales, de bienes, de activos o de dinero	27
2.- El bien jurídico protegido	29
2.1.- Consideraciones previas sobre el bien jurídico.....	29
2.2.- El bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de dinero	38
2.2.1.- El patrimonio y el orden socioeconómico.....	39
2.2.1.1.- El patrimonio	43
2.2.1.2.- El orden socioeconómico.....	49
2.2.1.2.1.- La libre competencia.....	59
2.2.1.2.2.- La estabilidad del sistema financiero.....	74
2.2.1.2.3.- La licitud de los bienes en el tráfico financiero y económico legal	83
2.2.2.- La Administración de Justicia.....	90
2.2.3.- La seguridad interior del Estado.....	97
2.2.4.- El bien jurídico protegido por el delito antecedente	105
2.2.5.- La ausencia de merecimiento de pena.....	110
2.2.6.- Toma de postura	114
3.- Conductas típicas.....	117
3.1.- Fases del blanqueo de dinero	117
3.2.- Las conductas típicas del artículo 301 CP	124
3.2.1.- La finalidad perseguida	125
3.2.1.1.- La postura unitaria o monista	125
3.2.1.2.- Las teorías diferenciadoras	138
3.2.1.3.- Toma de postura	146
3.2.2.- Adquisición	153
3.2.3.- La tipificación de la posesión y de la utilización	158
3.2.3.1.- Posesión.....	162

3.2.3.2.- Utilización	170
3.2.4.- Conversión	178
3.2.5.- Transmisión.....	181
3.2.6.- La conducta indeterminada: realizar “cualquier otro acto”	184
3.2.7.- La ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos.....	189
4.- Objeto material y tipos agravados	200
4.1.- Objeto material del blanqueo	200
4.1.1.- Los bienes.....	201
4.1.2.- La actividad delictiva previa	208
4.2.- Los tipos agravados.....	217
4.2.1.- Bienes procedentes del tráfico de drogas	218
4.2.2.- Bienes procedentes de la corrupción urbanística y pública.....	223
4.2.3.- Los subtipos cualificados de naturaleza subjetiva.....	231
4.2.3.1.- El artículo 302 CP: la pertenencia a una organización.....	231
4.2.3.2.- El artículo 303 CP: agravación por motivos laborales	237
5.- Otros elementos del delito de blanqueo.....	239
5.1.- Dolo e imprudencia.....	239
5.1.1.- La comisión dolosa.....	239
5.1.2.- La modalidad imprudente	244
5.2.- Los actos preparatorios punibles.....	251
5.3.- La justicia universal	253
5.4.- Especialidades relativas al comiso.....	256
CAPÍTULO SEGUNDO: EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.....	261
1.- Aspectos introductorios	261
1.1.- Diferencias entre delito e infracción administrativa	261
1.1.1.- Teorías cualitativas.....	261
1.1.2.- Teorías cuantitativas.....	263
1.1.3.- Teorías formales	264
1.1.4.- Aplicación al delito fiscal.....	265
1.2.- El delito fiscal: regulación actual, origen y evolución.....	267
2.- El bien jurídico protegido	286
2.1.- Marco normativo y precisiones conceptuales	286

2.2.- Tutela penal innecesaria.....	289
2.3.- La funcionalidad de la Hacienda Pública como bien jurídico protegido	290
2.4.- Posturas patrimonialistas	295
2.5.- Posturas eclécticas	301
2.6.- La tesis de FERRÉ OLIVÉ: la determinación de la deuda tributaria	307
2.7.- Toma de postura.....	311
3.- Análisis del tipo	320
3.1.- Algunas precisiones conceptuales.....	320
3.1.1.- Delito fiscal: ¿norma penal en blanco o tipo con elementos normativos?	326
3.2.- Conducta típica: defraudar a la Hacienda Pública	330
3.2.1.- Por acción u omisión	343
3.2.1.1.- Eludir el pago de tributos	352
3.2.1.2.- Eludir el pago de cantidades retenidas, de cantidades que se hubieran debido retener o de ingresos a cuenta	354
3.2.1.3.- Obtener indebidamente devoluciones.....	360
3.2.1.4.- Disfrutar indebidamente beneficios fiscales.....	367
3.2.2.- El fraude de ley tributaria.....	371
3.2.3.- La regularización tributaria	379
3.2.3.1.- Naturaleza jurídica.....	379
3.2.3.2.- Requisitos y efectos	391
3.3.- La cuota defraudada	400
3.3.1.- Naturaleza jurídica	400
3.3.2.- Determinación de la cuantía	408
3.4.- Autoría y participación	414
3.4.1.- Delito común o especial	414
3.4.2.- Autoría y participación: especial consideración de la figura del asesor fiscal	424
4.- Dolo, elementos subjetivos y error	436
4.1.- El dolo.....	437
4.1.1.- Dolo directo.....	437
4.1.2.- Dolo eventual e ignorancia deliberada	439
4.2.- La existencia de elementos subjetivos del injusto	443
4.3.- Virtualidad del error.....	446
5.- Otros aspectos del delito fiscal	452
5.1.- Subtipos de defraudación tributaria	452

5.1.1.- Subtipo atenuado	452
5.1.2.- Subtipos agravados.....	456
5.2.- Algunas particularidades del iter criminis	462
5.2.1.- Tentativa y consumación.....	462
5.2.2.- La prescripción del delito de defraudación tributaria.....	469
5.2.3.- El delito fiscal continuado.....	476
5.3.- Relaciones entre el procedimiento tributario y el proceso penal	483
5.4.- El delito de defraudación tributaria contra la Hacienda de la UE.....	487
CAPÍTULO TERCERO: PUNTOS DE ENCUENTRO ENTRE EL BLANQUEO DE DINERO Y EL DELITO FISCAL	491
1.- Punto de partida.....	491
1.1.- Regulación nacional y comunitaria.....	491
1.2.- Posición de la jurisprudencia	496
2.- El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de dinero	497
2.1.- Particularidades del delito de defraudación tributaria	498
2.1.1.- La cuota defraudada	498
2.1.2.- La contaminación patrimonial.....	517
2.1.3.- Especialidades de la regularización tributaria.....	529
2.1.3.1.- La regularización tributaria especial del RDL 12/2012: la amnistía fiscal y sus consecuencias	538
2.1.3.2.- La prescripción del delito fiscal y el blanqueo de dinero	551
2.2.- Características propias del blanqueo de dinero.....	564
2.2.1.- El momento del lavado de bienes: el “anteblanqueo”.....	564
2.2.2.- El autoblanqueo de la cuota tributaria.....	566
2.2.2.1.- El autoblanqueo en general	566
2.2.2.2.- Delito fiscal y autoblanqueo	586
2.3.- Relaciones concursales entre el delito fiscal y el blanqueo de dinero	591
2.3.1.- Marco conceptual	591
2.3.2.- Tesis doctrinales enfrentadas	593
2.3.3.- Algunas soluciones ofrecidas en el Derecho comparado	603
2.3.4.- Toma de postura	611
3.- El delito fiscal y la tributación de las ganancias ilícitamente obtenidas	614
CONCLUSIONES.....	634

RESOLUCIONES JUDICIALES CITADAS	646
BIBLIOGRAFÍA	651



ABREVIATURAS UTILIZADAS

AA. VV.: Autores Varios
AP: Audiencia Provincial
AT: Agencia Tributaria
AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria
BCE: Banco Central Europeo
CC. AA.: Comunidades Autónomas
CC: Código Civil
CCom: Código de Comercio
CE: Constitución Española
CEE: Comunidad Económica Europea
CGPJ: Consejo General del Poder Judicial
CNMV: Comisión Nacional del Mercado de Valores
CP: Código Penal
DEJ: Diccionario del Español Jurídico
DRAE: Diccionario de la Real Academia Española
EE. UU.: Estados Unidos
FD: Fundamento de Derecho
FGE: Fiscalía General del Estado
FJ: Fundamento jurídico
FMI: Fondo Monetario Internacional
GAFI: Grupo de Acción Financiera Internacional
IRPF: Impuesto sobre la renta de las personas físicas
IRNR: Impuesto sobre la renta de no residentes
IS: Impuesto sobre sociedades
IVA: Impuesto sobre el valor añadido
LCD; Ley de Competencia Desleal
LDC: Ley de Defensa de la Competencia
LEC: Ley de Enjuiciamiento Civil
LECRIM: Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGP: Ley General Presupuestaria
LGT: Ley General Tributaria
LH: Ley Hipotecaria
LO: Ley orgánica
ONU: Organización de las Naciones Unidas
PIB: Producto Interior Bruto
PMB: Producto Mundial Bruto
RAE: Real Academia Española
SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional
SAP: Sentencia de la Audiencia Provincial
STS: Sentencia del Tribunal Supremo
STC: Sentencia del Tribunal Constitucional
TC: Tribunal Constitucional
TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
UE: Unión Europea

CAPÍTULO PRIMERO: EL DELITO DE BLANQUEO DE DINERO

1.- Precisiones terminológicas

1.1.- Origen y evolución

La primera figura que vamos a analizar en este estudio es el delito de blanqueo de dinero, regulado en los artículos 301-304 del Código Penal (CP). Se encuentra sistemáticamente ubicado en el Capítulo XIV (*De la receptación y el blanqueo de capitales*), del Título XIII (*Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico*), del Libro II (*Delitos y sus penas*) del texto punitivo. Llama la atención la variación en la rúbrica del citado Capítulo XIV, puesto que hasta la Ley Orgánica (LO) 5/2010, de 22 de junio, se intitulaba *“De la receptación y otras conductas afines”*.

El término “blanqueo” aparece por primera vez en la legislación penal española en el preámbulo de la LO 1/1988, de 24 de marzo, de Reforma del Código Penal en materia de tráfico ilegal de drogas, que recoge que *“[...] con el objetivo de hacer posible la intervención del Derecho Penal en todos los tramos del circuito económico del tráfico de drogas, se incorpora un nuevo precepto al capítulo VII del título XIII del libro II del Código, que sanciona las conductas de aprovechamiento de los efectos y ganancias de aquel tráfico, o lo que es lo mismo, que pretende incriminar esas conductas que vienen denominándose de «blanqueo» del dinero de ilícita procedencia”*. En virtud de dicha norma se introdujo en el texto punitivo el artículo 546 bis f), que contenía una modalidad de receptación que es el antecedente inmediato del delito de blanqueo de dinero. No obstante, el legislador sustituyó dicho precepto por los artículos 344 bis h) y 344 bis i) del CP mediante la LO 8/1992, de 23 de diciembre, con la que transpuso la Directiva 91/308/CEE del Consejo de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales. Esta directiva seguía las directrices marcadas por dos textos internacionales fundamentales en la materia, a saber, la Convención de Viena contra el tráfico ilícito de estupefacientes y de sustancias psicotrópicas, de 20 de diciembre de 1988, y el Convenio del Consejo de Europa relativo al blanqueo, seguimiento, embargo y decomiso de los productos del delito, hecho en Estrasburgo el 8 de noviembre de 1990.

Posteriormente fue promulgada la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, norma de naturaleza administrativa, que también transponía la Directiva 91/308/CEE. Dicha ley se desarrolló mediante el Real Decreto 925/1995, de 9 de junio, por el que se aprobó su reglamento. En la actualidad, la Ley 19/1993 y su Reglamento de desarrollo han sido derogados y en su lugar se han dictado la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, y su Reglamento de desarrollo, aprobado mediante el Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo. En la Exposición de motivos del Proyecto de Código Penal del año 1992 se recogía literalmente: *“La utilización en la ley del neologismo 'blanqueo de dinero' obedece a la convicción de que es la expresión que mejor designa, en coincidencia con el entendimiento que de ella se tiene en cualquier ámbito, la clase de conductas que se describen, que son todas aquellas orientadas a la incorporación al tráfico económico legal de los bienes o dinero ilegalmente obtenidos. Es, pues, claro, que el viejo perista, dedicado a comprar objetos robados, es hoy un personaje criminológicamente secundario, aunque es el protagonista casi único de la actual regulación de la materia”*.

No obstante, la fijación del *nomen iuris* “blanqueo de capitales” ha sido polémica y ha dado lugar a controversias doctrinales a propósito de su corrección y precisión, del objeto del delito, de las propias conductas delictivas tipificadas y, en última instancia, por el proceso de expansión del delito de blanqueo. Como señala ABEL SOUTO¹, el empleo de dicho neologismo, pese a gozar de popularidad a nivel coloquial y periodístico, no cubre de forma precisa todas las conductas en las que subyace la finalidad de incorporar al ciclo económico legal los capitales de origen delictivo, por lo que considera como términos más precisos “uso”, “utilización”, “empleo” o “reciclaje”. RUIZ VADILLO² prefiere usar “legalización”, si bien reconoce que blanqueo “está ya muy acuñado”. Asimismo, podemos mencionar otras expresiones que la doctrina española ha propuesto a este respecto, tomando como referente la síntesis expuesta por DÍEZ RIPOLLÉS³, que pretende superar los términos “solo metafóricos” y agrega cuatro vocablos posibles: “regularización”, “reconversión”, “naturalización” o “normalización” y, en todos estos casos, acompañados de la locución “de capitales de origen delictivo”. Otras propuestas aluden a⁴ “reintegración”, “legitimación⁵” e “incorporación”. También se han apuntado⁶ tres usos que se emplean en América Latina: “transformación” o “conversión” en Ecuador, “transacciones e inversiones ilícitas” en Guatemala y “operaciones con recursos de procedencia ilícita” en México. Podemos añadir a la enumeración la fórmula “transferencia de bienes”, que se emplea –de forma disyuntiva junto con la voz “conversión”– en el artículo 3.1.b)⁷ de la Convención de las Naciones Unidas contra el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas, hecha en Viena el 20 de diciembre de 1988.

Sin embargo, un sector doctrinal defiende el acierto, el carácter jurídico y la utilidad del meritado *nomen iuris*, y entre otros autores podemos citar a ZARAGOZA AGUADO⁸, quien sostiene que las expresiones blanqueo de capitales y de dinero “sirven en formulación técnica que carece de arraigo en nuestro ordenamiento jurídico” y que han sido asumidas en todos los foros internacionales para designar aquellas conductas o comportamientos orientados “a dar apariencia de licitud al producto o beneficio

¹ ABEL SOUTO, M., *El blanqueo de dinero en la normativa internacional: especial referencia a los aspectos penales*, Servicio de publicaciones e intercambio científico, Universidad de Santiago de Compostela, Santiago, 2002, pp. 23-25 y 270.

² RUIZ VADILLO, E., “El blanqueo de capitales en el ordenamiento jurídico español. Perspectiva actual y futura”, *Boletín de Información del Ministerio de Justicia*, núm. 1641, 1992, p. 4290.

³ DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., *Política criminal y Derecho Penal. Estudios*, 2ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 914, si bien, el propio autor matiza que el aspecto terminológico es una “cuestión menor”.

⁴ ARIAS MERLANO, J.C., *El bien jurídico protegido por el delito de blanqueo de dinero (el caso colombiano 1982-2002)*, Tesis doctoral, Universidad de Alcalá, 2014, pp. 6 y 7, que resume en este punto el minucioso análisis de ABEL SOUTO, M., *El blanqueo...*, *op. cit.*, pp. 24-27, con exhaustivas referencias bibliográficas en notas al pie 5-21.

⁵ COBO DEL ROSAL, M./ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, C., *Blanqueo de capitales. Abogados, procuradores y notarios, inversores, bancarios y empresarios*, CESEJ, Madrid, 2005, p. 86, se muestran especialmente críticos con dicha fórmula, concluyendo que “en esta conducta no se legitima nada, en todo caso, se legaliza”.

⁶ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R., “El delito de blanqueo de capitales a la luz de la normativa internacional sobre la materia”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 69, Fasc/Mes 1, 2016, p. 402.

⁷ “1. Cada una de las Partes adoptará las medidas que sean necesarias para tipificar como delitos penales en su derecho interno, cuando se cometan intencionalmente [...] b) i) La conversión o la transferencia de bienes a sabiendas de que tales bienes proceden de alguno o algunos de los delitos tipificados de conformidad con el inciso a) del presente párrafo, o de un acto de participación en tal delito o delitos, con objeto de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a cualquier persona que participe en la comisión de tal delito o delitos a eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones. ii) La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la ubicación, el destino, el movimiento o la propiedad reales de bienes, o de derechos relativos a tales bienes, a sabiendas de que proceden de alguno o algunos de los delitos tipificados de conformidad con el inciso a) del presente párrafo o de un acto de participación en tal delito o delitos”.

⁸ ZARAGOZA AGUADO, J.A., “El blanqueo de dinero. Aspectos sustantivos. Su investigación”, en MARTÍNEZ ARRIETA, A. (dir.), *El encubrimiento, la receptación y el blanqueo de dinero. Normativa comunitaria*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1994, p. 111.

procedente del delito”, por lo que califica el vocablo blanqueo como “afortunada expresión utilizada por la Exposición de Motivos del Proyecto de Código Penal de 1992”. GARCÍA VALDÉS⁹ defiende que la tipificación sigue las Directivas Comunitarias, y que el propio *nomen iuris* “blanqueo” es “el correcto y el adoptado en Suiza (*blanchissage d’argent*) o en Francia (*blanchiment des capitaux*)”. En esta línea, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁰ entiende que la utilización de dicho término se ha impuesto en el lenguaje jurídico anglosajón y, por influencia de este último, ha sido asumido en los textos jurídicos internacionales. Además, estima que no existe un vocablo alternativo que pueda desplazar el uso de aquél, por lo que, a su juicio, carece de sentido censurar la “pretendida incorrección” de su empleo. Asimismo, sostiene que no se trata de un neologismo, ya que es “desde antiguo una palabra incluida en el Diccionario de la RAE”, y añade que lo incorrecto es el término que se usa con frecuencia para referirse al objeto del blanqueo, el dinero, por cuanto estima que no siempre recae sobre él la conducta típica, sino que en ocasiones se trata de otros bienes o activos.

COBO DEL ROSAL y ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ¹¹ se muestran particularmente contundentes, afirmando que la terminología empleada es “suficientemente clara” y que el empleo del lenguaje común no debe ser nunca, en materia legal, objeto de ningún tipo de crítica, por cuanto “las conductas penales deben estar descritas de forma clara y asequible para toda la ciudadanía”. Para BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE y FABIÁN CAPARRÓS¹², la inclusión del término blanqueo en el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española (DRAE) con una acepción penal, “legítima a todas luces su incorporación al texto punitivo fundamental”; además, aprecian que no se mostraron objeciones en este sentido ni a la Ley 19/1993, ni al Real Decreto 925/1995, que la desarrolló reglamentariamente. Afirman que en el ámbito supranacional no ha existido “prácticamente nunca” el problema terminológico y que el Tribunal Supremo (TS) ha empleado sin reservas dicha denominación.

Por otro lado, debemos significar que la modificación operada en la rúbrica del Capítulo por la LO 5/2010 también ha dado lugar a diferentes posturas en la doctrina, por cuanto MORILLAS CUEVA¹³ ponía de manifiesto que el cambio no era inocuo, sino que configuraba al blanqueo como una figura autónoma, ya que hasta ese momento la relación con la receptación implicaba que existiese una “confusa fijación de las otras conductas afines”, por lo que calificaba la variación como “positiva”, al permitir una separación entre estos delitos con los más cercanos. Para MARTELL PÉREZ-ALCALDE¹⁴, se asumía y normalizaba la voz blanqueo, “a la que hasta ahora nuestro recatado legislador se había mostrado renuente”, con lo que se acogía la terminología empleada “en nuestro ámbito cultural, convencional y comunitario”. Frente a esta mirada benévola, ABEL

⁹ GARCÍA VALDÉS, C., *El proyecto de nuevo Código Penal*, Tecnos, Madrid, 1992, p. 60.

¹⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “La dimensión internacional del blanqueo de dinero”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 61, 2004 (Ejemplar dedicado a: El fenómeno de la internacionalización de la delincuencia económica), pp. 213-215.

¹¹ COBO DEL ROSAL, M./ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, C., *op. cit.*, pp. 87 y 88.

¹² BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FABIÁN CAPARRÓS, E.A., “La «emancipación» del delito de blanqueo de capitales en el Derecho penal español (1)”, *Diario La Ley*, núm. 7535, 2010, pp. 9 y 10.

¹³ MORILLAS CUEVA, L., “Aspectos dogmáticos y político-criminales del delito de blanqueo de capitales”, *Revista Foro FICP*, núm. 2, 2013, p. 69. En el mismo sentido, MANJÓN-CABEZA OLMEDA, quien afirmaba que esta rúbrica suponía la asunción de la denominación usual en nuestro y que debía “llevar a rechazar la desafortunada expresión de ‘legitimación de capitales’”, (MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Capítulo 39. Receptación y blanqueo de capitales (arts. 301 y 302)”, en ÁLVAREZ GARCÍA, F.J./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., (dirs.), *Comentarios a la Reforma Penal de 2010*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 340).

¹⁴ MARTELL PÉREZ-ALCALDE, C., “El delito del blanqueo de capitales”, *Revista Jurídica de Catalunya*, vol. 110, núm. 4, 2011, p. 1048.

SOUTO¹⁵ matizaba que dicha locución ni se precisa, ni se define, ni se emplea en el tipo penal, y que hubiera sido más adecuado que la reforma de 22 de junio de 2010 uniese al vocablo “blanqueo” la fórmula “de dinero”, puesto que es el término “menos antitético” y el “más extendido” de los que se emplean para designar el objeto material del delito.

En el caso del blanqueo o lavado de dinero debemos poner de relieve que se trata de un uso metafórico del lenguaje, que tiene su origen¹⁶ en las prácticas de los cárteles mafiosos, que utilizaban como empresas para encubrir sus ganancias ilícitas pequeñas cadenas de lavanderías. En concreto¹⁷, a principios de la década de 1920, vigente en Chicago la prohibición de la venta de alcohol o Ley Volstead, Al Capone y sus socios, Jhonny Torrio y Meyer Lansky, se dedicaron a la preparación, destilación y distribución de cerveza y licor, así como¹⁸ a la extorsión, al tráfico de armas y a la explotación de la prostitución y, para camuflar los ingresos obtenidos con dichas conductas delictivas, diseñaron una red de empresas pantalla, creando lavanderías y centros de entintado de textiles. En dichos establecimientos la mayoría de los pagos se realizaba en efectivo¹⁹, por lo que los integrantes del grupo mezclaban el dinero legal y el de ilícita procedencia, y no se podía determinar por las autoridades norteamericanas qué dólares y centavos de dólar procedían del delito y cuáles no, con lo que dichas ganancias quedaban revestidas de una apariencia de normalidad. Para ser más precisos, Al Capone adquirió en 1928²⁰ la cadena de lavanderías automáticas “*Sanitary Clearing Shops*”, y la prensa criticó dicha actividad empleando irónicamente el término “*money laundering*” –lavado de dinero en inglés–, que exponía de forma descriptiva la actuación de los referidos mafiosos, y que se conectaba con el término “*laundrettes*”, lavanderías en inglés. No obstante, dicha expresión no apareció en el ámbito judicial hasta el año 1982²¹, cuando se utilizó en EE. UU. en el caso *United States v. \$4.255.625,39*, Federal Supplement, vol. 551, South District of Florida, relativo al comiso de dinero, supuestamente blanqueado, procedente del tráfico de cocaína de origen colombiano.

1.2.- El término “blanqueo”

La expresión “blanqueo” se emplea en Francia (*blanchiment*), en Bélgica, en España, en Portugal (*branqueamento*), y en la zona francófona de Suiza. Dicha voz tuvo éxito y se convirtió en popular, tanto que fue incluida en las denominaciones de leyes, de convenios internacionales y sirvió de rúbrica en códigos penales, como el español. No obstante, la doctrina ha apuntado lo impreciso de dicho término, y dichas críticas se

¹⁵ ABEL SOUTO, M., “Jurisprudencia penal reciente sobre el blanqueo de dinero, volumen del fenómeno y evolución del delito en España”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N., *IV Congreso internacional sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 140-142.

¹⁶ SÁNCHEZ SECO, L., “Blanqueo de capitales. Motivos que justifican la existencia de la regulación de prevención del blanqueo de capitales”, *Cuadernos de Formación. Escuela de la Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales*, 2ª época, vol. 19, 2015, p. 190.

¹⁷ ROZAS FLORES, A.E., “El rol de la Auditoría ante el lavado de activos”, *Quipukamayoc, Revista de la Facultad de Ciencias Contables, Lima - Perú*, vol. 15, n° 30, 2008 p. 76; PÉREZ SERPA, I., *El dilema de las operaciones grises*, Dunker, Buenos Aires, 2014, pp. 21 y 22.

¹⁸ GÁLVEZ BRAVO, R., *Los modus operandi en las operaciones de blanqueo de capitales*, 2ªed., Bosch Wolters Kluwer, Hospitalet de Llobregat, 2017, pp. 24 y 25.

¹⁹ TONDINI, B.M., “Blanqueo de capitales y lavado de dinero: su concepto, historia y aspectos operativos”, *Centro Argentino de Estudios Internacionales*, Programa Derecho Internacional, Buenos Aires, sin año, p. 6, disponible en <http://www.caei.com.ar>, [consultado el 17 de junio de 2017].

²⁰ URBANEJA CILLÁN, J., “Acciones contra el blanqueo de capitales en el marco latinoamericano y caribeño”, *Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Extremadura)*, núm. 29, 2011, p. 202, nota 11.

²¹ BLANCO CORDERO, I., “Criminalidad organizada y mercados ilegales”, *Eguzkilore: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, núm. 11, 1997, p. 220.

pueden resumir²² en que es meramente argot, de escaso rigor técnico, perteneciente a la jerga de la criminalidad económica, de uso coloquial, vulgar o meramente metafórico.

En relación con dicho recurso lingüístico de emplear la metáfora cromática, debemos hacer mención a una extensión en su uso y significar la diferencia entre dinero negro, dinero sucio y dinero gris, por cuanto la finalidad de las conductas tipificadas bajo el genérico término blanqueo es legalizar o reintroducir en el tráfico económico una determinada cantidad pecuniaria de origen ilícito. Gráficamente, BLANCO CORDERO²³ precisa que “si el dinero es negro hay que blanquearlo y si está sucio hay que limpiarlo”. De este modo, debemos efectuar un análisis de dichos giros metafóricos, para apreciar su adecuación o inadecuación, tomando en consideración que, al igual que el término blanqueo, han gozado de difusión generalizada en los medios de comunicación social y en la utilización coloquial de la lengua.

El DRAE recoge como definición de dinero negro: “*dinero que escapa al control fiscal*”. Por otro lado, en el caso del dinero sucio expresa: “*dinero obtenido por medio de actividades ilegales y que escapa al control fiscal*”. Como se puede observar, existe una diferencia de matiz entre ambas definiciones, y efectuando una simple interpretación literal podemos convenir en que el dinero sucio conlleva un plus de gravedad, al atribuirse la comisión de actividades ilegales. Asimismo, existe un grupo de autores²⁴ que denomina al dinero sucio “dinero gris”, entendiendo que la riqueza negra sería la derivada de actividades económicas lícitas, pero realizadas al margen de la normativa tributaria vigente, mientras que la riqueza gris tendría como fuente actividades ilícitas. No obstante, no existe unanimidad en el empleo de dichos términos, puesto que algún autor²⁵ entiende por dinero gris el que brota casi impunemente en un espacio entre lo legal y lo ilegal – concibiéndolo como alegal–, poniendo FERNÁNDEZ STEINKO como ejemplo de dicha práctica la sobre e infra-facturación en el comercio de productos como el petróleo, las materias primas u otros productos de exportación, así como la venta y privatización de empresas y patrimonio públicos.

La doctrina también ha diferenciado entre²⁶ dinero estrictamente negro (o dinero B, o dinero fuera de los círculos legales), que no procedería de actividades ilícitas, y dinero sucio o dinero negro en sentido amplio, con origen delictivo. No obstante, entiende MALLADA FERNÁNDEZ²⁷ que la distinción teórica no tiene mucho sentido en la praxis, dado que en ambos casos existirá blanqueo porque se produce una ocultación de las ganancias al Fisco y una reintroducción en la economía legal, argumentando, además, que como el blanqueo puede estar relacionado con cualquier delito precedente, será difícil distinguir si se trata de dinero negro o de dinero sucio. No podemos compartir tal argumentación, por cuanto la diferenciación sí tiene relevancia práctica, tanta que en un supuesto será constitutivo de delito y en otro no, ya que el origen de las ganancias es precisamente un elemento del tipo. Además, la justificación basada en la dificultad de precisar el origen de los fondos que se reintroducen en la circulación no es asumible: ése

²² ABEL SOUTO, M., *El blanqueo de dinero...*, cit., pp. 25 y 26.

²³ BLANCO CORDERO, I., *El delito de blanqueo de capitales*, 3ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, p. 84.

²⁴ FABIÁN CAPARRÓS, E., “Consideraciones de urgencia sobre la Ley Orgánica 8/1992, de 23 de diciembre, de modificación del Código Penal y de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en materia de tráfico de drogas”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, tomo 46, núm. 2, 1993, p. 603 nota 37.

²⁵ FERNÁNDEZ STEINKO, A., “Delito y criminalización en una sociedad global”, en FERNÁNDEZ STEINKO, A. (coord.), *Delincuencia, finanzas y globalización*, Centro de Investigaciones Sociológicas, Madrid, 2013, pp. 83-85.

²⁶ JIMÉNEZ SANZ, C., *El blanqueo de capitales*, Tesis doctoral, Universidad Rey Juan Carlos, 2009, pp. 53-55.

²⁷ MALLADA FERNÁNDEZ, C., *Fiscalidad y blanqueo de capitales*, Tesis doctoral, Universidad de Oviedo, 2011, pp. 39-41.

es precisamente el objetivo del blanqueador, mezclar las ganancias de procedencia delictiva con los fondos legítimos y que se opere la confusión pecuniaria que obstaculice su detección. El ámbito del dinero que se ha denominado estrictamente negro es el propio de la economía sumergida, de las ganancias opacas no declaradas a Hacienda, pero no significa que tales conductas sean delictivas, sin perjuicio de las sanciones administrativas que pudieren existir, por lo que debemos afirmar la necesidad de que se discrimine entre ambos tipos de ganancias y la utilidad de la delimitación conceptual.

A mayor abundamiento podemos consignar que la utilización del término blanqueo constituye un uso lingüístico propio del periodismo o de la sociología, pero no es estrictamente jurídico. Así, debemos traer a colación el uso de algunas expresiones equivalentes, como “delitos de cuello blanco”, formulada por el sociólogo estadounidense EDWIN H. SUTHERLAND²⁸, con la consiguiente dificultad para precisar su propio ámbito de aplicación, puesto que el mentado autor atribuía dos características a dicha delincuencia: la pertenencia social del sujeto activo y el ámbito donde se enmarca su actividad delictiva. Otra expresión similar utilizada por aquél sería²⁹ “delitos de cuello azul”, concebidos como delitos ocupacionales cometidos por sujetos en el desempeño de una profesión, o en estrecha relación con ella. Nuevamente se cae en la imprecisión y en la indefinición, puesto que la búsqueda del sistema lleva en este caso a la pérdida de matices esenciales.

En tercer lugar podemos citar, dentro del mundo de la ciberdelincuencia, las nuevas expresiones con que se describe a los hackers. Los autores³⁰ diferencian entre “*hackers de sombrero negro*”, que acceden a zonas restringidas de sistemas informáticos, infectan redes o se apoderan de ellas, también denominados crackers, siendo aquéllos³¹ que efectúan acciones dañinas y tienen intención de destruir o lucrarse con su actividad; el segundo elemento son los “*hackers de sombrero gris*”, que por lo general no hackean para beneficio personal ni tienen intenciones maliciosas, aunque pueden cometer delitos en aras de conseguir una mayor seguridad cibernética, por lo que son individuos talentosos que actúan en ocasiones ilegalmente pero sin malas intenciones; y en último lugar los “*hackers de sombrero blanco*” o hackers “*éticos*”, que son aquéllos que penetran la seguridad de sistemas informáticos para encontrar vulnerabilidades y defectos, y se centran en asegurar y proteger los sistemas de tecnologías de información y comunicación.

En último lugar podemos mencionar la expresión “trata de blancas”, definida por el DRAE como “*tráfico de mujeres, que consiste en atraerlas con coacción o mediante engaño a centros de prostitución para su explotación sexual*”.

Con estos ejemplos, y con los anteriormente referidos a los calificativos empleados para clasificar el dinero, se pone de relieve que la utilización de la metáfora cromática es un recurso propio de los medios de comunicación y de las ciencias sociales, pero no debe ser, en puridad, adoptado por los operadores jurídicos: se trata de términos

²⁸ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, P., “Los delitos de cuello blanco”, *Cont4bl3*, núm. 40, 2001, pp. 28 y 29, donde se expone la teoría de la asociación diferencial formulada por el autor norteamericano y la dificultad de conceptualizar jurídicamente un concepto criminológico acuñado por sociólogos.

²⁹ ANZIT GUERRERO, R., “Delitos de cuello blanco y delitos de cuello azul”, *Archivos de Criminología, Seguridad Privada y Criminalística*, núm. 1 (agosto-diciembre), 2008, pp. 3 y 4.

³⁰ FLORES QUISPE, C.A., “Tipos de hackers”, *Revista de Información, Tecnología y Sociedad*, núm. 8, 2013, pp. 16 y 17.

³¹ DE LA CUESTA ARZAMENDI, J.L./PÉREZ MACHÍO, A.I., “Ciberdelincuentes y cibervíctimas” en DE LA MATA BARRANCO, N.J. (coord.), DE LA CUESTA ARZAMENDI, J.L. (dir.), *Derecho penal informático*, Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor, 2010, p. 105.

que se han popularizado, de carácter impreciso, genérico y que son aptos para titulares de prensa, por su rápida divulgación, su ingenio y su carácter plástico, pero no pueden ser asumidos cuando se pretende emplear con rigor y exactitud el léxico jurídico. Además, subyacen peligrosas connotaciones al atribuir a los distintos colores unas determinadas cualidades: en primer término, puede llevar a consideraciones propias de las teorías del Derecho Penal del autor, centrándose en muchas ocasiones en determinadas cualidades del sujeto activo, con lo que se potencia este último, cuando el foco debe centrarse siempre en los hechos. Además, se trata de una concepción maniquea, cuyo uso no debiera generalizarse, por cuanto podrían conllevar incluso una connotación estigmatizadora o diferenciadora. Para favorecer el empleo de un lenguaje jurídico no discriminatorio e inclusivo debería tenderse a la disminución y supresión de tales giros lingüísticos. Asimismo, como hemos apreciado, el propio significado y las cualidades inherentes a los distintos colores son variados y cambian según los autores, por lo que, pretendiendo la univocidad, consiguen el efecto opuesto: que se trate de términos equívocos, contingentes y cuyo entendimiento queda al albur de la teoría sostenida por el autor en cuestión.

Ya apuntamos con anterioridad algunas de las posibles alternativas al uso del vocablo “blanqueo” ofrecidas por la doctrina. Además, debemos señalar que existen dos denominaciones que también han cristalizado en los textos punitivos de numerosos ordenamientos jurídicos: los términos “lavado” y “reciclaje”.

i) Lavado: según el DRAE, constituye la acción y efecto de lavar, y en este caso, la acepción más oportuna de dicha acción es “*purificar, quitar un defecto, mancha o descrédito*”, sin perjuicio de que la tercera entrada recogida para la palabra lavar sea “*blanquear (ajustar a la legalidad fiscal el dinero negro)*”, con lo que se pone de manifiesto que nos encontramos ante expresiones sinónimas lingüísticamente hablando. Es el término más extendido³² en Sudamérica³³, así como en los países anglófonos (*money laundering*) y en Alemania (*geldwäsche*), Austria y en la parte de habla germánica de Suiza. Si partimos de la anterior división en dinero negro y dinero sucio, debemos considerar que la metáfora de BLANCO CORDERO anteriormente referida, de que se lava lo que está sucio y se blanquea lo que está negro, pese a su carácter gráfico, no es del todo precisa: si dinero sucio es el procedente del delito y dinero negro aquél que se pretende ocultar a la Hacienda Pública, pero que no procede de una actividad delictiva, la correlación manifestada por el referido autor resulta inapropiada a los efectos meramente penales, a no ser que se reconduzca su entendimiento, en cuyo caso la acción referida en el texto punitivo debería ser el lavado de dinero, mientras que el blanqueo³⁴ tendría efectos meramente administrativos, pero no penales.

No obstante, debemos poner de manifiesto que la expresión “lavado” ha sido criticada por BAJO FERNÁNDEZ³⁵, dado que, tomando en consideración el origen de la expresión *money laundering* –la red de lavanderías ideada por Al Capone y sus socios–, ha destacado que dicha locución, pese a ser la más común con la que se ha denominado

³² ABEL SOUTO, M., *El delito...*, cit., pp. 33 y 34.

³³ ALIAGA MÉNDEZ, J.A., “Aspectos institucionales del blanqueo en España. Fuentes de información”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 28, 2000, (Ejemplar dedicado a: Prevención y represión del blanqueo de capitales, ZARAGOZA AGUADO, J.A. (dir.)), p. 38.

³⁴ FUENTES, G. E., “Reciclado de dinero: lavado y blanqueo de dinero”, Documento visto en <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/libros/reciclado-dinero-lavado-blanqueo.pdf>, 2013, p. 23, [consultado el 12 de julio de 2017].

³⁵ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Derecho Penal económico: desarrollo económico, protección penal y cuestiones político/criminales”, en AA.VV., *Hacia un derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann*, [Universidad Autónoma de Madrid, 14-17 de octubre de 1992], Boletín Oficial del Estado, BOE, Madrid, 1995, p. 73.

el ilícito en cuestión, no es técnica, sino que procede de la jerga más genuina del mundo del hampa, y que es³⁶ “profundamente desafortunada”, abogando por el empleo de la expresión “legitimación de activos”.

ii) Reciclaje: según el DRAE, consiste en la acción y efecto de reciclar, que se concibe como “*someter un material usado a un proceso para que se pueda volver a utilizar*”. Se utiliza fundamentalmente en Italia (*riciclaggio*), así como en la parte de Suiza de habla italiana. Podría emplearse no solo dicho término, sino también “reciclado” y “reciclamiento”. Llama la atención que un sector doctrinal³⁷ deseche el empleo de esta fórmula manifestando que tiene otras acepciones no relacionadas con esta materia. Esta objeción no puede ser compartida, puesto que, como ya hemos manifestado, nos hallamos ante el recurso lingüístico metafórico y las demás alternativas expuestas también tienen significados y connotaciones ajenas al Derecho Penal. De este modo, debemos afirmar que no debe prescindirse de dicho uso, que descriptivamente es enriquecedor, sirve para aumentar la sinonimia y no fatigar al lector con el uso reiterado de un mismo vocablo, y que se trata de un término versátil, polivalente y muy gráfico, que sirve para ilustrar el proceso seguido por el dinero en el ciclo delictivo objeto de estudio.

1.3.- *Blanqueo de capitales, de bienes, de activos o de dinero*

Sin perjuicio de que al abordar el análisis del objeto material del delito nos detendremos con mayor profundidad en el estudio de dicho elemento, en este punto debemos prestar atención a las distintas denominaciones que los autores han otorgado al objeto sobre el que recae la conducta típica.

Para ello debemos partir, siquiera de una forma somera, del artículo 301 CP, en que se menciona: “*El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes [...]*”. Por otro lado, la Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, recoge en su artículo 1 una definición auténtica de qué se debe entender por “bienes”: “*A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública*”.

A la hora de abordar la explicación del término “*capitales*”, debemos acudir, nuevamente, al DRAE, punto de partida obligado a la hora de efectuar la interpretación gramatical preconizada en el artículo 3.1 del Código Civil (CC). En este texto, entre las acepciones del vocablo capital se recoge: “*conjunto de activos y bienes económicos destinados a producir mayor riqueza*”. Como se puede observar, dicha definición es técnica, de naturaleza económica; sin embargo, contiene en su seno los otros dos elementos empleados por los autores: los términos “*activos*” y “*bienes*”. Asimismo, la expresión completa “*blanqueo de capitales*” ha sido criticada por ABEL SOUTO³⁸, considerándola un “*antitético híbrido de imprecisión y exactitud*”, dado el contraste

³⁶ BAJO FERNÁNDEZ, M., “El desatinado delito de blanqueo de capitales” en *Política criminal y blanqueo de capitales*, BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S. (coords.), Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 13.

³⁷ ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C., *El delito de blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Barcelona, 2000, pp. 24 y 25.

³⁸ ABEL SOUTO, M., *El blanqueo de dinero...*, cit., pp. 37 y 38.

existente entre el “laxismo técnico jurídico” que entraña el término blanqueo, y la precisión que se pretende con el segundo. En apoyo de su postura ha agregado que³⁹ la última edición del DRAE “constata la incorrección lingüística de la rúbrica «blanqueo de capitales» al desterrar tal locución de nuestro léxico y sustituirla por la expresión «blanqueo de dinero»”.

En segundo lugar, la voz “*activos*”, que complementa el término “lavado” y es empleada sobre todo en los países sudamericanos, puede ser entendida como el “*conjunto de todos los bienes y derechos con valor monetario que son propiedad de una empresa, institución o individuo*”. Se trata de una acepción similar a la expuesta al abordar el vocablo capitales, por lo que son aplicables las mismas objeciones anteriormente expuestas: la incorrección en el empleo de un término coloquial junto con un término preciso, técnico y específico.

Por último, debemos poner de relieve que la palabra “dinero” es polisémica, se emplea en todos los niveles y registros de la lengua, y en su consideración como “*medio de cambio o de pago aceptado generalmente*” se adecúa perfectamente a las exigencias del tipo delictivo que analizamos: si se persigue la reintroducción en el circuito económico de los flujos monetarios obtenidos mediante una actividad delictiva, el objeto sobre el que recae la conducta típica es el propio dinero. Por tanto, el dinero tendría la amplitud suficiente como para entender incluidos en su seno los restantes bienes, derechos y activos, cuya característica común es que se reconducen a un valor económico. Los distintos elementos o incrementos patrimoniales procedentes de una previa actuación delictiva tienen un valor económico, medible en dinero, y es precisamente esa cuantía, ya líquida o representada en distintos instrumentos, la que es objeto de legalización, regularización o reintroducción en el tráfico económico. Con el empleo de las expresiones lavado de dinero, blanqueo de dinero o reciclado de dinero no se producen las discordancias entre registros lingüísticos, se cubren todos los ámbitos sobre los que puede recaer la acción típica –que en todo caso tienen un contenido económico– y se efectúa una mayor concreción del objeto sobre el que recae la regularización.

Por los motivos expuestos, no podemos compartir lo manifestado por MALLADA FERNÁNDEZ⁴⁰, quien sostiene que “el blanqueo actualmente no se refiere solo al dinero, ya que, ahora se blanquean otro tipo de activos como cheques, bienes inmuebles, títulos valores, etc. Por lo tanto, el término blanqueo de dinero ha quedado completamente en desuso por la doctrina”. Los bienes y activos que enumera la citada autora son reconducibles a su valor económico, y es precisamente éste el que constituye el objeto de regularización: no se blanquea un bien inmueble, sino las cuantías pecuniarias satisfechas en su adquisición/ enajenación/ constitución de un derecho real o personal, por lo que, en última instancia, la conducta delictiva recae sobre la reintroducción en el tráfico económico de la cuantía pecuniaria resultante. Afirmar lo contrario conlleva no tener presente el bien jurídico esencialmente protegido con dicha figura delictiva y desconocer la *ratio* de tales preceptos. Además, no es cierto el pretendido desuso doctrinal de la expresión, máxime cuando es útil, omnicomprensiva del fenómeno analizado, precisa, se emplea por algunos de los mayores especialistas en blanqueo de España y sigue siendo

³⁹ ABEL SOUTO, M., “Blanqueo de dinero, reformas penales de 2015, secreto bancario y paraísos fiscales”, en DEMETRIO CRESPO, E./NIETO MARTÍN, A. (dirs.), MAROTO CALATAYUD, M./MARCO FRANCIA, M.P. (coords.), *Derecho penal económico y Derechos Humanos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, p. 450.

⁴⁰ MALLADA FERNÁNDEZ, C., *Fiscalidad y blanqueo...*, cit., p. 45.

utilizada como título de congresos científicos, de convenciones internacionales⁴¹, así como de normas legales en Francia, Suiza⁴², Bélgica o EE. UU.⁴³, entre otros países.

Una vez que hemos aclarado los distintos términos, debemos subrayar que en nuestra opinión, la voz más precisa sería “*legalización*” o, en su defecto, “*regularización*”. Sin embargo, forzoso es reconocer que, pese a su imprecisión, el término blanqueo se ha generalizado y sedimentado en todos los niveles: popular, legislativo y científico. Por ello, pese a su origen metafórico y vinculado al hampa, con las precisiones efectuadas, utilizaremos en este estudio la expresión “*blanqueo de dinero*”, sin perjuicio de que, para evitar las redundancias y para dotar de una mayor riqueza léxica a esta investigación, se empleen algunos de los sinónimos anteriormente expuestos.

2.- El bien jurídico protegido

2.1.- Consideraciones previas sobre el bien jurídico

Antes de centrarnos en el delito de blanqueo de dinero debemos efectuar una breve referencia sobre el entendimiento del bien jurídico que se sostiene en este estudio. Podemos partir de la sintética definición de bien jurídico como valor social protegido por el Derecho, consistiendo el injusto, precisamente, en el menoscabo de dicho valor tutelado por el ordenamiento⁴⁴, o de la consideración de LUZÓN PEÑA⁴⁵, que lo concibe como “condición mínima de convivencia social”. BOTTKE⁴⁶ ofrece una definición más alambicada de los bienes jurídicos, a los que conceptúa como “prerrogativas reconocibles o concedidas jurídicamente por la Constitución penal para la administración de realidades sociales dadas”. No obstante, como señala CUELLO CONTRERAS⁴⁷, el Estado no pretende la intangibilidad de los bienes jurídicos, sino que los ciudadanos se comporten de tal manera que la eventual e hipotética lesión de dicho bien jurídico no tenga su origen en la voluntad deliberada del sujeto o en su falta de cuidado para evitarla. Por tanto, a la hora de delimitar el contenido del bien jurídico, debemos precisar que se compone de dos elementos: valorativo y normativo. El elemento valorativo conlleva que existe un importante componente axiológico en la determinación de las conductas que quebrantan o ponen en peligro los bienes o valores dignos de tutela por el legislador penal. POLAINO NAVARRETE⁴⁸ analiza en este punto la teoría tetradimensional del Derecho –que pone de relieve que las cuatro dimensiones esenciales de la experiencia jurídica son: sociedad, norma, valor y tiempo– y, siguiendo sus consideraciones a propósito de la variable “valor”, podemos afirmar que en la concreción del bien jurídico protegido se produce un

⁴¹ “Global Programme Against Money Laundering”, elaborado en el seno de la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC).

⁴² “Loi fédérale concernant la lutte contre le blanchiment d’argent et le financement du terrorisme”, de 10 de octubre de 1997.

⁴³ “The Money Laundering Control Act”, de 27 de octubre de 1987.

⁴⁴ JESCHECK, H.H., “Nueva dogmática penal y política criminal en perspectiva comparada”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 39, Fasc/Mes 1, 1986, p. 13.

⁴⁵ LUZÓN PEÑA, D.M., “Alcance y función del Derecho penal”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 42, Fasc/Mes 1, 1989, p. 32.

⁴⁶ BOTTKE, W., “Mercado, criminalidad organizada y blanqueo de dinero en Alemania”, *Revista Penal*, núm. 2, 1998, p. 9.

⁴⁷ CUELLO CONTRERAS, J., “Presupuestos para una teoría del bien jurídico protegido en Derecho penal”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 34, Fasc/Mes 2-3, 1981, p. 462.

⁴⁸ POLAINO NAVARRETE, M., “Dimensiones básicas del funcionalismo jurídico-penal: algunas consideraciones críticas”, *Derecho Penal y Criminología*, vol. 26, núm. 79, 2005, pp. 52 y 53.

doble proceso: se valoran los bienes de la vida que deben ser salvaguardados y, esencialmente, se desvaloran los ataques –la lesión o puesta en peligro– que tales bienes sufren de un modo intolerable para la sociedad.

El Derecho Penal se centra en la protección de los valores fundamentales del orden social, guardando la debida proporcionalidad en la sanción de las conductas antijurídicas que atentan contra los bienes jurídicos esenciales para la convivencia, reprimiendo solamente los ataques más graves. Por tanto, a la hora de analizar el bien jurídico debemos tener en cuenta su interpretación conforme a los principios de intervención mínima, *ultima ratio*, carácter fragmentario y subsidiariedad del Derecho Penal.

En lo tocante al elemento normativo del bien jurídico, después de que el legislador efectúe la selección y valoración de los bienes dignos de tutela, les otorga una protección que se plasma en normas jurídicas, para lo que subraya POLAINO que se deben seguir “estrictos criterios valorativos de afirmación o de negación, de adecuación o de infracción, de imputación o de exoneración, de reprochabilidad o de exculpación, de responsabilidad o de exención”.

No obstante, VIVES ANTÓN⁴⁹ se ha mostrado crítico con las definiciones del bien jurídico que lo conciben como un “valor”, “interés” o “estado de cosas valioso, tutelable y lesionable”, considerando que, pese a que otorgan un papel de máxima importancia a dicha figura, no sirven para cumplir las funciones de ser un límite al *ius puniendi* estatal, ni para ser la base de la construcción dogmática. Expone en su análisis que es imposible reconducir a un concepto unitario elementos tan diversos como la vida humana, el buen funcionamiento de la Administración de Justicia o la efectividad y vigencia del propio ordenamiento, por poner tres ejemplos. Además, apunta VIVES que tal consideración conduce a varias confusiones: se concibe el bien jurídico como una suerte de idealidad prejurídica, se pretende unificar su significado –cuando son elementos muy distintos entre sí– y, en tercer lugar, se intenta una nivelación entre todos los bienes jurídicos, concluyendo el autor que dicha nivelación es incompatible con la función del bien jurídico de justificar el castigo. Frente a esta situación, propone su *concepción procedimental del bien jurídico*, que entiende éste “no en términos de objeto, sino en términos de justificación”, y la finalidad perseguida es apuntar las razones que pueden justificar inmediatamente el delito y la pena, y no definir el bien jurídico como un objeto ideal. Expuesta dicha teoría, precisa que los distintos bienes no son sin más valores previos al Derecho; antes al contrario, el bien jurídico se conforma a partir de los tipos penales pero, esencialmente, tomando como referencia la Constitución española y, en concreto, el contenido de los derechos fundamentales: así determinado, el bien jurídico no preexiste al Derecho, pero sí a las concretas tipificaciones penales. Sin embargo, el propio VIVES expone que dicha concepción “no está en condiciones de delinear un núcleo de injusto común a todo comportamiento antijurídico, sencillamente porque no es un concepto, sino una simple orientación que alberga contenidos dañosos”. Además, concluye que dicha idea es un límite al legislador, y determina los objetos y valores de la vida social que son susceptibles de ser protegidos penalmente, y cuáles no.

⁴⁹ VIVES ANTÓN, T.S., “Sistema democrático y concepciones del bien jurídico: el problema de la apología del terrorismo”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 25, 2004, pp. 435-440.

TIEDEMANN⁵⁰ refería que el bien jurídico a proteger se encuentra entre dogmática y política criminal⁵¹, concebido como “un modelo racional de actuación legislativa”, y exponía a su vez que no solo tiene un valor indicativo, sino también legitimador. Para HASSEMER⁵², el bien jurídico tiene una función sistemática, como criterio negativo para una criminalización legítima, ya que sin bien jurídico no hay injusto penal; sin embargo, considera que en el “Derecho Penal moderno”, la protección de bienes jurídicos se ha transformado y ha transitado desde un principio negativo a un principio positivo de criminalización, estimando que lo que se formulaba tradicionalmente como una crítica al legislador de que no podía crear delitos donde no hubiera un bien jurídico se ha convertido en una exigencia de que criminalice determinadas conductas, con lo que se ha producido una modificación del principio de protección de bienes jurídicos, que ha llevado a una “demanda de criminalización”.

HORMAZÁBAL MALARÉE⁵³, después de efectuar un repaso histórico sobre el origen del término y su evolución, expone que todo esfuerzo en dotar de contenido material al bien jurídico tiene que partir de que éste es un producto social, que surge en una relación social concreta, entendiendo que es “una síntesis normativa resultado de la contradicción que se genera en una sociedad democrática entre el Derecho penal como expresión más pura de la coerción y la negación de dicha coerción con el reconocimiento jurídico de los derechos y libertades de los individuos”. Además, entre sus características subraya dicho autor que tiene un carácter crítico, ya que, además de imponer restricciones al *ius puniendi* estatal, pone de manifiesto la necesidad de penalizar determinadas conductas que por su dañosidad social merecen el reproche penal, con lo que impone la obligación de revisión permanente del ordenamiento penal, lo que LASCURAÍN SÁNCHEZ⁵⁴ denomina “juicio de coherencia de la realidad protegida con los valores del sistema”. En dicha línea podemos convenir, por tanto, en el carácter dinámico⁵⁵ y evolutivo del bien jurídico, que no es un elemento estático, sino que se desarrolla y varía con las convicciones sociales.

LASCURAÍN SÁNCHEZ, por su parte, concreta el ámbito del bien jurídico⁵⁶ y detalla que debe reservarse dicha expresión para el concepto dogmático que transmite lo protegido: “para nominar el objeto inmediato de protección de la norma penal”, y que debe diferenciarse de lo protegible, de “lo que puede legítimamente protegerse por vía de

⁵⁰ TIEDEMANN, K., “Derecho Penal y Constitución”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año núm. 11, núm. 33, 1991, p. 168.

⁵¹ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Función y límites del principio de exclusiva protección de bienes jurídicos”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 43, Fasc/Mes 1, 1990, pp. 7 y 8. En el mismo sentido, señala que el bien jurídico tiene un contenido material y desempeña una función prevalentemente política y otra dogmática y, por consiguiente, garantística o de seguridad; la primera se desarrollaría en el momento legislativo y sería cronológicamente previa, mientras que la segunda tendría lugar en el momento judicial de interpretación y aplicación de la ley. En dicho entendimiento, considera que no se trata solo de descubrir qué interés ampara el Estado con las normas que dicta, sino de obligar al Estado a proteger ciertos intereses mediante esas normas y de impedir que tutele determinados otros intereses, y que ésa es precisamente la función que debe cumplir el bien jurídico en el plano legislativo.

⁵² HASSEMER, W., “Rasgos y crisis del Derecho Penal moderno”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 45, Fasc/Mes 1, 1992, pp. 238 y 239.

⁵³ HORMAZÁBAL MALARÉE, H., “Política penal en el Estado democrático”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 37, Fasc/Mes 2, 1984, pp. 342-344.

⁵⁴ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Bien jurídico y objeto protegible”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 60, Fasc/Mes 1, 2007, p. 131.

⁵⁵ CUELLO CONTRERAS, J., *op. cit.*, p. 472. Siguiendo a JÜRGEN HABERMAS, señala CUELLO que “Cuando se ha experimentado un cambio de los esquemas valorativos de la sociedad que ha determinado nuevos contenidos normativos de ética social, el legislador penal no puede cerrar los ojos, si quiere ser respetado en sus mandatos, pues nunca va a motivar mediante sanciones a quienes saben que su actuación está exigida por normas del deber ser moral anteriores a todo mandato del legislador de Derecho positivo”.

⁵⁶ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Bien jurídico”, *cit.*, p. 121.

sanción en un Estado democrático”. Además, parte de un entendimiento del bien jurídico como⁵⁷ “concepto formal, valorativamente neutro, que transmite la decisión del legislador, pero que nada dice de si es una buena decisión”. En este punto, debemos efectuar una serie de precisiones al minucioso análisis de LASCURAÍN SÁNCHEZ: en nuestra opinión, resulta preferible una concepción material de bien jurídico, que le dote de contenido concreto, puesto que un concepto formal⁵⁸ será útil para llevar a cabo una sistematización o para precisar el sentido de las normas penales, pero no para cumplir las funciones del bien jurídico anteriormente expuestas. Además, en segundo lugar, el bien jurídico no es valorativamente neutro, ya que el legislador –y con anterioridad la Constitución– ha efectuado una selección de valores y dicha selección conlleva un potente componente axiológico que se considera merecedor de tutela; como contrapartida, los ataques a tales bienes y valores se consideran disvaliosos, y ése es el fundamento de su tipificación. Si tenemos en cuenta que el bien jurídico es un elemento esencial a la hora de efectuar la interpretación de la norma, no podemos obviar su carga valorativa inherente.

Es cierto que el bien jurídico no dice nada de si la decisión del legislador es buena o no, pero debemos matizar que se presume como buena, al ser manifestación de la soberanía popular reflejada en la norma, con lo que se entiende que, en un momento *ex ante* al delito, el legislador opera con unos parámetros ético-valorativos representativos de la sociedad, propios de ella, y que son plasmados en normas. Si las convicciones sociales varían y se produce una nueva composición parlamentaria, con una mayoría diferente a la anterior y se llevan a cabo reformas legislativas, ello no significa que la anterior expresión de la voluntad popular fuese mala, sino que se ha producido una evolución. El Estado social y democrático de Derecho es el punto de partida para afirmar la legitimidad de origen de los bienes jurídicos protegidos, sin perjuicio de que, dado el carácter dinámico de la sociedad y de su plasmación en las normas, se produzcan evoluciones en los objetos inmediatamente protegidos por las normas, pero dichos bienes jurídicos comportan una carga ético-valorativa indiscutible: la de cada sociedad en un momento histórico determinado.

Pero las consideraciones expuestas a propósito del bien jurídico no han estado exentas de críticas. Entre ellas sobresalen las de JAKOBS⁵⁹, quien ha negado que la función del Derecho penal sea la protección de bienes jurídicos. Para exponer su teoría señala que existe una pluralidad de bienes jurídicos que no interesan al ordenamiento punitivo; así narra gráficamente: “la muerte por senectud es la pérdida de un bien, pero la puñalada del asesino es una lesión de un bien jurídico... por lo tanto el Derecho Penal no sirve para la protección genérica de bienes, sino para la protección de bienes contra ciertos ataques”. De aquí deriva que “el Derecho Penal como protección de bienes jurídicos significa que una persona, encarnada en sus bienes, es protegida frente a los ataques de otra persona”, y extrae como consecuencia que el bien no ha de representarse como un objeto físico, sino como una norma, como una expectativa garantizada, y el Derecho Penal lo que protege es precisamente la vigencia de dicha norma. Yendo más lejos, manifiesta JAKOBS que en determinados supuestos es incorrecto referirse a lesión de bienes jurídicos, y debe acudirse a “la defraudación del rol asignado”. Pone como ejemplo el caso de un juez que prevarica, y considera que en tales casos, en lugar de entender que

⁵⁷ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Bien jurídicoj” , *cit.*, p.146.

⁵⁸ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Funciones y límitesj” , *cit.*, p.8.

⁵⁹ JAKOBS, G., “¿Qué protege el derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma?”, en MONTEALEGRE LYNNET, E. (coord.), *Libro homenaje al profesor Günther Jakobs. El funcionalismo en el Derecho penal*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2003, pp. 41-45.

se ha vulnerado el bien jurídico “correcta administración de justicia”, el juez ha incumplido su deber, ya que ha abandonado su rol y ha lesionado las expectativas que existían frente a él en cuanto titular de dicho rol. De este modo entiende que “siempre que el autor no actúa en el papel de ‘cualquiera’, que solo tiene el contenido negativo de que no debe lesionar a otros, sino que actúa cumpliendo un rol con contenido positivo, [j] tiene el cometido de realizar una institución, y por ello la denominación de lesión de un bien jurídico es completamente inadecuada para tales infracciones de deber”. Por ello, el autor alemán estima que el factor común a todos los ilícitos penales no es la infracción o puesta en peligro de un bien jurídico, sino la defraudación de una expectativa.

Para dicho autor⁶⁰ no existen los bienes jurídicos que fluctúen libremente, sin estar asignados a un titular, sino que solo existen aquéllos a cuyo uso tiene derecho un individuo o un colectivo, y sostiene que no es el bien sino el titular el que puede exigir que su bien no sea lesionado; de ello colige que el Derecho es una relación entre personas y entiende⁶¹ que un orden social solo puede representarse como un orden de bienes en ámbitos muy restringidos, mientras que con carácter general se trata de un orden entre personas, en el que el bien –es decir, los deberes positivos– es de una relevancia en todo caso secundaria, ya que el Derecho Penal tiene como misión, a su juicio, proteger la vigencia de la norma y, de un modo mediato y parcial, también los bienes.

Como hemos podido observar, la construcción de JAKOBS es original, consecuente con su comprensión del Derecho y se encuentra muy bien motivada y estructurada, en la que expone su concepción funcionalista del ordenamiento punitivo y de sus funciones; sin embargo, podemos efectuar una serie de matizaciones, puesto que es una concepción normativista, de carácter formal, que no da una respuesta específica en el ámbito penal y que se puede aplicar a cualquier ordenamiento sancionador –tanto civil, como contencioso administrativo o social–, ya que en todos ellos existen normas prohibitivas cuya vigencia ha de perseguirse. Dicha vigencia puede ser un fin mediato perseguido por el Derecho Penal, una consecuencia del sistema, pero no el elemento directo de protección, que está representado por los valores y bienes esenciales, que se derivan de la Constitución y de los tipos penales, y que sirven para interpretar su contenido y limitar el poder punitivo estatal. La vigencia de la norma, por ende, puede ser utilizada como principio hermenéutico al interpretar una norma, ya que se pretende dotar de significación jurídico-penal a todos sus elementos, pero dicho principio no es el objeto directo e inmediato de protección, sino que propende a su descubrimiento y más acabada protección. Constituye un medio para alcanzar el fin: determinar el bien jurídico tutelado por un precepto concreto.

Entre las objeciones a la teoría de JAKOBS destacan las aportaciones de ROXIN, de FERRAJOLI y de SCHÜNEMANN. En primer lugar ROXIN⁶² considera que el daño a la vigencia de la norma carece de todo contenido empíricamente aprehensible y que es “una pura adscripción”, y pone como ejemplo el caso de la imprudencia inconsciente, en que no existe un cuestionamiento de una norma, sino la creación de un riesgo para un concreto bien jurídico. De forma breve pero contundente, ROXIN concluye: “cuando se separa el hecho típico de la realidad social y se disipa en una mera adscripción de

⁶⁰ JAKOBS, G., *Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal*, Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2003 (2016 reimposición), pp. 60 y 61.

⁶¹ JAKOBS, G., *Sobre la normativización...*, cit., pp. 66 y 67.

⁶² ROXIN, C., “El nuevo desarrollo de la dogmática jurídico-penal en Alemania”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 4, 2012, p.16, disponible en <http://www.indret.com/pdf/925.es.pdf> [consultado el 25-07-2017].

significado se suprime la dimensión real de la criminalidad. De esta forma, no puede cumplirse la función de control del Derecho Penal”.

En otro artículo ROXIN⁶³ critica el “normativismo exacerbado” de los postulados de JAKOBS, y cita a MIR PUIG, cuando éste señaló que “la concepción de Jakobs en cierto modo invierte este punto de partida, y convierte a la norma per se en un objeto legítimo de protección: de instrumento, que ha de ser legitimado por su fin, la norma pasa a ser un fin legitimador por sí mismo”. Además, efectúa una defensa de su concepto de bien jurídico, partiendo del análisis de la misión⁶⁴ del Derecho Penal. Considera que el bien jurídico es útil para determinar la legitimidad de las normas penales, para lo que se apoya en el “esquema en tres escalones de la protección de bienes jurídicos”, seguido por MANFRED HEINRICH, debiendo determinarse con detalle qué es lo que se pretende proteger, a quién y frente a qué, y enumera, asimismo, varias directrices⁶⁵ para la concreción del principio de protección de bienes jurídicos, que debemos reproducir en este punto: “(1) las leyes penales arbitrarias, motivadas exclusivamente por la ideología o que vulneran derechos fundamentales no protegen bienes jurídicos; (2) una conducta inmoral o reprochable no fundamenta ya como tal una lesión de un bien jurídico; (3) la vulneración de la dignidad humana propia no es una lesión de un bien jurídico; (4) la protección de sentimientos sólo puede ser reconocida como protección de un bien jurídico cuando concurren temores realistas de ser objeto de amenaza; (5) la autolesión consciente, hacerla posible o auxiliarla no vulneran bienes jurídicos (ajenos); (6) las normas jurídico-penales predominantemente simbólicas no tienen una función de protección de bienes jurídicos; (7) los tabúes no son bienes jurídicos; (8) los objetos de protección de tal abstracción que resulten inaprehensibles no pueden ser reconocidos como bienes jurídicos”.

En segundo término, entre las posiciones opuestas a lo defendido por JAKOBS, podemos traer a colación la postura del italiano FERRAJOLI⁶⁶, que considera que JAKOBS reivindica el carácter meramente descriptivo de su tesis, señalando que vale para cualquier sistema social, pero entiende FERRAJOLI que aquél parte de “la confusión entre la justificación y la explicación y, en consecuencia, entre una aproximación filosófica y una aproximación sociológica”, y su entendimiento no es, como pretende, avalorativo y simplemente descriptivo, sino que su justificación del Derecho Penal como sistema punitivo dirigido a la tutela del sistema social en cuanto tal es una tesis valorativa y prescriptiva.

El segundo argumento que desecha FERRAJOLI es la minimización de las diferencias existentes entre la teoría de los bienes jurídicos individuales y la teoría del daño social, pretendida por JAKOBS, así como la voluntad de éste de neutralizar el valor político de dicha oposición. Entiende el autor italiano que constituye una aporía que se

⁶³ ROXIN, C., “El concepto de bien jurídico como instrumento de crítica legislativa sometido a examen”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 15, 2013, p. 4, disponible en <http://www.criminet.ugr.es/recpc/15/recpc15-01.pdf>, [consultado el 27 de julio de 2017].

⁶⁴ ROXIN, C., “El concepto”, *cit.*, p. 5, donde expuso que “la misión del Derecho penal está en asegurar a sus ciudadanos una convivencia libre y pacífica, garantizando todos los derechos establecidos jurídico-constitucionalmente. Si esta misión es denominada, a modo de síntesis, protección de bienes jurídicos, por bienes jurídicos han de entenderse todas las circunstancias y finalidades que son necesarias para el libre desarrollo del individuo, la realización de sus derechos fundamentales y el funcionamiento de un sistema estatal edificado sobre esa finalidad”.

⁶⁵ ROXIN, C., “El concepto”, *cit.*, p. 11, sin números en el original. ROXIN enumera nueve prescripciones, pero la última no es suya, sino que la toma de GRECO, y la recoge con el siguiente tenor literal: (9) “no está permitido postular un bien jurídico colectivo como objeto de protección de un determinado precepto cuando la afectación de ese bien jurídico siempre implique simultáneamente la vulneración de un bien jurídico individual”.

⁶⁶ FERRAJOLI, L., “El principio de lesividad como garantía penal”, *Nuevo Foro Penal*, núm. 79, 2012, pp. 103 y 104.

considere que, ya que el ser humano es un individuo necesariamente social, impensable fuera de la sociedad, su protección sea la misma cosa que la protección de su contexto social, como defienden JAKOBS y AMELUNG. En este caso, FERRAJOLI va más allá en sus críticas a las tesis de JAKOBS, por cuanto considera que dicho sistema de identificación autorreferencial del fin del Derecho Penal con su estabilidad y preservación, es “una doctrina prescriptiva autoritaria, idónea para legitimar la ausencia de límites al poder punitivo”. De este modo, el principio de ofensividad⁶⁷ se traduce en la construcción funcionalista de JAKOBS en “la lesión de la estabilidad social” o de “la estructura normativa de la sociedad”, por lo que no funciona como un límite al poder punitivo del Estado ni como una garantía de los derechos y libertades de los ciudadanos, sino como condición suficiente de la intervención penal y con ello contribuye a la expansión del Derecho Penal.

Finaliza FERRAJOLI su crítica a JAKOBS exponiendo las consecuencias de sus postulados dogmáticos: dicha concepción autopoietica provoca que todos los delitos sean tipos de mera desobediencia⁶⁸, y con base en ella se legitima una construcción de un Derecho Penal de autor, como la elaborada por JAKOBS al formular su teoría del Derecho Penal del enemigo, que conlleva, según FERRAJOLI, las siguientes consecuencias: i) el principio de legalidad se desvirtúa, ya que no se centra en tipos de acción, sino que se orienta a la prevención de tipos de autor; ii) se diluye el principio de igualdad, ya que se diferencia entre personas y no-personas (los enemigos); iii) se varía el proceso penal, dirigido a examinar a la persona y a identificar “al enemigo”. Por todo ello, el autor italiano refuta las teorías de JAKOBS y sostiene la virtualidad de un bien jurídico empíricamente determinado, conforme al cual es posible articular el principio de ofensividad en dos subprincipios⁶⁹: i) ofensividad en abstracto, entendido como que “nadie puede ser castigado por un hecho que no ofenda bienes jurídicos de relevancia constitucional”, y ii) ofensividad en concreto, caracterizado por las siguientes notas: “nadie puede ser castigado por un hecho que, aun correspondiendo a un tipo normativo de delito, no produzca en concreto, al bien por éste protegido, ningún daño o peligro”.

Por su parte, SCHÜNEMANN⁷⁰ considera que el modelo de Derecho Penal JAKOBS no es ya funcionalista –concibiendo el funcionalismo como “método de justificación de normas consecuencialista, es decir, de justificación de normas de comportamiento y normas sancionadoras por los objetivos con ellas perseguidos y alcanzados”–, sino deontológico, y representa una moderna reformulación de los postulados de HEGEL, sintetizados en su célebre frase conforme a la cual “el delito es la negación del Derecho y la pena la negación de la negación del Derecho”. Continúa SCHÜNEMANN señalando la diferencia entre el concepto de delitos de infracción de deber sostenido por ROXIN y por JAKOBS puesto que, mientras que el primero pretendía determinarlos mediante la lesión de un deber especial extrapenal, para JAKOBS constituye un deber penal en sí mismo, cuya infracción equipara al daño para la vigencia de la norma penal general. Ante dicho punto de partida, la concepción de JAKOBS se torna “circular”: en primer término, no resulta posible diferenciar las normas prohibitivas penales de las restantes normas prohibitivas de los ordenamientos jurídicos; en segundo término, también se concibe de forma circular el propio Derecho Penal si su fin consiste solo en el restablecimiento de la vigencia de la norma. A su vez, concibe como un tercer

⁶⁷ FERRAJOLI, L., *op. cit.*, pp. 108 y 109.

⁶⁸ FERRAJOLI, L., *op. cit.*, p. 112 y 113.

⁶⁹ FERRAJOLI, L., *op. cit.*, p. 111.

⁷⁰ SCHÜNEMANN, B., “La tesis de Jakobs sobre los delitos de infracción de deber vs. dominio sobre la vulnerabilidad del bien jurídico en los delitos especiales”, *Revista Foro FICP*, núm. 1, 2017, pp. 249-256.

error concluir la punibilidad de la infracción de la norma, es decir, de cualquier antijuridicidad, por cuanto “la tarea del Derecho penal debe ser más bien determinada socialmente”, y dicha tarea es “prevenir daños sociales” o “proteger los bienes jurídicos esenciales para el individuo y la comunidad”. Por ello concluye SHÜNEMANN que la lesión o infracción de deberes institucionales no puede fundamentar, como regla general, ningún injusto penal, por dos motivos: i) debe diferenciarse entre deberes internos y deberes externos: parte del ejemplo de la corrupción y considera que si un funcionario recibe una prebenda para cometer un acto ilegal en el ejercicio de su cargo, se trataría de la infracción de un deber externo de la institución; por el contrario, si cobra dinero para un acto debido y conforme a la ley, quedan intactas las relaciones externas y solo ha infringido un “deber interno de la institución”, y entiende que esta infracción puede ser suficientemente castigada mediante sanciones “institucionales”.

ii) La lesión individual de un “deber institucional” no perjudica a la institución en su conjunto, sino que “solo fundamenta un lejano peligro para la decadencia de la institución”. Ello debe diferenciarse de que “ante bienes jurídicos institucionales, la acción se agota en la infracción de la norma; no amenaza ningún daño sustancial”. No obstante, SCHÜNEMANN estima que la penalización de la infracción de tales normas, en que las conductas aisladamente consideradas constituyen una bagatela, solo se puede justificar mediante la teoría de los daños cumulativos, con lo que si todas las personas actuasen de la misma manera, se podría dañar efectivamente la institución, de lo que extrae que “solo se puede legitimar la penalización de una infracción individual de la norma bajo la condición de que se trate de una norma fundamental, de cuyo amplio seguimiento dependa la supervivencia de la institución entera”.

Podemos mostrar nuestra discrepancia con el autor alemán a propósito de las dos últimas consideraciones: los delitos de infracción de deber –como pueden ser los delitos cometidos por funcionarios públicos, en el caso del cohecho anteriormente expuesto–, no suponen solo una infracción de un deber, sino que, además de dicha infracción, se lesiona el bien jurídico protegido, que es la propia Administración Pública como institución, o el correcto ejercicio de la función pública. Dicho bien jurídico no puede ser tutelado únicamente en vía disciplinaria o administrativa, antes al contrario, los principios que presiden la actuación de la Administración –igualdad, legalidad, transparencia, eficacia, eficiencia, descentralización, desconcentración, etc.–, las amplias potestades atribuidas a tales órganos y a los funcionarios públicos, y el sistema de organización de los poderes y competencias de los entes territoriales estatales implican que se deban reprimir con la mayor severidad las actuaciones que constituyan comportamientos antijurídicos en dicho ámbito. Por tanto, en estos supuestos, a la infracción del deber de correcto ejercicio del cargo se le anuda de forma inexorable la lesión del bien jurídico, y es indiferente que la cuantía de lo obtenido por el funcionario sea una “bagatela”. No se puede considerar lo suficientemente alejada del bien jurídico por el aspecto puramente cuantitativo, sino que debe estarse a los riesgos que dicha actuación comportaría de no ser reprimida penalmente: se generaría una conciencia de impunidad, se normalizaría la corrupción como forma de actuación administrativa, se diluiría la prevención general, al socaire de que dichas conductas no serían sancionadas y, en última instancia, provocaría una desconfianza irremediable por parte de los ciudadanos en su Administración Pública. Por ello, también en estos supuestos subyace una lesión o puesta en peligro de bienes jurídicos dignos de tutela y no es posible reconducir tales conductas a la mera infracción inocua de un deber, reduciendo sus consecuencias a un ámbito puramente interno o “institucional”.

Como podemos observar con este breve repaso doctrinal, el concepto de bien jurídico, además de resultar un elemento complejo y controvertido entre los distintos

autores, cumple varios cometidos o funciones⁷¹, ya que sirve para estructurar los tipos penales, ahonda en la finalidad del ordenamiento punitivo, justifica la punición de las conductas y constituye un límite al *ius puniendi* estatal. Además, la interpretación de los bienes jurídicos no se circunscribe al ámbito del texto punitivo, antes al contrario, debe partir de la Constitución Española, como cúspide normativa del ordenamiento nacional. Podemos convenir con ABEL SOUTO en que⁷² “la restricción de la libertad inherente a la actividad punitiva estatal solo será legítima si tiende a salvaguardar un valor recogido, directa o indirectamente, en la Norma fundamental”; asimismo, dicho autor estima que la teoría del bien jurídico debe conectarse de forma indefectible con el principio de ofensividad, que requiere la lesión o puesta en peligro de valores esenciales para la convivencia y excluye la sanción de “inmoralidades”, así como la legitimación automática de las normas penales.

Podemos avanzar un paso más y señalar que el bien jurídico que aquí se concibe es un bien jurídico-penal. Esta consideración puede parecer superflua o irrelevante, no obstante, valoramos necesario precisar aún más el objeto de nuestro estudio, siguiendo en este punto a MIR PUIG⁷³, ya que no todo bien jurídico requiere tutela penal. Así, para que un bien jurídico se convierta en bien jurídico-penal, son precisas dos condiciones según MIR, a saber, *la suficiente importancia social* y *la necesidad de protección por el Derecho Penal*. Reconoce el autor que la determinación de la trascendencia social es una labor ardua y compleja, pero aboga por la autonomía de la valoración jurídico-penal, aportando una serie de criterios auxiliares tendentes a su determinación: i) el reconocimiento constitucional de un bien, lo que resulta relevante pero insuficiente, y sería desproporcionado proteger penalmente dichos bienes de todo ataque, incluso “ínfimo”. ii) Se incorpora como segundo criterio el comparativo, es decir, “partir de la comparación con los bienes jurídico-penales que integran el núcleo del Derecho Penal”, y en dicho supuesto no se centra en los bienes individuales, sobre los que existe mayor consenso, sino en la tutela de los intereses colectivos, y entiende MIR que caben dos opciones, contemplarlos desde el punto de vista de su importancia para el sistema social o valorarlos en función de su repercusión en los individuos, estimando que debe prevalecer esta última consideración, ya que “se trata de que el sistema social se ponga al servicio del individuo, no de que el individuo esté al servicio del sistema”. iii) No basta constatar la importancia abstracta de un bien, sino que es exigible una importancia del “concreto grado de afectación de dicho bien”. De este modo, cuando se trata de bienes jurídicos “graduables”, como la propiedad, no se puede prescindir de sus diferentes manifestaciones cuantitativas.

Por lo que hace a la segunda de las condiciones apuntadas, la necesidad de protección por el Derecho Penal, concluye MIR que no es suficiente con la importancia social del bien en cuestión, sino que deben resultar insuficientes las restantes vías de defensa menos lesivas, esto es, la intervención administrativa o civil. Si tales modos de tutela, que ya existen en el ordenamiento, son suficientes, no es necesario elevar el bien jurídico al rango de bien jurídico-penal. Podemos conectar las consideraciones de dicho

⁷¹ OCHOA FIGUEROA, A., “Medioambiente como bien jurídico protegido, ¿visión antropocéntrica o ecocéntrica?”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 11, 2014, p. 277, resume en tres las funciones del bien jurídico: 1.- Función sistemática: ya que sirve para agrupar o clasificar los distintos delitos; 2.- la función interpretativa, considerando que la interpretación teleológica sirve para excluir del tipo aquellas conductas que ni lesionen ni pongan en peligro el bien jurídico. 3.- Función de medición de la pena: se conecta con la gravedad del hecho y de la pena.

⁷² ABEL SOUTO, M., “Derecho Penal, norma de valoración, bien jurídico y enseñanza de valores en el EEES”, *REJIE: Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, núm. 2, 2010, pp. 94 y 95.

⁷³ MIR PUIG, S. “Bien jurídico y bien jurídico-penal como límites del *Ius puniendi*”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 14, 1989-1990, pp. 205, 209-215.

autor con los principios esenciales del Derecho Penal, es decir, con el principio de intervención mínima, el carácter fragmentario del ordenamiento punitivo y su condición de *ultima ratio*. Si se pretende evitar la hipertrofia del Derecho Penal –y con ello su pérdida de eficacia y de justificación–, solo debe acudir a dicho ordenamiento ante los ataques más graves frente a los bienes jurídicos que hayan sido concebidos como jurídico-penales, y en el supuesto de que los restantes instrumentos del sistema sancionador hayan fracasado; y es precisamente dicho fracaso de las normas de promoción, educativas y correctivas de naturaleza civil o administrativa la que evidencia la necesidad de las normas prohibitivas penales. No obstante, el adelantamiento de las barreras de protección puede conllevar que se tutelen bienes no merecedores de salvaguarda penal y frente a ataques que no sean de la entidad necesaria como para poner en funcionamiento la maquinaria punitiva estatal, con las consecuencias perniciosas que ello conlleva. El abuso en el recurso al Derecho Penal, al socaire de la protección de bienes jurídicos, no puede convertirse en una fórmula retórica que vacíe de contenido al propio concepto de bien jurídico: es evidente que la función del Derecho Penal –o una de ellas⁷⁴–, es la protección de los bienes jurídicos, pero la simple invocación de un valor como bien jurídico no lo convierte *per se* en objeto de la tutela reforzada que comportan las normas penales, sino que habrá que estar a su contenido. Por ello se estima necesario que se perfile de la forma más concreta posible el contorno de cada bien jurídico-penal, dotándolo de un contenido material aprehensible, que coadyuve en la interpretación de los tipos y que sirva como punto de partida a la hora de enjuiciar posibles comportamientos delictivos.

2.2.- El bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de dinero

El delito de blanqueo de dinero, como hemos apuntado, se regula en los artículos 301-304 CP, dentro del Capítulo XIV, del Título XIII, del Libro II del texto punitivo. En concreto, el tipo básico se recoge en el artículo 301 CP, que presenta el siguiente tenor literal: “1. El que adquiriera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años. La pena se impondrá en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos relacionados con el tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas descritos en los artículos 368 a 372 de este Código. En estos supuestos se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 374 de este Código. También se impondrá la pena en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos comprendidos en

⁷⁴ GONZÁLEZ RADÍO, V., *Funciones actuales del Derecho Penal*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2015, pp. 201-205, concluye que a las tradicionales funciones de prevención –general y especial– y retributiva, deben añadirse otras, que en síntesis son: i) *funciones totales* (de defensa social, de la justicia, fundamentadora y protectora de la sociedad), ii) *funciones estructurales* (unidad, organización, ordenación, normalidad, institucional, seguridad, garantía y tutelar), iii) *funciones de limitación del orden jurídico-social* (legalidad, irretroactividad, territorialidad, personalidad, generales y particulares), iv) *funciones modernas* (mandataria, prohibitiva, generalizadora, fundamentación y mediación–justificación) y v) *funciones postmodernas* (instrumental, simbólica y promocional).

los Capítulos V, VI, VII, VIII, IX y X del Título XIX o en alguno de los delitos del Capítulo I del Título XVI.

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

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

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

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

La doctrina ha analizado en profundidad las cuestiones relativas a cuál es el bien jurídico protegido con dicho precepto y se ha apuntado que es⁷⁵ “difuso”, así como⁷⁶ “una tarea particularmente compleja”, y⁷⁷ “una cuestión altamente discutida”. Podemos diferenciar dos líneas doctrinales: los autores que defienden su punición y aquéllos que consideran que el afloramiento de los bienes de procedencia ilícita resulta positivo para la economía en su conjunto y, por tanto, entienden que con el blanqueo no se tutela ningún bien jurídico. Dentro del primer grupo, el que defiende su represión penal –que es absolutamente mayoritario–, conviven varias posturas y en muchas de ellas se entiende que no existe un único objeto de protección, sino que se considera como un delito pluriofensivo; a saber, quienes lo conciben como un delito contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico –como se desprende del título del capítulo en que se encuentra–, los que estiman que se trata de un delito contra la Administración de Justicia, aquéllos que valoran el delito previo del que el blanqueo trae causa y el bien jurídico tutelado en aquél o, en último término en este apartado introductorio, aquellos autores que añaden a los anteriores otros bienes jurídicos más variados y que se protegen de una forma conjunta o combinada con ellos, como podrían ser la protección de la seguridad interior y del sistema democrático. Por tanto, atendiendo a la estructura del blanqueo y a las relaciones que se dan entre éste y el delito que le antecede, surgen discrepancias sobre cuál es el alcance o campo de actuación de dicho tipo. De este modo, en primer lugar debemos exponer las distintas corrientes doctrinales para, finalmente, subrayar cuál es la posición mantenida en este trabajo.

2.2.1.- El patrimonio y el orden socioeconómico

Seguimos en este análisis el orden sistemático del CP y, por ende, analizamos en primer término la propia rúbrica del Título XIII y sus consecuencias en la determinación del interés jurídico digno de tutela. No obstante, conviene efectuar una somera referencia a la normativa relativa al blanqueo fuera del CP; en concreto, valoraremos las

⁷⁵ MUÑOZ CONDE, F., “El delito de blanqueo de capitales y el derecho penal del enemigo”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 375.

⁷⁶ REBOLLO VARGAS, R., “Lección 25ª. Receptación y blanqueo de capitales”, en ÁLVAREZ GARCÍA, F.J. (dir.), MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A./VENTURA PÜSCHEL, A. (coords.), *Derecho Penal Español. Parte Especial (II)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, p. 774.

⁷⁷ PASTOR MUÑOZ, N., “Tema 12. Delitos contra el patrimonio (III)”, en SILVA SÁNCHEZ, J.M. (dir.), *Lecciones de Derecho Penal. Parte especial*, 3ª ed., Atelier, Barcelona, 2011, p. 270.

exposiciones de motivos y los artículos introductorios, de donde se desprende su *ratio legis* y la finalidad perseguida, lo que entronca, de modo indubitado, con la aprehensión de los objetos de tutela –bien o bienes jurídicos protegidos–.

Aquí atenderemos a seis textos, a saber, las cinco⁷⁸ Directivas de la UE en la materia y la Ley 10/2010. La Directiva 91/308/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales, también denominada como “Primera Directiva”, recoge entre sus considerandos que *“la utilización de las entidades de crédito y de las instituciones financieras para el blanqueo del producto de actividades delictivas (denominado en lo sucesivo «blanqueo de capitales») puede poner seriamente en peligro tanto la solidez y estabilidad de la entidad o institución en cuestión como la credibilidad del sistema financiero en su conjunto, ocasionando con ello la pérdida de confianza del público”*. Además, también se apunta en dichos considerandos que *“[...] dado que el blanqueo de capitales puede realizarse no sólo a través de entidades de crédito y de instituciones financieras, sino también mediante la intervención de otros tipos de profesiones y categorías de empresas, los Estados miembros deben hacer extensivas, total o parcialmente, las disposiciones de la presente Directiva a las profesiones y empresas cuyas actividades sean particularmente susceptibles de utilizarse para el blanqueo de capitales”*.

Dicha norma fue modificada diez años después por la “Segunda Directiva”, la Directiva 2001/97/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Primera Directiva, cuyo considerando 7 amplía o extiende el campo de actuación del lavado punible, manifestando que *“(l)a Directiva únicamente impone a los Estados miembros la obligación de luchar contra el blanqueo del producto de delitos relacionados con los estupefacientes. En los últimos años se ha tendido a definir el blanqueo de capitales de manera mucho más amplia, tomando en consideración una gama mucho más extensa de delitos subyacentes, como atestigua, por ejemplo, la revisión de 1996 de las 40 Recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), principal órgano internacional de la lucha contra el blanqueo de capitales”*. Asimismo, el considerando 9 expone cuáles son los delitos-base o subyacentes que pueden dar lugar a las conductas de blanqueo: *“En la Acción común 98/699/JAI, de 3 de diciembre de 1998, adoptada por el Consejo, relativa al blanqueo de capitales, identificación, seguimiento, embargo, incautación y decomiso de los instrumentos y productos del delito (6), los Estados miembros acordaron considerar todos los delitos graves, tal como se definen en la Acción común, delitos subyacentes a efectos de la atribución de carácter delictivo al blanqueo de capitales”*. Dicho considerando tiene la virtualidad de ser uno de los puntos de partida del fenómeno de expansión del blanqueo de dinero, al que se aludirá en un apartado posterior.

La Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de octubre de 2005 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo, conocida vulgarmente como la “Tercera Directiva”, señalaba como una de sus finalidades la coordinación de la persecución del blanqueo a nivel comunitario, para que los blanqueadores no se aprovecharan de *“[...] la libre circulación de capitales y la libre prestación de servicios financieros que trae consigo un espacio financiero integrado”* (considerando 3). A su vez, se resaltaba en los

⁷⁸ SÁNCHEZ STEWART, N., “La cuarta directiva europea para la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo: principales novedades”, *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, núm. 63, 2015, p. 68, señala que *“pocos fenómenos han merecido de las autoridades comunitarias tanta profusión normativa”*.

considerandos 1 y 2 que: “(1) Los flujos masivos de dinero negro pueden dañar la estabilidad y la reputación del sector financiero y poner en peligro el mercado único, y el terrorismo sacude los cimientos mismos de nuestra sociedad. Unida al planteamiento basado en el Derecho penal, una actuación preventiva a través del sistema financiero puede surtir resultados. (2) La solidez, integridad y estabilidad de las entidades financieras y de crédito, así como la confianza en el sistema financiero en su conjunto, podrían verse en grave peligro debido a los esfuerzos de los delincuentes y sus cómplices, ya sea por encubrir el origen de los productos del delito, ya por canalizar el producto de actividades legítimas o ilegítimas a fines terroristas. A fin de evitar que los Estados miembros adopten medidas para proteger su sistema financiero que puedan ser contrarias al funcionamiento del mercado interior y a las normas del Estado de Derecho y del orden público comunitario, es necesaria una actuación comunitaria en este ámbito”.

En penúltimo lugar, la Directiva 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) núm. 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión, conocida como “Cuarta Directiva”, cuyo considerando 1 establece lo siguiente: “(l)os flujos de dinero ilícito pueden dañar la integridad, la estabilidad y la reputación del sector financiero y poner en peligro el mercado interior de la Unión y el desarrollo internacional. El blanqueo de dinero, la financiación del terrorismo y el crimen organizado siguen constituyendo problemas significativos que la Unión debe abordar. Aparte de continuar desarrollando el planteamiento penal a escala de la Unión, la prevención específica y proporcionada del uso del sistema financiero para el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo resulta indispensable y puede producir resultados complementarios”. Resulta significativo el cambio de calificativo, por cuanto la anterior Directiva se refería a “dinero negro”, mientras que la presente alude al “dinero ilícito”, lo que SÁNCHEZ STEWART⁷⁹ valora señalando que “el cambio de terminología puede obedecer a querer incorporar de manera implícita y explícita el procedente del delito contra la Hacienda Pública y de las cuotas defraudadas que no es “negro”, que se reserva para el de procedencia estrictamente criminal sino, en todo caso “gris””.

Además, a modo de resumen histórico, el considerando 3 sintetiza la evolución en la regulación comunitaria del blanqueo: “(l)a presente Directiva es la cuarta Directiva destinada a responder a la amenaza del blanqueo de capitales. La Directiva 91/308/CEE del Consejo (4) definía el blanqueo de capitales por referencia a los delitos relacionados con el tráfico de estupefacientes e imponía obligaciones exclusivamente al sector financiero. La Directiva 2001/97/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (5) amplió el ámbito de aplicación de la Directiva 91/308/CEE, tanto desde el punto de vista de los delitos cubiertos como de las profesiones y actividades reguladas. En junio de 2003, el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) revisó sus Recomendaciones para incluir la financiación del terrorismo e introdujo requisitos más detallados en lo que respecta a la identificación y verificación de la identidad de los clientes y a las situaciones en las cuales la existencia de un mayor riesgo de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo puede justificar unas medidas más estrictas, así como aquellas otras de menor riesgo que pueden justificar controles menos rigurosos. Estos

⁷⁹ SÁNCHEZ STEWART, N., “La cuarta directivaj” , cit, p. 72, nota 3.

cambios se reflejaron en la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (6) y en la Directiva 2006/70/CE de la Comisión (7)”.

Por su parte, la reciente Directiva 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, incide en su naturaleza preventiva y pone el foco de atención en las relaciones entre el terrorismo, las organizaciones criminales y el lavado de fondos, apuntando los riesgos inherentes a dichas conductas. Así, en el considerando 3 se muestra firme en este sentido: *“3. Las Naciones Unidas, Interpol y Europol han venido informando acerca de la convergencia cada vez mayor entre la delincuencia organizada y el terrorismo. El vínculo entre delincuencia organizada y terrorismo y los lazos entre grupos criminales y terroristas constituyen una amenaza cada vez mayor para la seguridad de la Unión. Evitar que se utilice el sistema financiero para fines de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo es parte integrante de cualquier estrategia para hacer frente a tal amenaza”.* En este sentido, el considerando 4 enfatiza en los fines de prevención: *“4. [...] La integridad del sistema financiero de la Unión depende de la transparencia de las sociedades y otras entidades jurídicas, fideicomisos (del tipo «trust») e instrumentos jurídicos análogos. La presente Directiva no solo tiene por objeto detectar e investigar el blanqueo de capitales, sino también prevenirlo. El incremento de la transparencia podría ser un potente factor disuasorio”.* Sin embargo, tales medidas tienen dos límites, a saber, la protección de los datos personales y el principio de proporcionalidad, ya que el considerando 5 establece que: *“5. Si bien deben seguir persiguiéndose los objetivos de la Directiva (UE) 2015/849 y toda modificación de esta debe ser coherente con la actual política de la Unión en materia de lucha contra el terrorismo y su financiación, tales modificaciones deben hacerse dentro del respeto del derecho fundamental a la protección de los datos de carácter personal, así como del cumplimiento y la aplicación del principio de proporcionalidad [...]”.*

Por lo que respecta a la regulación nacional, debemos prestar atención a la Ley 10/2010. Pese a que se trata de una norma de naturaleza administrativa, su regulación puede servirnos de parámetro o guía en nuestra labor interpretadora, partiendo del principio de unidad del ordenamiento jurídico. Su artículo 1.1 señala su finalidad y presenta esta redacción: *“1. La presente Ley tiene por objeto la protección de la integridad del sistema financiero y de otros sectores de actividad económica mediante el establecimiento de obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo”.*

De la lectura conjunta de los apartados introductorios de los textos mencionados se infiere la repercusión que las conductas constitutivas de lavado de dinero tienen para el sistema financiero y la economía en su conjunto, de donde se deriva la necesidad de las medidas de protección establecidas. Sin embargo, y siguiendo el orden legal, nos referiremos en primer lugar al patrimonio como bien jurídico, a su concurrencia o no y a los efectos que ello comporta y, en segundo término, analizaremos los requisitos del orden socioeconómico, donde se sitúa indefectiblemente el aludido sistema financiero.

2.2.1.1.- El patrimonio

Pese a la denominación del Título, debemos efectuar una distinción entre los delitos patrimoniales y aquéllos que inciden en la órbita del orden socioeconómico. GONZÁLEZ RUS⁸⁰ analizó el Proyecto de CP de 1992, cuyo Título XII recogía “*Los delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico*” (al igual que el Título XIII del texto actual, por lo que sus consideraciones son aplicables a nuestro caso). En la exposición de motivos de dicho Proyecto se establecía que “*la existencia de una importante zona intermedia o común entre ambos grupos, y la conveniencia técnica de evitar repeticiones de figuras, se unen a la convicción de que la teórica distinción entre lo individualista (patrimonial) y lo comunitario (económico), no es sostenible sin enormes reservas. Por ello es comprensible la rúbrica que se propone para un Título único, que de este modo resulta más conciso y claro y no genera problemas de interpretación o aplicación*”. El citado autor aboga por la utilidad de distinguir ambos tipos de delitos, precisamente para evitar los problemas de interpretación y aplicación que el referido Proyecto pretendía conjurar con su tratamiento unificado. Así, señala que la relación entre algunas modalidades de los delitos tipificados en dicho título se planteará en términos de concurso de leyes o de delitos, dependiendo de la naturaleza económica o patrimonial que se le asigne, por lo que se comprueba la relevancia de la fijación precisa del bien jurídico. También tendría consecuencias esta diferenciación en el campo del error. Además, la propia sistemática del Proyecto de CP establecía una frontera entre ambos delitos, en el Capítulo XI del Título, donde recogía las Disposiciones Comunes: los delitos anteriores eran patrimoniales y los siguientes, ubicados desde el Capítulo XII, serían los que recogerían las infracciones frente al orden socioeconómico.

Asimismo, apunta que la distinción entre los ilícitos afectantes al patrimonio y al orden socioeconómico no se puede efectuar de un modo tajante, por cuanto los delitos económicos a menudo acaban incidiendo en el patrimonio individual, y algunos delitos patrimoniales alcanzan una repercusión que excede de lo puramente privado. Por ello, concluye que la referida distinción pretende “resaltar el aspecto lesivo dominante de los correspondientes tipos delictivos, en los que predomina una acepción u otra en términos lo suficientemente claros como para identificar el propósito político-criminal último al que responden”. Considera que en el blanqueo de dinero “la vinculación con los bienes o efectos reconvertidos es mucho más que remota, y que persigue sancionar la incorporación al tráfico económico lícito de ganancias obtenidas con la comisión de delitos”.

En el mismo sentido ABEL SOUTO⁸¹ subraya que en el actual CP, el Capítulo X del Título XIII hace las veces de linde entre lo patrimonial y lo socioeconómico, por lo que los tipos recogidos en los capítulos primero a noveno serían delitos contra el patrimonio, y los consagrados en los capítulos undécimo a decimocuarto, delitos contra el orden socioeconómico. No obstante, siguiendo a MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, afirma que el CP incurre en una contradicción, dado que parte de la imposibilidad de efectuar una separación tajante entre la esfera patrimonial y el orden socioeconómico, pero en el artículo 268, al recoger la excusa absolutoria por razón de parentesco en los delitos patrimoniales, delimita implícitamente qué delitos pertenecen a cada categoría. Sin

⁸⁰ GONZÁLEZ RUS, J.J., “La reforma de los delitos económicos y contra el patrimonio. Consideraciones críticas”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 17, 1993-1994, pp. 130-133 y 140.

⁸¹ ABEL SOUTO, M., *El delito de blanqueo en el Código Penal Español*, Bosch, Barcelona, 2005, p. 51.

embargo, otro sector doctrinal⁸² sostiene que a pesar del artículo 268 CP, existen figuras que se encuentran dentro del ámbito patrimonial⁸³ que pueden afectar –y de hecho afectan– a intereses económicos colectivos e incluso al correcto funcionamiento del mercado, y se ponen como ejemplos los casos Gescartera, la suscripción de participaciones preferentes de Caja Madrid –actual Bankia– o la salida a bolsa de Bankia. Pese a esta aseveración, debemos precisar que en el caso Gescartera se condenó al titular de dicha sociedad por un delito continuado de apropiación indebida y por varios delitos de falsedad documental. Por lo que hace a las participaciones preferentes de Bankia, en el Auto del magistrado-juez Fernando Andreu, titular del Juzgado Central de Instrucción núm. 4 de la Audiencia Nacional (AN), de fecha 10 de junio del año 2013, se reflejaba la existencia de indicios racionales de comisión de seis delitos: estafa, estafa de inversores, apropiación indebida, publicidad engañosa, administración fraudulenta o desleal y maquinación para alterar el precio de las cosas. Con relación a la salida a bolsa de Bankia, el mismo magistrado-juez, Fernando Andreu, en Auto de fecha 11 de mayo de 2017, señala la comisión de delitos de falsedad en las cuentas anuales y de fraude de inversores.

Como podemos comprobar, en los tres mediáticos casos citados como ejemplo de la dificultad de deslinde, debemos convenir en que no solo se atribuían delitos patrimoniales *stricto sensu*, sino que varios de los imputados eran delitos socioeconómicos. Además, en segundo término, debemos tomar en consideración que los efectos perniciosos para el sistema económico –apuntados en la quiebra de Bankia y necesidad del rescate bancario del año 2012–, se debieron a que se trata de delitos masa y a que hubo una pluralidad de sujetos perjudicados: conforme al artículo 74.2 CP⁸⁴, habrá que estar al perjuicio total causado. En los casos señalados es evidente que los perjuicios irrogados fueron muy elevados, por la cifra de sujetos afectados y la cuantía a que ascendieron las ilícitas actuaciones, y es precisamente la suma de los perjuicios patrimoniales individuales la que determinó la afectación del orden socioeconómico, junto a la situación de crisis económica padecida, que agravó los resultados de las conductas delictivas. Por ello, solo de una forma indirecta, excepcional y mediata se puede sostener que los tipos de estafa o de apropiación indebida propendan a la protección del sistema económico, antes al contrario, será la suma de las afectaciones patrimoniales individuales la que provoque dicha perturbación socioeconómica, pero el bien jurídico directamente protegido es el patrimonio, por lo que consideramos que es posible

⁸² GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *Manual de Derecho Penal Económico y de la Empresa*, 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 20. Para MUÑOZ CONDE, no se puede entender de forma rígida tal separación, ya que algunos delitos patrimoniales conllevan incidencias en intereses socioeconómicos; en los delitos socioeconómicos existen delitos –como los relativos a la propiedad intelectual o la receptación– que obedecen más a una estructura de carácter patrimonial y, en último término, algunos delitos deben ser estudiados de forma conjunta por su “parentesco estructural”, v.gr., los daños patrimoniales y los daños en cosa propia de utilidad social. Por tales razones considera que la distinción de referencia tiene un valor sistemático relativo y materialmente escaso, (MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 21ª ed., revisada y puesta al día con la colaboración de Carmen López Peregrín, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 425 y 426).

⁸³ TIEDEMANN, K., “El concepto de derecho económico, de derecho penal económico y de delito económico”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 10, núm. 1, 1983, p. 67, entendía que deben considerarse como delitos económicos los clásicos delitos patrimoniales “cuando se dirigen a un objeto fáctico supraindividual, esto es, en las hipótesis en que el bien jurídico protegido no es siempre supraindividual, pero sí lo es, en el caso concreto, la víctima del delito. Esto vale para delitos como la estafa, la infidelidad, etc., contra bancos compañías aseguradoras y otras entidades intermedias, y, naturalmente, también respecto de esos hechos cuando se dirigen contra el Estado, las municipalidades y similares cuerpos políticos”.

⁸⁴ Artículo 74.2 CP, en que se recogen los requisitos de los “delitos masa”: “2. Si se tratare de infracciones contra el patrimonio, se impondrá la pena teniendo en cuenta el perjuicio total causado. En estas infracciones el Juez o Tribunal impondrá, motivadamente, la pena superior en uno o dos grados, en la extensión que estime conveniente, si el hecho revistiere notoria gravedad y hubiere perjudicado a una generalidad de personas”.

discriminar entre ambas categorías de tipos, con las cautelas precisas y reconociendo la existencia de excepciones y de supuestos híbridos.

Por lo que respecta a los criterios de delimitación entre delitos patrimoniales y contra el orden socioeconómico, VIDALES RODRÍGUEZ⁸⁵ sostiene que uno de los parámetros admitidos tradicionalmente por la doctrina para efectuar tal diferenciación es precisar la titularidad –individual o colectiva– del bien jurídico. Sin embargo, después de analizar los tipos del Título XIII, refuta tal método, considerando que es de escasa utilidad, ya que en algunos de los delitos descritos los aspectos patrimoniales y económicos se encuentran mezclados y confundidos. Por ello, expone una serie de criterios de delimitación alternativos, manifestando desde el principio que su virtualidad es reducida: i) el daño o los efectos producidos, lo que tiene como inconveniente que la precisión categorial se produce *ex post facto*, una vez consumado, cuando debería poder efectuarse con anterioridad. ii) Los medios comisivos: la naturaleza del delito vendría determinada por el *modus operandi* seleccionado por el autor, con lo que sería un criterio contingente, que no aporta luz, impreciso y en el que nuevamente habría que estar al delito consumado, por lo que descarta su utilidad. iii) El sujeto activo: en ocasiones, atender a quién realiza la conducta típica sirve para explicar que dos supuestos de similar entidad merezcan respuestas distintas –y pone como ejemplo el hurto agravado por razón del valor artístico, histórico, cultural o científico del artículo 235.1 CP y la sustracción de cosa propia a su función social o cultural–, pero manifiesta que “la configuración de los delitos económicos como delitos especiales no es privativa de esta clase de infracciones”, por lo que este criterio tampoco resulta apropiado, ya que no todos lo son, y existen delitos patrimoniales que sí responden a dicha estructura típica. iv) Las técnicas de tipificación empleadas: según se consideren delitos de resultado o de peligro abstracto, por cuanto un sector doctrinal ha considerado tradicionalmente que los delitos económicos se identifican por su caracterización como delitos de peligro abstracto, con elementos normativos y cláusulas generales, y que en su tipificación se debe renunciar a los elementos subjetivos del injusto. Sin embargo, tampoco es concluyente, ya que existen delitos socioeconómicos que se configuran como delitos de resultado y, por el contrario, delitos eminentemente patrimoniales que se tipifican como tipos de peligro, y pone como ejemplo el alzamiento de bienes.

Por todo lo expuesto, considera que ninguno de los criterios puede, de forma aislada, ofrecer un catálogo exhaustivo y cerrado; sin embargo, de su combinación extrae un concepto propio de delito económico, que reconduce a la siguiente formulación: “todos aquellos comportamientos que, además de ir referidos a bienes jurídicos supraindividuales, afecten de manera notoria al orden socioeconómico, siempre que fuesen llevados a cabo por sujetos que reuniesen determinadas particularidades y se valiesen de medios especialmente abyectos”.

Con relación al patrimonio como bien jurídico, debemos estar a su consideración gramatical y a la interpretación ofrecida por la doctrina. En punto a la primera, el DRAE contiene varias acepciones de patrimonio, así, su segunda entrada establece que el patrimonio es el “conjunto de los bienes y derechos propios adquiridos por cualquier título”. No obstante, recoge una definición jurídica para dicho vocablo, que presenta el siguiente tenor literal: “conjunto de bienes pertenecientes a una persona natural o jurídica, o afectos a un fin, susceptibles de estimación económica”.

⁸⁵ VIDALES RODRÍGUEZ, C., “Los delitos socioeconómicos en el Código Penal de 1995: la necesidad de su delimitación frente a los delitos patrimoniales”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 21, 1998, pp. 335, 350-354.

De una forma sintética, tomando como punto de partida las definiciones aportadas, podemos subrayar que en el ámbito jurídico-penal se concretan varias interpretaciones del patrimonio como valor tutelado. Así, distinguiremos⁸⁶ cuatro concepciones, a saber: económica, jurídica, mixta y personal y funcional. La primera de ellas, la comprensión económica, atiende a la constatación de que los bienes o derechos tengan un valor económicamente determinable, por lo que la existencia de una relación jurídicamente reconocida entre el sujeto y la cosa resulta irrelevante. En segundo lugar, el entendimiento jurídico del patrimonio se centra en la relación jurídica que subyace, y se estima que es patrimonio el conjunto de derechos y deberes patrimoniales reconocidos por el ordenamiento jurídico a un titular. De la interpretación conjunta de las dos anteriores surge la concepción mixta, que lo concibe como *el conjunto de bienes, derechos y valores dotados de valor económico que se encuentran en poder de una persona en virtud de una relación reconocida por el ordenamiento jurídico*. En último lugar, la consideración personal-funcional, pone el foco de atención en que el patrimonio es un instrumento para la realización de las necesidades de su titular, con lo que se desvincularía de las implicaciones económicas y jurídicas de aquél y se sobrevaloraría el elemento subjetivo. Seguiremos en este punto la doctrina mayoritaria, que adopta la concepción mixta o económico-jurídica, por cuanto se ponen de relieve los aspectos esenciales –objetivos y subjetivos–, la dimensión pecuniaria de los derechos y obligaciones, las vicisitudes de la relación con la cosa y los efectos que comporta.

Los autores que postulan que la legitimación de dinero también protege el bien jurídico patrimonio parten de la relación existente entre el blanqueo y la receptación. Según el artículo 298.1 CP, se comete receptación cuando *“(e)l que, con ánimo de lucro y con conocimiento de la comisión de un delito contra el patrimonio o el orden socioeconómico, en el que no haya intervenido ni como autor ni como cómplice, ayude a los responsables a aprovecharse de los efectos del mismo, o reciba, adquiera u oculte tales efectos [...]”*. En dicha figura, que se articula como un delito conexo o de referencia a otro, nos encontramos con un tipo pluriofensivo, en que el objeto de protección recae sobre⁸⁷ el tráfico lícito de bienes y la Administración de Justicia. Un sector doctrinal⁸⁸ añade que la conducta del receptor afecta también al bien jurídico lesionado por el delito precedente, así, la posesión cuando el delito precedente ha sido un hurto, con lo que entiende este grupo de autores que se agrava aún más la lesión a dichos bienes jurídicos. Por el contrario, a juicio de DE LA MATA BARRANCO⁸⁹, en la receptación solo se lesiona el patrimonio, ya que atiende a la naturaleza del derecho lesionado (derecho de contenido patrimonial) y considera que, pese a la primera lesión, permanece incólume, por lo que es susceptible de ser lesionado en un momento ulterior; sigue dicho

⁸⁶ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 21. (Cursivas en el original).

⁸⁷ MARTÍNEZ PÉREZ, M.D., “La adquisición de copias ilegalmente obtenidas de música, películas, programas informáticos y videojuegos y el delito de receptación”, *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 2143, 2012, p. 10.

⁸⁸ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal...*, *op. cit.*, p. 477. En contra de dicha postura, HUERTA TOCILDO, S., “Aproximación crítica a la nueva regulación del delito y receptación y otras conductas afines”, en SORIANO SORIANO, J.R., (dir.), *Cuadernos de Derecho Judicial*, núm. 20, 1996 (Ejemplar dedicado a: Delitos socioeconómicos en el nuevo Código penal), pp. 373-380, quien considera que “la lesión ocasionada por ese delito previo ya está consumada y que en nada afecta al sujeto pasivo del mismo la posterior actuación de un receptor que, si bien en ocasiones puede ciertamente contribuir a alejar la posibilidad de recuperación de los efectos del delito o de reparación del daño e incluso dar lugar a la impunidad del hecho base, no por ello habrá de ocasionar una nueva lesión de aquel bien jurídico ni, en consecuencia, puede cifrarse en ello el fundamento de su punición”. Por ello, dicha autora entiende que el fundamento de la punición de la receptación se encuentra en dos aspectos: la necesidad de que se evite que la facilidad de acceso a dicho mercado favorezca la comisión de ilícitos contra el patrimonio y evitar enriquecimientos injustos que se basen en un previo delito.

⁸⁹ DE LA MATA BARRANCO, N.J., *Limites de la sanción en el delito de la receptación: La receptación sustitutiva y la teoría del mantenimiento. El artículo 546 bis f) del Código Penal*, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1989, pp. 21-24.

autor la teoría del mantenimiento y entiende que “el signo de antijuridicidad” que afecta a la cosa que ha sido sustraída permanece mediante la reducción o impedimento de retorno a la situación patrimonial lícita que origina la segunda acción delictiva.

Por lo que hace a la relación entre el blanqueo y la receptación, existen diferencias sustanciales entre ambas figuras, lo que se desprende de la mera lectura de sus tipos básicos. Tales diferencias han sido sistematizadas en la Sentencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo (STS) núm. 265/2015, cuyo Fundamento de Derecho (FD) 11º establece lo siguiente: “1º) *Ambos delitos presuponen un delito precedente que ha producido ganancias a sus autores, si bien la receptación exige que sea en todo caso un delito contra el patrimonio o el orden socioeconómico, y el blanqueo puede tener como antecedente cualquier actividad delictiva, no estrictamente patrimonial, por ejemplo el tráfico de estupefacientes o la corrupción urbanística.*

2º) *En ambos delitos se exige el conocimiento de la procedencia ilícita de los bienes, pero en la receptación se exige además que el receptor no haya participado en la actividad delictiva previa ni como autor ni como cómplice, mientras que en el blanqueo las ganancias blanqueadas pueden proceder de la propia actividad delictiva del blanqueador.*

3º) *Ambos delitos se refieren a una intervención postdelictiva, pero la actividad que se sanciona tiene una finalidad distinta. En la receptación lo que se prohíbe, esencialmente, es que el tercero se beneficie del resultado de la actividad delictiva previa, o ayude al autor a que se aproveche de los efectos del delito, pero en todo caso con ánimo de lucro propio. En el blanqueo lo que se trata de evitar es que los bienes de origen delictivo se integren en el sistema económico legal con apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita, sin que se exija necesariamente ánimo de lucro en la operación específica de blanqueo.*

4º) *Ambos delitos están sancionados con pena de prisión, con el mismo límite mínimo, seis meses, pero la pena máxima es superior en el blanqueo, seis años frente a dos años, y además la receptación contiene una limitación punitiva que no existe en el blanqueo: en ningún caso podrá imponerse una pena privativa de libertad que exceda a la señalada al delito encubierto.*

El solapamiento puede producirse cuando las conductas de blanqueo recaigan sobre efectos que constituyen el objeto material de un delito contra el patrimonio o contra el orden socioeconómico, ejecutadas por un no interviniente en el delito previo.

En estos casos debe aplicarse el principio de alternatividad del art. 8.4 C.P, sancionando el delito más grave que es el blanqueo, siempre que se trate de un acto idóneo para incorporar las ganancias delictivas al tráfico económico, con el fin de no privilegiar la conducta del sujeto sancionando el comportamiento más leve, pese a resultar afectado el bien jurídico protegido por el blanqueo”.

Una vez que hemos apuntado las principales diferencias existentes entre ambos delitos, debemos atender a dos teorías⁹⁰ a propósito del bien jurídico patrimonio, aplicadas en el ámbito de la receptación, y cuyo encaje en la figura del blanqueo resulta discutible, lo que nos permitirá valorar la concurrencia de dicho interés jurídico relevante y digno de tutela en el delito de lavado de dinero: la teoría del mantenimiento y la del

⁹⁰ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicos del delito de blanqueo de bienes en el Código Penal de 1995”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 21, 1998, pp. 124 y 125; en el mismo sentido vid. ABEL SOUTO, M., *El delito...*, cit., pp. 49-56.

aprovechamiento. Con la teoría del mantenimiento se entendería que, dado que ha existido una lesión contra el patrimonio, la conducta del receptor conllevaría una perpetuación de la situación posesoria ilegítimamente originada, y con ello se produce una prolongación en dicha ilicitud. No obstante, si tenemos en cuenta que en el reciclado de dinero puede servir como delito antecedente cualquier delito grave, y no solo delitos contra el patrimonio, no cabe predicar el mantenimiento de una situación patrimonial ilegítima cuando, *v.gr.*, los fondos delictivos tengan su origen en un delito de corrupción política, en que el delito base no ha lesionado el patrimonio ajeno y no existe, por ende, situación ilícita que mantener, sino el surgimiento de una nueva realidad delictiva *per se*. Por tanto, dicha teoría no se adecúa a los elementos estructurales del tipo básico de blanqueo.

En segundo término, la doctrina del aprovechamiento, en síntesis, supone una participación postdelictiva, y pretende la represión de aquellas conductas que traten de beneficiarse de una situación antijurídica previamente creada. Esta postura es minoritaria en relación con la receptación y se fundamenta en evitar la obtención de un beneficio económico a costa de la previa conducta delictiva. Similares objeciones se pueden formular a esta postura. Nuevamente la estructura típica del blanqueo determina que esta solución simplemente arroje resultados parciales y minoritarios, dado que no ofrece respuesta a los casos en que la ganancia proceda de un delito no patrimonial.

Dentro del sector doctrinal minoritario que propugna la tesis del patrimonio como bien jurídico protegido por el blanqueo podemos mencionar a MARTÍNEZ ARRIETA⁹¹, quien se muestra tajante al afirmar que “no cabe duda que el bien jurídico protegido es el patrimonio”. En su opinión, el patrimonio debe ser concebido como conjunto de bienes amparados por una relación jurídica, por lo que sigue la teoría mixta del patrimonio. De dicha concepción extrae tres consecuencias, que se centran en la ordenación, en la formación y en la protección del patrimonio: i) el ordenamiento diferencia entre un patrimonio lícito, susceptible de protección; ii) tal patrimonio es diferente de aquél formado fuera del ordenamiento, frente al cual se produce una reacción en un doble sentido, ya que existe una apariencia de protección –impidiéndose las vías de hecho–, pero se posibilita la recuperación por su titular legítimo mediante las oportunas acciones. iii) En último término, existe un patrimonio de origen ilícito, cuya procedencia se precisa aún más, ya que proviene de un hecho delictivo “que conoce su actual detentador” y sobre el que actúa en beneficio propio o de un tercero. De dicha clasificación extrae que el bien jurídico es el patrimonio y concluye que tal situación “vulnera abiertamente las normas reguladoras para la obtención de patrimonios y la protección que se le suministra”. No obstante, debemos efectuar una serie de matizaciones a lo expuesto por MARTÍNEZ ARRIETA: en primer término, no concreta tales normas reguladoras de la obtención y protección patrimonial; en segundo lugar, adolece de insuficiencia explicativa, ya que simplemente deriva que el bien jurídico es el patrimonio, sin precisar de un modo crítico y detallado el porqué, cómo el blanqueo vulnera el patrimonio –¿qué patrimonio, el del detentador con conocimiento de su origen ilícito o el de los restantes intervinientes en el tráfico comercial?–, en qué medida, ni qué repercusiones conlleva. Además, sus consideraciones finales resultan contradictorias con lo expuesto con anterioridad en el mismo artículo⁹², ya que se muestra defensor de la teoría del bien jurídico cuando apunta que “por estas razones ratifico la opinión generalizada en favor de la teoría del bien

⁹¹ MARTÍNEZ ARRIETA, A., “Blanqueo de capitales”, en GRANADOS PÉREZ, C. (dir.) *Cuadernos de Derecho Judicial*, núm. 2, 2001 (Ejemplar dedicado a: La criminalidad organizada: aspectos sustantivos, procesales y orgánicos), pp. 382 y 383.

⁹² MARTÍNEZ ARRIETA, A., *op. cit.*, p. 380.

jurídico frente a la denominada teoría funcionalista”, pero en la conclusión transcrita se aprecia una reminiscencia precisamente funcionalista, ya que justifica su posición en la vulneración de las normas reguladoras de la protección y obtención del patrimonio, lo que se podría conectar con la protección de la vigencia de la norma, que expresamente rechaza. De este modo, no podemos compartir los postulados del meritado autor.

Por todo lo expuesto, podemos convenir en que la protección del bien jurídico patrimonio nos conduce a una mirada restrictiva, relativa a las economías privadas y a la alteración de sus elementos. La *ratio* del delito de blanqueo no es la salvaguarda de aquéllos, ya que para dicha finalidad resultan aptos los tipos contra el patrimonio en que se persigue la tutela de unos bienes específicos, se reprime a quien sustraiga de forma ilegítima tales elementos patrimoniales ajenos y se ofrece una estructura típica completamente diferente. El lavado de dinero nos incardina en el ámbito económico global, con repercusiones tanto micro como macroeconómicas, pero no se ajusta a la protección de los patrimonios individuales, su salvaguarda e indemnidad. Por ello, pese a ubicarse en el Título XIII anteriormente mencionado, no podemos predicar que sea objeto de protección de dicho tipo el patrimonio⁹³.

2.2.1.2.- *El orden socioeconómico*

Puesto que nos encontramos ante una materia compleja, en que confluye una multitud de teorías, de postulados doctrinales, en que se entremezclan argumentos históricos, jurídicos y económicos y, en última instancia, en orden a continuar nuestra labor delimitadora del objeto de tutela, es necesario efectuar una breve introducción en que se describa la problemática conceptual relativa a los delitos económicos, al Derecho económico y, en última instancia, al Derecho Penal económico, lo que nos facilitará con posterioridad la labor hermenéutica del tipo penal.

Los denominados “delitos económicos” han experimentado una evolución desde el siglo XX, y se han desligado o diferenciado de aquellos otros tipos que afectan a derechos reales como la propiedad –o el patrimonio, en términos amplios–. A modo de introducción en este apartado podemos traer a colación las palabras de MUÑOZ CONDE y de FOFFANI⁹⁴, quienes entienden que “(e)sos «delitos económicos» poseen su propia lógica interna y a veces no tienen nada que ver con la propiedad en sí misma, sino más bien con el mercado como un todo, o con los subsistemas económicos, como el sistema financiero, que son productos de diferentes condiciones sociales y económicas y expresan una nueva concepción de la criminalidad”. Dichos autores efectúan una introducción histórica, considerando que a mediados del siglo XIX, en la era industrial, el control de las fuentes de producción y del mercado se encontraba privatizado, con lo que la intervención estatal en la economía resultaba mínima. No obstante, factores como el Crack de la Bolsa del año 1929 y las dos Guerras Mundiales, acaecidas en la primera mitad del siglo XX, pusieron de relieve el colapso del sistema económico puramente capitalista, por lo que surgió una tendencia al intervencionismo estatal en la actividad económica, lo que provocó la aparición de una intervención punitiva más fuerte. Como hitos de dicho incremento de la iniciativa estatal en la actividad económica mencionan el “*New Deal*” de Roosevelt en EE. UU. –década de 1930–, la política socialdemócrata en

⁹³ CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivo del delito (I): prevención y represión del blanqueo de capitales”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 28, 2000, *op. cit.*, p. 269.

⁹⁴ MUÑOZ CONDE, F./FOFFANI, L., “Las entidades bancarias como autores o víctimas de delitos financieros: Una perspectiva comparada”, *Revista Penal*, núm. 25, 2010, pp. 80 y 81. (Cursivas en el original).

los países escandinavos y Alemania, y la llevada a cabo por el Partido Laborista en Inglaterra después de la Segunda Guerra Mundial, y llegan a la conclusión de que en todos los casos apuntados se empleó “*el sistema fiscal, reforzado con el Derecho penal, para corregir los excesos del capitalismo, y obtener así una regulación más segura del funcionamiento del mercado*”. Se ubica así en este momento el surgimiento del Derecho Penal Económico como nueva rama académica del Derecho Penal.

Centrados en el caso español, RODRÍGUEZ MOURULLO subraya⁹⁵ que la evolución de la delincuencia económica en España se desarrolló “al compás de las circunstancias vividas por el país”; así, desde 1939 a la década de 1950, surgió el “mercado negro”, por cuanto se encontraba en un período de posguerra, con la consecuente escasez de recursos y de medios materiales. En la década de 1960, en que se experimentó un fuerte crecimiento económico, florecieron “prácticas abusivas propias de un proceso de desarrollo acelerado”, que se veían auspiciadas o amparadas por la cobertura de un régimen político autoritario. Efectúa una dura crítica de las prácticas empresarias de la época referida, exponiendo que “la planificación del desarrollo económico se convierte al mismo tiempo en un importante factor criminógeno, sobre todo cuando esa planificación no está sometida a un control democrático y a su sombra puede, por tanto, crecer con pujanza la corrupción”. Por lo que hace a la década de 1970, señala que la recesión económica forzó a algunas empresas, para subsistir, a efectuar actividades “abiertamente ilegales”. Por tales motivos, después de tal recorrido histórico-económico, entiende que España carecía de las medidas legislativas adecuadas para luchar contra la criminalidad económica, lo que concreta en una demoledora expresión que debe ser transcrita en su integridad: “la legislación especial, anticuada unas veces, nacida al calor de motivaciones coyunturales otras, asistemática y falta de coordinación siempre, ha resultado de eficacia casi nula”. En lo concerniente al CP, reflejaba que adolecía de “arcaísmo” para afrontar esta delincuencia específica. Así, las lagunas existentes en nuestro ordenamiento debían ser colmadas y era necesario que se elaborase una regulación específica en el CP.

Una vez que hemos efectuado el encuadre histórico de la modalidad criminógena que analizamos, debemos concretar conceptualmente su contenido. En punto a dicha finalidad, TIEDEMANN⁹⁶ ya apuntó hace varias décadas que los conceptos de Derecho Penal Económico y de delito económico no eran claros, por lo que era necesario concretarlos. Parte de los postulados de SUTHERLAND sobre el delito económico, en que se tomaba como punto de referencia la condición personal del sujeto activo, como una persona de alto *status* que comete el delito en el marco de su profesión, y expone que se ha producido una evolución, y que debe atenderse a la manera de comisión, así como al objeto sobre el que recae dicho comportamiento. Por lo que hace al modo de comisión pone de relieve que lo esencial es “el abuso de confianza social en el tráfico económico”, así como el “abuso de posibilidades formales y estructurales”, que identifica con los instrumentos económicos. Se ponen en conexión estos elementos con el bien jurídico tutelado, que se considera supraindividual. De este modo, de la integración de los postulados de la Criminología y del Derecho Penal se obtiene un concepto de delito económico que alberga varios aspectos: i) las transgresiones en el campo del Derecho Administrativo Económico, que identifica con “la defensa penal de la actividad interventora y reguladora del Estado en la economía”; ii) se afectan bienes jurídicos colectivos o supraindividuales de la vida económica y iii) se incluyen los delitos que

⁹⁵ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “Los delitos económicos en el proyecto de Código penal”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 34, Fasc/Mes 2-3, 1981, pp. 707 y 708.

⁹⁶ TIEDEMANN, K., “El concepto de derecho económicoj” , *cit.*, pp. 59-62, 67 y 68.

tradicionalmente se han considerado patrimoniales cuando se dirigen “contra patrimonios supraindividuales o cuando estos delitos constituyen abuso de medidas e instrumentos de la vida económica”. Como conclusión, extrae un concepto limitado de Derecho Penal económico, entendido como “aquellas partes del Derecho Penal que tutelan primordialmente el bien constituido por el orden económico estatal en su conjunto, y en consecuencia, el flujo de la economía en su organicidad, en una palabra, la economía nacional”. Además, parte de una concepción del Derecho Económico como “conjunto de normas jurídicas promulgadas para la regulación de la producción, fabricación y reparto de bienes económicos”.

A juicio de BAJO FERNÁNDEZ⁹⁷, por Derecho Económico debe considerarse el Derecho de la economía dirigida por el Estado y, en consecuencia, el Derecho Penal económico sería un grado de dicha intervención, en concreto, “el grado más intenso de intervención del Estado en la economía utilizando su poder sancionador”. En dicho análisis afirma que el objeto de protección del Derecho Penal económico es “el orden económico entendido como interés del Estado en la conservación de su capacidad productora para el cumplimiento de su tarea y en la conservación del orden legal de la economía tanto en su conjunto como en sus ordenaciones parciales, y entendido como interés del individuo en participar en los bienes de consumo y en el desarrollo de una actividad adecuada a su voluntad profesional de actuación y lucro”. Asimismo, influido⁹⁸ por los postulados de TIEDEMANN, diferenció posteriormente entre una concepción estricta de tal ordenamiento, que se concretaría en la “regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía”, y una comprensión amplia, en que se incluiría el conjunto de normas penales que protegen el orden económico en tanto que “regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios”.

La bipartición efectuada por BAJO FERNÁNDEZ ha sido asumida de forma mayoritaria por la doctrina especialista en España, así como en la propia elaboración del CP. No obstante, se han apuntado algunas matizaciones a ambos conceptos: por lo que hace al concepto estricto de Derecho Penal Económico se ha precisado⁹⁹ que, al protegerse la participación estatal en la economía, tanto a nivel nacional como internacional, ello implicaría que se deberían incluir en su ámbito delitos como los relativos a las infracciones contra la Hacienda Pública, contra la Seguridad Social, de contrabando y relativos al control de cambios, pero quedarían fuera otras figuras con trascendencia para el sistema de mercado, como los delitos societarios, los fraudes a consumidores o las estafas financieras, que no tendrían encaje dentro de la anteriormente referida “intervención del Estado en la economía”.

Por ello, la mayoría de los autores adoptan el concepto amplio de ordenamiento punitivo económico. No obstante, siguiendo a FEIJOO SÁNCHEZ¹⁰⁰, debemos efectuar una serie de matizaciones al entendimiento de dicho concepto. Frente a la comprensión estricta, en que se tutelan solo bienes jurídicos colectivos, la concepción amplia abarca también los bienes de naturaleza individual. De esta forma, los delitos socioeconómicos consisten en “la infracción de deberes básicos de los ciudadanos cuando actúan en el subsistema económico o en un rol que podemos definir como económico (deudor, gestor empresarial, etc.)”, y puede afectarse a los bienes jurídicos antedichos. También refiere

⁹⁷ BAJO FERNÁNDEZ, M., “El Derecho penal económico: un estudio de Derecho positivo español”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 26, Fasc/Mes 1, 1973, pp. 93-96.

⁹⁸ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, cit., p. 58.

⁹⁹ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 22.

¹⁰⁰ FEIJOO SÁNCHEZ, B.J., “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial: Esbozo de una teoría general de los delitos económicos”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 2, 2009, pp. 3-5.

dicho autor que en la actualidad las conductas típicas se centran en la protección de los elementos esenciales de funcionamiento de la economía de mercado, y subraya que ha adquirido una especial relevancia en este sector la protección de la “confianza”, bien sea del crédito, de los consumidores, etc., pero con ello no se estaría centrando el análisis en el bien jurídico tutelado en cada figura delictiva, sino que se pondría de manifiesto una de las funciones del ordenamiento punitivo, que FEIJOO identifica con una “función general de estabilización normativa que el Derecho Penal lleva a cabo en cada subsistema económico”. Por todo ello concluye que el común denominador de todas las infracciones que se ubican en dicho sector es el hecho de que “todas ellas tienen que ver con roles económicos o con actuaciones en subsistemas económicos con determinados derechos (libertades económicas) y deberes”, por lo que debe tomarse en consideración “el previo tejido de relaciones sociales con relevancia jurídica”, lo que explicaría que en este campo exista una pluralidad de delitos especiales.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁰¹ también asume la clasificación ofrecida por BAJO y, en consecuencia, subraya que se puede diferenciar entre un concepto amplio y un concepto estricto de delitos económicos. En sentido estricto serían “aquellas infracciones que atentan contra la actividad interventora y reguladora del Estado en la economía”, lo que se identificaría con el denominado “Derecho Penal administrativo económico”. Por otro lado, en un sentido amplio, se comprenderían “las infracciones vulneradoras de bienes jurídicos supraindividuales de contenido económico que si bien no afectan directamente a la regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía, trascienden la dimensión puramente patrimonial individual, trátense de intereses generales de contenido económico o trátense –al menos– de intereses de amplios sectores o grupos de personas”.

Sin embargo, un grupo minoritario de autores ha expuesto sus críticas a la propia existencia del Derecho Penal económico como un sector del ordenamiento punitivo. En este sentido, se ha manifestado¹⁰² que no existen motivos que autoricen a hablar de un subsistema sustancialmente diferente del Derecho Penal “nuclear” o “clásico”, que no es conveniente político-criminalmente efectuar dicha acotación, ya que su materia de prohibición diferenciada es “difícilmente perfilable”, así como que el concepto amplio de Derecho Penal económico tiene una extensión desproporcionada. Entiende MAGALDI PATERNOSTRO que la “pretendida autonomía” se centra en dos aspectos: la ampliación de la esfera de protección penal en materia económica –anteriormente centrada en el patrimonio y propiedad individuales–, así como en la novedad de los modos de ataque a tales bienes jurídicos. Considera que la entidad del Derecho Penal económico se encuentra condicionada, sobre todo, por el sujeto activo, a saber, las empresas. Estima que se debe ahondar en los principios y criterios dogmáticos clásicos, perfilándolos, sin que sea preciso acudir a otros nuevos y distintos, que se centren en un “sector del ordenamiento punitivo carente de coherencia y sustantividad suficiente para ello”.

¹⁰¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte General*, 5ª ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2016, pp. 99-103.

¹⁰² MAGALDI PATERNOSTRO, M.J., “Autoría y participación en los delitos económicos”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 61, 2004 (Ejemplar dedicado a: El fenómeno de la internacionalización de la delincuencia económica), pp. 274-283. Por su parte, RIGHI efectúa una crítica más moderada o matizada, puesto que sostiene que no cabe hablar de autonomía pero sí de especialidad, con base en tres argumentos: i) no cabe afirmar la autonomía en la distinción entre delitos y contravenciones, ii) los principios generales que rigen el Derecho Penal económico no son “ontológicamente originales”, y no constituyen una construcción “sistemática, completa y cerrada”, y iii) su insuficiencia como categoría autónoma se constata en que deba acudirse al Derecho Penal clásico en todo lo no expresamente previsto (RIGHI, E.J.A., “Derecho Penal Económico”, *Estudios de Derecho Económico-Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM*, vol. I, 1980, pp. 97 y 98).

No se comparten aquí las consideraciones de la autora citada, por cuanto la atribución de una autonomía específica al *nomen iuris* Derecho Penal económico no es un mero ejercicio retórico vacío, sino que atiende a una especificidad ontológica. Más allá de la dificultad de delimitación de la materia, propia de todos los subsectores o de todos los intentos de categorizar, debemos constatar la existencia de una serie de rasgos característicos o hechos diferenciales que permiten apreciar un alto grado de autonomía frente al sistema punitivo clásico. Así, ante todo¹⁰³, nos hallamos en un sector en que se tutela un bien jurídico supraindividual de contenido económico o, en todo caso, cuando se trate de tipos que amparen directamente un bien jurídico individual de contenido económico, que se otorgue cobertura como “bien jurídico mediato supraindividual” a la existencia de intereses colectivos para un “correcto funcionamiento del sistema económico imperante”. También se concibe como nota propia que existe una pluralidad de delitos de peligro abstracto, que se componen de elementos normativos y se configuran mediante normas penales en blanco en muchos supuestos, en los cuales desempeña un papel destacado la persona jurídica, “la empresa” –cuya punición es posible desde el año 2010–, y que existe una gran variedad de *modus operandi* novedosos y sofisticados.

Las meritadas nuevas formas de comisión requieren conocimientos especializados, muy técnicos, así como una destreza en el manejo de las nuevas tecnologías –lo que entroncaría con la “ciberdelincuencia”–. En lo tocante a la imputación objetiva, se plantean problemas basados en la estructura organizativa de los entes sociales y la atribución de responsabilidad a los agentes. Otro aspecto relevante es que se construyen como figuras omisivas, basadas en una pluralidad de supuestos en delitos de infracción de deberes, así como las peculiaridades presentes en la figura del error en los delitos económicos. También se ha apuntado por MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁰⁴, dentro de los criterios de identificación de los delitos socioeconómicos, uno puramente criminológico: “la concurrencia de un interés o beneficio económico en el autor”. No obstante, debemos subrayar que este criterio es el más tenue o débil, por cuanto la concurrencia de la agravante 3ª del artículo 22 CP, que presenta como tenor literal “*ejecutar el hecho mediante precio, recompensa o promesa*”, y en la que la mayoría de la doctrina fija como *ratio* de la agravación el ánimo de lucro, no convierte *per se* a todas las conductas en que se estime en delitos socioeconómicos; sin embargo, constituye un criterio auxiliar o complementario que, en presencia de los demás, refuerza la naturaleza específica del ilícito como delito socioeconómico por lo que, pese a ser de una relevancia menor, podemos convenir en su utilidad para tal finalidad.

Con este sintético esbozo se puede apuntar la existencia de una problemática específica y que, por ende, requiere de soluciones particulares y adaptadas. Por ello, partimos de la utilidad de una especialización o concreción en el subsistema antedicho, que se configura como un instrumento sistematizador útil –pese a las carencias apuntadas–, adaptado a las características propias de la materia tratada y que debe responder a nuevas necesidades, que superan la tradicional dogmática basada en bienes jurídicos individuales y en dinámicas comisivas más simples. Estas consideraciones son extrapolables a otros subsectores, *v.gr.*, el Derecho Penal medioambiental, por lo que no se considera que se produzca una fragmentación excesiva o una pérdida de coherencia del ordenamiento punitivo; antes al contrario, la especialización en sectores enriquece su desarrollo, sirve de paradigma a otras instituciones conexas y, en definitiva, permite el progreso del sistema en su conjunto.

¹⁰³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PG)*, cit., p. 124.

¹⁰⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PG)*, cit., p. 131.

Una vez que hemos efectuado esta necesaria introducción sobre la materia objeto de análisis, debemos centrarnos en calibrar o valorar la viabilidad de fijar el orden socioeconómico como bien jurídico tutelado en la figura del blanqueo de dinero. A este respecto debemos constatar que en la elaboración del Proyecto de CP de 1980, al cristalizarse en el Título VIII la rúbrica *“Delitos contra el orden socioeconómico”*, surgieron voces críticas con dicho concepto y con su virtualidad como bien jurídico protegido. RODRIGUEZ MOURULLO apuntó¹⁰⁵ que el antecedente más inmediato de este Título venía representado por el Anteproyecto elaborado por la Comisión General de Codificación en el año 1969, en el que se recogía la propuesta de introducción en el CP de un nuevo Título, el VII bis, denominado *“Delitos contra la economía pública”*. En la Exposición de Motivos de tal Anteproyecto se concretaba lo siguiente: *“El nuevo título de “Delitos contra la economía pública” que ahora se inserta en el texto del Código, responde a la necesidad, unánimemente sentida, de castigar con la severidad propia de la sanción penal, una serie de conductas que inciden, no tanto en el patrimonio individual, como en los intereses económicos de la colectividad, produciendo, a través de la inobservancia abusiva de las normas rectoras de la libertad económica, una lesión o un riesgo que afectan, ante todo, a la economía del país. No se trata, pues, en modo alguno, de castigar la infracción de disposiciones del Gobierno en materia económica, al modo de los países de economía “dirigida”, sino de sancionar el mal uso, egoísta y abusivo, que de la libertad en materia económica pueda hacerse en perjuicio de los demás.*

La consideración del bien jurídico que se pretende defender, que debe ser entendido en sus justos límites, por una parte, y la conciencia, por otra, de las consecuencias que comporta al Estado de Derecho que exige siempre las garantías de la jurisdicción para la imposición de las penas graves con que estas infracciones deben ser castigadas, han obligado a incluir entre los delitos contra la Economía Pública, las infracciones más graves en materia de competencia ilícita, contrabando y delitos monetarios, cuyo castigo venía reservado a la Administración [...]”.

En dicha Exposición de motivos subyace, como se puede apreciar, que se consideraba a la Economía Pública como el bien jurídico tutelado. Sin embargo, como hemos aseverado, el Proyecto de CP de 1980 efectuó una variación en la redacción de la rúbrica, aludiendo en el Título VIII al “orden socioeconómico”. Dicha locución, no obstante, no estuvo exenta de críticas. STAMPA BRAUN¹⁰⁶ afirmó que “el Proyecto ha partido de una concepción muy difusa, y por tanto inaceptable, del bien jurídico protegido”. Ante tal aseveración, RODRÍGUEZ MOURULLO¹⁰⁷ subrayó que referirse al orden socioeconómico como un bien jurídico, “en singular”, resultaba un “gran error”, y manifestó que se trataba de una pura “categoría sistemática de referencia”. Para enfatizar su argumento, el referido autor efectuó una interpretación gramatical de la rúbrica, y concluyó que el sustantivo orden alude a un “conjunto de intereses”, mientras que el calificativo “social” resulta de gran ambigüedad, por lo que un concepto ya de por sí evanescente como es el “orden económico”, con la añadidura del elemento social, incrementa su carácter difuso y la dificultad de su plena aprehensión, por lo que debe descenderse al análisis de los tipos en particular para conocer los intereses que han sido

¹⁰⁵ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “Los delitos económicos” , *cit.*, pp. 710 y 711.

¹⁰⁶ STAMPA BRAUN, J.M./BACIGALUPO ZAPATER, E., *La reforma del Derecho penal económico español: informe sobre el título VIII del proyecto de Código Penal de 1980*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1980, p. 69.

¹⁰⁷ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “Los delitos económicos” , *cit.*, pp. 717 y 718.

tutelados, “sin que sea válido criticar globalmente su contenido a base de quedarse en la corteza de la rúbrica que, a efectos sistemáticos, lo preside”.

Por otro lado debemos atender a lo expuesto por BAJO FERNÁNDEZ, que había elaborado un esquema general que fue seguido de forma amplia por la ponencia que confeccionó el Proyecto de CP de 1980. Dicho autor, después de elogiar¹⁰⁸ la novedad que supuso, tanto en el Derecho español como en el Derecho comparado –por lo menos a efectos sistemáticos en este último caso–, la dedicación de un título del CP a la referida clase de delitos, expuso que la rúbrica no implica que ése fuese el bien jurídico protegido técnicamente hablando, puesto que, aunque en ocasiones el texto punitivo contenga en sus rúbricas el bien jurídico tutelado, no se produce dicha equiparación en todos los casos, poniendo como ejemplo el Título III del CP vigente en aquel momento, que se intitulaba “Las falsedades”, con lo que se aludía no al bien jurídico –la fe pública–, sino a la modalidad de la conducta lesiva de ésta. Equiparó posteriormente dicho caso a la denominación “delitos contra el orden socioeconómico”, advirtiendo que con ella se aludía al motivo de la incriminación que era “la defensa del orden económico”.

Estas dos autorizadas voces dentro de la doctrina española son coincidentes con lo sostenido por PEDRAZZI. El autor italiano afirmó¹⁰⁹ la “inidoneidad de la economía para funcionar como objeto jurídico específico”, así como su escasa utilidad para servir de “objeto de categoría”. Además, refirió que la economía era un “bien jurídico de tipo ideal”, que no encontraba correlativo en materializaciones objetivas y que, yendo incluso más lejos, en el mundo de los valores, “no representa más que un objetivo tendencial”. Sus apreciaciones se centran en la economía, pero ello es equiparable o asimilable en todo punto al orden económico o, para ser más precisos en nuestro supuesto, al orden socioeconómico.

De este modo podemos convenir, siguiendo a MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹¹⁰, que es preciso diferenciar entre el bien jurídico mediato e inmediato y exponer, posteriormente, su aplicación a los delitos económicos. En el sentido inmediato se concibe como “el bien jurídico protegido en sentido técnico”, mientras que el interés mediato se conecta con la “*ratio legis*” o “*finalidad objetiva de la norma*”, es decir, las razones o motivos que condujeron al legislador a tipificar como delito una determinada conducta. Añade, además, que el bien jurídico mediato no aparece incorporado al tipo de injusto de la infracción de que se trate, pero cumple una serie de funciones relevantes, a

¹⁰⁸ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Los delitos contra el orden socioeconómico en el Proyecto de Código Penal”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. Extra 3, 1980 (Ejemplar dedicado a: La reforma del Derecho Penal), pp. 17 y 20.

¹⁰⁹ GONZÁLEZ RUS, J.J., “Seminario sobre bien jurídico y reforma de la parte especial”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 35, Fasc/Mes 3, 1982, pp. 710 y 711.

¹¹⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PG)*, op. cit., pp. 159-165 y 170-173. (Cursivas en el original). NÁJERA GONZÁLEZ también participa de la bipartición efectuada entre bienes jurídicos mediatos e inmediatos, y añade la diferenciación entre los bienes jurídicos generales y los bienes jurídicos difusos, subrayando que la citada clasificación también es de aplicación al ámbito de los delitos socioeconómicos. Los primeros son aquellos en los que existen intereses que pertenecen “a la generalidad de las personas que se integran en la comunidad social”. Por el contrario, en el caso de los intereses difusos, no se afecta a la totalidad de las personas, sino de forma concreta o precisa “a un sector de la población, es decir, a un grupo determinado de individuos”. Por ello, a diferencia de los intereses sociales que se pueden calificar como generales, los intereses difusos son de naturaleza sectorial o acotada. Una vez expuesta dicha clasificación, la aplica al ámbito socioeconómico, considerando que los bienes jurídicos de los delitos socioeconómicos pueden ser generales, si se considera al orden económico en el sentido estricto –es decir, la facultad interventora y reguladora de la economía estatal–, y a la vez de naturaleza difusa si se circunscribe la protección al que denomina “orden económico de un determinado sector de dicha disciplina”, y pone como ejemplo el mercado bursátil, “por cuanto este sector tiene su propio rol en el sistema productivo” (NÁJERA GONZÁLEZ, X., “El bien jurídico protegido en el delito socioeconómico de administración desleal en España. El caso de la legislación poblana en perspectiva comparada”, *IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, México*, Año IX, núm. 35, 2015, p. 80).

saber: desarrolla una importante labor en el ámbito de la “lesividad abstracta”, justificando o legitimando la intervención punitiva estatal. Asimismo, entre otras, se le asigna relevancia en la delimitación sistemática de los tipos, y en la determinación y concreción de la pena, incardinándose en el artículo 66.1.6ª CP, dentro de “*la mayor o menor gravedad del hecho*”. Una vez efectuada dicha distinción, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ la aplica a la diferenciación entre delitos económicos en sentido amplio y en sentido estricto: por lo que hace al sentido amplio, considera que el orden económico “nunca podrá constituir un bien jurídico directamente tutelado en el sentido técnico”, ya que siempre existirá un bien jurídico específico, que podrá ser de naturaleza individual o supraindividual; no obstante, entiende que el orden económico sí puede ser catalogado como “bien jurídico mediato o genérico”, lo que constituye uno de los criterios básicos de identificación de esta clase de delitos en sentido amplio.

En segundo lugar, con relación a los delitos económicos en sentido estricto apunta que, *prima facie* podría considerarse que el orden económico sí sería el bien jurídico directamente protegido, pero deben efectuarse una serie de matizaciones, en atención a que dicho orden económico, concebido como regulación jurídica, “se concreta en un específico y determinado interés jurídico del Estado, diferente en cada delito en particular”, por lo que también en este caso se debe diferenciar el bien jurídico mediato, que define como “bien colectivo general inmaterial o institucionalizado”, y un bien jurídico inmediato, que ostenta a su vez una naturaleza colectiva general, que constituye el interés concreto directamente protegido.

De esta forma se enlaza, mediante la concepción del orden económico en sentido estricto, con la posibilidad de conceptuarlo como un bien jurídico en sentido técnico. En dicha línea argumentativa debemos subrayar que¹¹¹ EBERHARD SCHMIDT, Presidente de la Comisión de Derecho Penal Económico que orientó la reforma penal alemana del año 1949, consideraba –en mayo de 1948– como delito económico el acto que viola “el interés del Estado por la integridad y conservación del sistema económico”; asimismo cabe referir que¹¹² el parágrafo 3 de la WiStG (Ley Penal de la Economía Alemana) del año 1954 definía el delito económico como “lesión del orden económico”, especialmente del orden de mercado y precios. De este modo, un sector doctrinal entiende que la economía o el orden socioeconómico sí pueden ser considerados como un bien jurídico directamente protegido. En tal sentido debemos traer a colación lo expuesto por NOVOA MONREAL¹¹³, quien apunta que los delitos económicos presentan como particularidad que se hallan inspirados por concepciones político-económicas contingentes y que no existe unanimidad en el Derecho comparado sobre el propio concepto de Derecho Económico. Dicho autor parte de que al Derecho Económico le corresponde, como “bien jurídico genérico”, la “protección y preservación de un orden público económico” y, en consecuencia, aplicado al ámbito del Derecho Penal económico, estima que “el mismo bien jurídico constituirá el objeto de protección general de los tipos penales destinados a prevenir hechos que signifiquen formas concretas de lesión o de puesta en peligro de él”. A continuación, después de referir el carácter contingente de dicho bien jurídico, ya que presenta un contenido diferente dependiendo del concreto sistema de organización político-económica adoptado en cada país, concreta una serie de características genéricas que se van a encontrar siempre en la noción de orden público económico, y que sirven para identificar un “delito económico genuino y puro”: i) corresponde a un determinado

¹¹¹ RIGHI, E.J.A., *op. cit.*, p. 104.

¹¹² BAJO FERNÁNDEZ, M., “El Derecho Penal”, *cit.*, p. 96, nota 24.

¹¹³ NOVOA MONREAL, E., “Reflexiones para la determinación y delimitación del delito económico”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 35, Fasc/Mes 1, 1982, pp. 63-67.

sistema de organización general de la economía que está implantado en un país concreto, ii) se establece por razones de interés general y iii) “domina imperativamente sobre toda la organización económica del país y obliga a todos los ciudadanos”, tanto administrados como autoridades.

No se comparten aquí las consideraciones de NOVOA MONREAL, en primer término porque no justifica la concreción del concepto de “orden público económico”, cuyo apuntado carácter contingente implica que nos movamos en un relativismo y en una inestabilidad poco acordes con el sector del ordenamiento jurídico en que nos hallamos. En segundo término, las características que señala son excesivamente imprecisas, poco útiles, no poseen virtualidad analítica de la problemática relativa a los delitos socioeconómicos y podrían ser aplicadas a cualquier sector del ordenamiento jurídico, sin ir más lejos, esas características son las propias de cualquier norma administrativa sancionadora.

Por su parte, RIGHI¹¹⁴ ha reconocido que los delitos económicos no solo presuponen la existencia de un bien jurídico en sentido teleológico interpretativo, sino que existe “un interés desde una perspectiva ético social que justifica su existencia”, y efectúa una síntesis de las denominaciones propuestas por algunos autores: subraya que AFTALIÓN lo define como “orden público económico”, que se deriva de forma ineludible de la planificación de la economía y que, en último término, para este autor, “en el trasfondo de todo delito económico se dibuja la noción del abuso de poder económico”. A propósito de tal consideración, expone que se ha criticado a ENRIQUE R. AFTALIÓN porque determinados ilícitos, como el contrabando, suponen lesionar hipótesis de intervención estatal en la economía sin que se cumpla el requisito apuntado del abuso de poder económico y, pese a ello, se trataría de delitos incardinables bajo la denominación de delitos económicos. También trae a colación la calificación de ROBERTO BERGALLI, para quien debía hacerse alusión a “delitos contra el orden económico nacional”, o la del chileno RAÚL AMPUERO, que prefería “delitos contra el orden público económico”, ya que la expresión “delito económico” comprendía también los ilícitos que se cometieran contra el patrimonio. En esta evolución terminológica y conceptual cabe destacar que el también chileno LUIS COUSIÑO MAC-IVER empleó la denominación “orden público económico social”, voz coincidente con la empleada durante el VI Congreso Internacional de Derecho Penal celebrado en Roma en el año 1953. En último término manifiesta que MEZGER apuntaba que lo afectado en todo caso en los delitos económicos es el “régimen económico público”.

Asimismo, a la hora de establecer el contenido del bien jurídico tutelado, RIGHI¹¹⁵ apunta la interdependencia existente entre la planificación económica estatal y la política criminal. No obstante, estima dicha conexión como insuficiente para analizar el bien jurídico protegido por los delitos económicos y entiende que es necesario atender al concreto sistema económico analizado, es decir, debe diferenciarse dentro de la propia planificación, entre los países desarrollados y los países subdesarrollados, puesto que las contingencias socioeconómicas serán distintas y, por ende, los tipos penales que se implementen en defensa del sistema económico serán diversos. Por ello, partiendo de la definición de delito económico de SCHMIDT anteriormente transcrita, se cuestiona RIGHI si las planificaciones económicas de los países subdesarrollados deben responder al objetivo de preservar la integridad y conservación del sistema económico. A la hora de contestar a dicha cuestión subraya que, si bien en los países desarrollados la relación se

¹¹⁴ RIGHI, E.J.A., *op. cit.*, pp. 98-100.

¹¹⁵ RIGHI, E.J.A., *op. cit.*, pp. 103-108.

basa en el establecimiento de límites para preservar el sistema económico de la acción de los particulares, en los Estados que se pueden calificar como subdesarrollados en atención a su progreso económico, la planificación tiene como prioridad fundamental “modificar la estructura económica a efectos de procurarse un desarrollo independiente”. Así, centrado en Latinoamérica, defiende que la precaria situación de sus economías llevó a adoptar medidas centradas en materia de inversiones extranjeras, de propiedad industrial y de transferencia de tecnología. Además, apunta como causa del deterioro económico la escasa –o nula– iniciativa privada, lo que conllevaba que la intervención del Estado en dicho ámbito fuese concebida como esencial. Por todo ello llega a la conclusión de que, partiendo del paralelismo existente entre el Derecho Penal y la planificación, el bien jurídico de los delitos económicos en los países subdesarrollados debe vincularse con el interés de esas comunidades en alcanzar el desarrollo independiente.

Como hemos podido observar al realizar este esbozo general sobre el sentido del orden económico, podemos convenir en que, incluso quienes sostienen que se trata del bien jurídico en sentido estricto y técnico, consideran que se debe atender en cada caso a los concretos intereses en juego dentro de ese orden socioeconómico. Por tanto, ya se considere como un bien jurídico mediato, ya se entienda que se trata de un propio interés directamente afectado en sentido técnico, el resultado práctico es el mismo y resulta necesario valorar los aspectos de dicho orden económico que se encuentran afectados dentro de cada figura del texto punitivo. A mayor abundamiento, el carácter relativo y contingente del orden socioeconómico, determinado por las vicisitudes políticas de cada Estado, determina que se deba partir, de modo indefectible, de los postulados o directrices de política económica que se contienen en las constituciones de los distintos países. De esta manera, fijando los elementos esenciales que conforman la denominada “Constitución económica”, se puede concretar con mayor precisión y exactitud la relevancia de los intereses a los que nos referiremos con posterioridad.

Dentro del ordenamiento jurídico español, al analizar la Carta Magna, debemos destacar en este orden de cosas tres preceptos esenciales, a saber, los artículos 38, 128 y 131. Por su relevancia conviene que sean reproducidos en este punto, dado que servirán de guía a la hora de abordar si los distintos aspectos que se apuntarán tienen cabida en su texto y, por ende, pueden ser reputados como bien jurídico tutelado por el delito de blanqueo. El artículo 38, ubicado sistemáticamente en la Sección 2ª “*De los derechos y deberes de los ciudadanos*”, del Capítulo Segundo “*Derechos y Libertades*”, del Título I “*De los derechos y deberes fundamentales*”, alude al sistema económico estatal y presenta el siguiente tenor literal: “*Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación*”.

Por su parte, los artículos 128 y 131 se encuentran dentro del Título VII, cuya rúbrica es “*Economía y Hacienda*”. El primero de ellos, el artículo 128, concreta la intervención pública en la actividad económica en los siguientes términos: “*1. Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general. 2. Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general*”. Por otro lado, el artículo 131 se refiere a la planificación estatal, que constituye uno de los máximos grados o exponentes de intervención pública en la actividad económica, configurándolo como una posibilidad, dado que se regula como un aspecto potestativo: “*1. El Estado, mediante ley, podrá*

planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución. 2. El Gobierno elaborará los proyectos de planificación, de acuerdo con las previsiones que le sean suministradas por las Comunidades Autónomas y el asesoramiento y colaboración de los sindicatos y otras organizaciones profesionales, empresariales y económicas. A tal fin se constituirá un Consejo, cuya composición y funciones se desarrollarán por ley”.

De este modo, tomando como premisa dichos preceptos, debemos atender a lo expuesto por BAJO FERNÁNDEZ¹¹⁶, quien sostiene que el paso de una concepción liberal de la economía a una situación de economía social de mercado implica una evolución, en cuanto se transita de un modelo individualista a un sistema en que la planificación por el Estado detenta un peso cualitativo. No obstante, dicha intervención estatal no debe ser considerada como un signo de autoritarismo o de imposición, sino que tiene como finalidad ulterior que, dentro de una economía de corte capitalista, se den las condiciones idóneas o propicias para que el libre juego de las relaciones privadas sea estimulado, así como coartado en aquellos casos en que fuese gravemente perjudicial para el sistema en su conjunto. Por ello, la planificación se convierte en un instrumento esencial, pero debe ser respetuosa con la iniciativa de los agentes privados, so riesgo de que un constreñimiento excesivo implique, *de facto*, la vulneración del paradigma instaurado constitucionalmente. Además, como finalidad de las normas sancionadoras, BAJO se centra en las rúbricas de los capítulos del Título dedicado a la protección del orden socioeconómico, y estima que la defensa de los principios del libre mercado se concreta en la defensa del consumidor y de la libre competencia, en la defensa de la propiedad intelectual e industrial, en la licitud de los medios de pago y de crédito, en la libre formación de los precios y en la publicidad veraz. De este modo, podemos precisar algunos de dichos aspectos, aplicados a la figura del lavado de dinero; en concreto, nos centraremos en tres elementos, siguiendo la sistematización efectuada por ABEL SOUTO¹¹⁷: la libre competencia en el mercado, la estabilidad del sistema financiero y la licitud de los bienes en el tráfico financiero y económico.

2.2.1.2.1.- La libre competencia

Algún autor ha defendido que con la tipificación del lavado de dinero se persigue proteger la libre competencia en el mercado. Para ello se ha expuesto que las empresas o entidades que favorecen o que directamente cometen el blanqueo ven engrosado su patrimonio y sus recursos financieros, lo que les permite concurrir en el mercado en una posición privilegiada. Con tal situación se provoca la desigualdad de armas, en virtud de la cual una entidad puede destinar mayores fondos a la producción, distribución o comercio de bienes y servicios, puede aumentar la contratación de personal, modernizar su tecnología y sus elementos de capital o, entre otros aspectos, reducir los precios por los mismos bienes o servicios que las empresas o entes que concurren sin el aditamento proveniente de un origen ilícito y, en última instancia, ello puede generar situaciones de superioridad injustificadas, que aboquen a una posición preferente, así como a la aparición de sectores basados en el oligopolio o en prácticas monopolísticas.

¹¹⁶ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Los delitos” , *cit.*, pp. 19 y 20.

¹¹⁷ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, *cit.*, pp. 56-83.

A la hora de analizar este factor debemos tomar en consideración el concepto de libre competencia que se maneja, para lo que habremos de acudir a la Ley de Defensa de la Competencia y a la Ley de Competencia Desleal. En primer término, en la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia (LDC), destaca su Preámbulo¹¹⁸, en el que se dota a la competencia de una relevancia que no solo atañe al sector empresarial, sino que las consecuencias de su vulneración o infracción se repercuten o reflejan, en último término, en los consumidores. En los artículos 1 a 6 de la citada norma se recogen las conductas prohibidas, que podemos esquematizar del siguiente modo: i) el artículo 1 establece las conductas colusorias¹¹⁹, ii) el artículo 2 sanciona el abuso de posición dominante¹²⁰, iii) en el artículo 3 se alude a los actos de competencia desleal que por falsear la libre competencia “afecten al interés público”; iv) por su parte, los artículos 4 a 6 contienen una serie de dispensas y exenciones de aplicación de la ley: las prohibiciones apuntadas no se aplicarán cuando las conductas que las cometan sean resultado de la aplicación de una ley, ni cuando se trate de infracciones de “escasa importancia” que no afecten de modo significativo a la competencia, así como la posibilidad de inaplicabilidad en virtud de una decisión de oficio de la Comisión Nacional de la Competencia –previo informe del Consejo de Defensa de la Competencia–, por no concurrir todos los requisitos establecidos en el artículo 1.

Por lo que respecta a la segunda de las disposiciones legislativas anteriormente apuntadas, la Ley 3/1991 de Competencia Desleal (LCD), de 10 de enero, también debemos atender su Preámbulo¹²¹, al igual que hemos realizado con la anterior ley, dado

¹¹⁸ Fragmento del Preámbulo de la LDC: “La existencia de una competencia efectiva entre las empresas constituye uno de los elementos definitorios de la economía de mercado, disciplina la actuación de las empresas y reasigna los recursos productivos en favor de los operadores o las técnicas más eficientes. Esta eficiencia productiva se traslada al consumidor en la forma de menores precios o de un aumento de la cantidad ofrecida de los productos, de su variedad y calidad, con el consiguiente incremento del bienestar del conjunto de la sociedad.

En este contexto, existe un acuerdo generalizado con respecto a la creciente importancia de la defensa de la competencia, que se ha consolidado como uno de los elementos principales de la política económica en la actualidad. Dentro de las políticas de oferta, la defensa de la competencia complementa a otras actuaciones de regulación de la actividad económica y es un instrumento de primer orden para promover la productividad de los factores y la competitividad general de la economía”.

¹¹⁹ Artículo 1.1 LDC: “Se prohíbe todo acuerdo, decisión o recomendación colectiva, o práctica concertada o conscientemente paralela, que tenga por objeto, produzca o pueda producir el efecto de impedir, restringir o falsear la competencia en todo o parte del mercado nacional y, en particular, los que consistan en: a) La fijación, de forma directa o indirecta, de precios o de otras condiciones comerciales o de servicio. b) La limitación o el control de la producción, la distribución, el desarrollo técnico o las inversiones. c) El reparto del mercado o de las fuentes de aprovisionamiento. d) La aplicación, en las relaciones comerciales o de servicio, de condiciones desiguales para prestaciones equivalentes que coloquen a unos competidores en situación desventajosa frente a otros. e) La subordinación de la celebración de contratos a la aceptación de prestaciones suplementarias que, por su naturaleza o con arreglo a los usos de comercio, no guarden relación con el objeto de tales contratos”.

¹²⁰ Artículo 2.2 LDC: “El abuso podrá consistir, en particular, en: a) La imposición, de forma directa o indirecta, de precios u otras condiciones comerciales o de servicios no equitativos. b) La limitación de la producción, la distribución o el desarrollo técnico en perjuicio injustificado de las empresas o de los consumidores. c) La negativa injustificada a satisfacer las demandas de compra de productos o de prestación de servicios. d) La aplicación, en las relaciones comerciales o de servicios, de condiciones desiguales para prestaciones equivalentes, que coloque a unos competidores en situación desventajosa frente a otros. e) La subordinación de la celebración de contratos a la aceptación de prestaciones suplementarias que, por su naturaleza o con arreglo a los usos de comercio no guarden relación con el objeto de dichos contratos”.

¹²¹ Fragmento del Preámbulo de la LCD: “La Constitución Española de 1978 hace gravitar nuestro sistema económico sobre el principio de libertad de empresa y, consiguientemente, en el plano institucional, sobre el principio de libertad de competencia. De ello se deriva, para el legislador ordinario, la obligación de establecer los mecanismos precisos para impedir que tal principio pueda verse falseado por prácticas desleales, susceptibles eventualmente de perturbar el funcionamiento concurrencial del mercado. Esta exigencia constitucional se complementa y refuerza por la derivada del principio de protección del consumidor, en su calidad de parte débil de las relaciones típicas de mercado, acogido por el artículo 51 del texto constitucional. Esta nueva vertiente del problema en general desconocida por nuestro Derecho tradicional de la competencia desleal, ha constituido un estímulo adicional de la máxima importancia para la emanación de la nueva legislación”.

que consideramos que en los preámbulos y en las exposiciones de motivos de las normas se contienen elementos muy significativos, relativos a la génesis de las medidas adoptadas, y que sirven para llevar a cabo una mejor aprehensión del contenido normativo. De entre sus disposiciones podemos prestar atención al artículo 1, en que se consagra como finalidad de la norma “*la protección de la competencia en interés de todos los que participan en el mercado*”, así como, de modo especial, al apartado 1 del artículo 15, en que se atiende a la violación de normas jurídicas, en los siguientes términos: “*1. Se considera desleal prevalerse en el mercado de una ventaja competitiva adquirida mediante la infracción de las leyes. La ventaja ha de ser significativa*”.

Una vez que hemos centrado legislativamente la materia de la “libre competencia”, debemos exponer qué concepto se maneja aquí a propósito de ella. Una simple interpretación gramatical de los términos nos lleva a entender la competencia, según el DRAE, como aquella “*situación de empresas que rivalizan en un mercado ofreciendo o demandando un mismo producto o servicio*”. El adjetivo libre implica que tal actividad es efectuada con independencia, sin injerencias, intromisiones o perturbaciones de terceros. Constituye un principio inherente al concepto de economía de mercado instaurado en la CE que, además, debe ser puesto en relación con el artículo 26 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), en que se consagra que “*1. La Unión adoptará las medidas destinadas a establecer el mercado interior o a garantizar su funcionamiento, de conformidad con las disposiciones pertinentes de los Tratados. 2. El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados [...]*”. En dicho precepto se contienen las cuatro libertades que constituyen¹²² la esencia misma del mercado interior, y que atribuyen a los operadores transnacionales derechos subjetivos que se encuentran protegidos al mismo nivel que los derechos fundamentales, ya que tienen como finalidad ulterior la consecución de la integración europea.

Centrándonos en la tutela penal de la competencia, debemos subrayar que, con anterioridad al CP de 1995, BACIGALUPO ZAPATER¹²³ analizó la aplicación del Derecho Penal o sancionatorio en la protección de dicha figura. En ese trabajo parte de los fines perseguidos por los consumidores –en concreto, por las asociaciones de consumidores–, reduciéndolos a tres objetivos esenciales: precios, calidad y libre decisión. En el marco de un sistema económico de “planificación individual competitiva”, atribuye a la competencia dos funciones concretas: i) la *función político-económica*, por la cual se entiende que se trata de un medio para obtener un “resultado económico óptimo”, y ii) la *función político-social*, en cuya virtud se asegura el proceso de “decisiones económicas descentralizadas” y, con ello, se impide la concentración de poder económico. Subraya que el origen de tal tutela penal se basa en la constatación de que en un mercado libre surgen comportamientos que tienen la virtualidad o capacidad suficiente para “neutralizar los efectos del sistema”, que sintetiza en la referida concentración de poder económico y en las prácticas discriminatorias. Asimismo, detalla que el origen de la represión punitiva se encuentra en EE. UU., a finales del S.XIX, a través de la *Sherman Act* (dictada en 1890), que fue completada en el año 1914 por la *Clayton Act* y la *Federal Trade Commission Act*. Por lo que hace al continente europeo, apunta que la sanción de las prácticas contrarias a la competencia se encuentra en los

¹²² LLOBERA VILA, M., “Aproximación al proceder hermenéutico del TJUE: libertad de empresa, libre competencia y Constitución del Trabajo”, *Lex Social: Revista de los Derechos Sociales*, núm. 1, 2017, p. 210.

¹²³ BACIGALUPO ZAPATER, E., *Estudios sobre la parte especial del Derecho Penal*, 2ª ed., Akal, Madrid, 1994, pp. 231-239.

artículos 85 y 86 del Tratado de Roma de 1957. Además, después de exponer las críticas de los economistas liberales –FRIEDRICH VON HAYEK y MILTON FRIEDMAN– a las normas de defensa de la competencia, concluye que las “fuerzas del mercado” no constituyen una protección suficiente para el consumidor, concebido como parte débil, que no puede defender por sí solo sus intereses en un mercado competitivo; por esta razón, es legítima la amenaza penal estatal, que puede emplear los medios a su alcance para salvaguardar los intereses de los consumidores frente a las disfuncionalidades de la economía libre.

También con carácter previo al CP de 1995, GUINARTE CABADA¹²⁴, tomando como referente el Preámbulo de la LDC en que se exponían los tres intereses en juego cuando se conculca la libre competencia¹²⁵, llegaba a la conclusión de que era conveniente, desde la perspectiva político-criminal, la tipificación de una serie de conductas en el texto punitivo. Así, afirmaba que el interés de los empresarios –o, de la empresa– se ve protegido tanto en su vertiente subjetiva, reflejada en la propia actividad empresarial, como en su dimensión objetiva, que pretendía impedir la apropiación del resultado ajeno. Por lo que hace a los consumidores, los consideraba “co-protagonistas de la actividad del mercado”, defendiendo que tanto los autores que propugnan un “modelo social de competencia desleal”, como aquéllos que estiman preferible un “modelo profesional o subjetivo”, admiten la relevancia del interés de los consumidores, que se visibiliza en el campo procesal en la atribución de legitimación a las asociaciones de consumidores para el ejercicio de las oportunas acciones civiles. En tercer y último lugar, define como interés coadyuvante a las normas de protección de la lealtad en la competencia al “interés del Estado en el mantenimiento de un orden concurrencial saneado”. Afirmados los tres intereses, los pone en conexión con los artículos 38 y 51 de la CE, con lo que defiende su relevancia constitucional, su análisis bajo los principios del Derecho Penal económico y la necesidad de su cobertura penal.

MOLINA BLÁZQUEZ¹²⁶ también afirma la necesidad de tutela penal de la competencia desleal. Considera que dicha materia debería ser tratada como un ilícito “esencialmente” civil, pero la insuficiencia de dicho orden, la relevancia del bien jurídico a tratar, de los intereses en juego y del objeto tutelado conllevan que deba existir una represión penal fragmentaria de las conductas más graves. A su juicio existen dos clases de delitos relativos a las normas de competencia: los tipos referidos a “las restricciones de la competencia en el mercado” y los que implican propiamente una competencia desleal. Partiendo de dicha diferenciación considera que el bien jurídico tutelado se refiere a “los principios concurrenciales derivados del sistema económico establecido en la Constitución, es decir, la libertad, la igualdad y los propios mecanismos de mercado”. El objeto de protección viene representado por “la competencia operativa”, y los intereses tutelados son los de todos los participantes en el mercado.

Después de efectuar esta somera introducción en la materia de la concurrencia desleal, debemos exponer los principales argumentos de los autores que defienden que la competencia desleal constituye el bien jurídico tutelado. En primer lugar podemos

¹²⁴ GUINARTE CABADA, G., “Consideraciones político-criminales en torno a la competencia desleal”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 15, 1990-1991, pp. 153-158.

¹²⁵ Fragmento del Preámbulo de la LDC que señalaba las esferas afectadas por la competencia desleal: “*El interés privado de los empresarios, el interés colectivo de los consumidores y el propio interés público del Estado al mantenimiento de un orden concurrencial debidamente saneado*”

¹²⁶ MOLINA BLÁZQUEZ, C., “La criminalización de la competencia desleal en el Proyecto de Código Penal de 1992”, *Poder Judicial*, núm. 28, 1992 (Ejemplar dedicado a: Proyecto de Ley Orgánica del Código Penal), pp. 228-232.

destacar a BOTTKE¹²⁷, que parte de la diferenciación entre “bien jurídico” y “objeto del bien jurídico”, concibiendo este último como “la condición necesaria para que el bien jurídico pueda percibirse realmente”. También discrimina entre bienes jurídicos individuales y colectivos, y sus correlativos objetos, siendo el objeto de los bienes jurídicos colectivos “las condiciones de funcionamiento del sistema social jurídicamente reconocido por la Constitución penal”. Después de efectuar dicha introducción conceptual, valora la puesta en peligro de los objetos de los bienes jurídicos, y considera suficiente una “puesta en peligro abstracta cualificada”, que define como aquel contacto social que en el supuesto de “indefinida y continuada repetición o imitación” daría lugar a una puesta en peligro concreto y, en último lugar y en su grado superlativo, “a la paralización de las condiciones de la propiedad individual o de una condición de funcionamiento”. Después de analizar en abstracto dicha categoría, concluye que es apta para fundamentar la criminalización del blanqueo de dinero, siempre que concurren cuatro características: i) el libre mercado se caracteriza por la Constitución de cada país, ii) ha de reconocerse la “soberanía fiduciaria del Estado sobre las condiciones de funcionamiento de ese sistema libre como bien jurídico colectivo”, iii) deben ser objeto de examen “los efectos de puesta en peligro abstracto cualificado sobre la aptitud/idoneidad de la función del mercado útil a la libertad”, y iv) debe ser afirmada la intolerabilidad social de la conducta, así como afirmada la necesidad de pena de las conductas constitutivas de blanqueo. A su juicio, el blanqueo distorsiona un elemento esencial de la configuración del mercado, ya que surge un poder de demanda unilateral, se constriñe la libertad general del mercado y, en consonancia con su consideración de los delitos de peligro abstracto cualificado, si se repitiesen de forma indefinida e ilimitada tales conductas, sería “ruinoso” para la competencia y para “un reparto libre del poder de demanda”. Concluye que el bien jurídico protegido es “la soberanía administrativa fiduciaria del Estado sobre la función del mercado de ser útil a la libertad en un Estado social de Derecho”, mientras que el objeto de dicho bien jurídico sería la competencia.

Dentro de la doctrina española podemos mencionar a DÍEZ RIPOLLÉS¹²⁸, que en el año 1987 analizó el fenómeno de las drogas, en orden a la posible despenalización de determinadas conductas. En dicho estudio concluía que debía ponerse el foco de atención en las poderosas organizaciones de narcotraficantes que afectaban en el presente, o podrían afectar en el futuro, a la organización institucional de los Estados. En su propuesta subrayaba que los niveles altos de narcotráfico requerían de un tratamiento penal diverso, dado que tales organizaciones criminales constituían una amenaza institucional, por lo que deberían residenciarse entre los delitos contra el orden socioeconómico, y estimaba que tendrían cabida en dicho ámbito incluso manejando el concepto más estricto de orden socio-económico. Asimismo criticaba que las agravaciones en el ámbito jurídico-penal de la salud pública resultaban “inoperantes”, ya que no se centraban en las auténticas características de dicha forma de criminalidad. En palabras de DÍEZ RIPOLLÉS: “se trata de actuaciones monopolísticas u oligopolísticas que inciden sobre todos los ámbitos de la libre competencia, desde los mecanismos de formación o determinación de los precios hasta la salvaguarda de los derechos de los consumidores, y que conllevan una violación masiva de las leyes de contrabando y control de cambios, por no citar los efectos, más genéricos, producidos sobre todo el sistema financiero”. Por todo ello proponía una despenalización del “tráfico controlado de drogas” que, no obstante, debería continuar

¹²⁷ BOTTKE, W., *op. cit.*, pp. 9-15.

¹²⁸ DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., “La política sobre drogas en España, a la luz de las tendencias internacionales: Evolución reciente”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 40, Fasc/Mes 2, 1987, pp. 390-393.

reprimiéndose cuando se atentase contra la libertad individual o contra el orden socioeconómico.

Asimismo, merece una especial atención la postura de BLANCO CORDERO¹²⁹. Dicho autor refiere que desde el punto de vista macroeconómico se han efectuado investigaciones en Italia que han puesto de relieve la influencia de la actividad de la mafia en la economía local. En su opinión, ha de partirse de la confianza como fundamento de la libre competencia: la participación en el mercado de bienes y servicios conlleva que los agentes económicos confíen en que sus competidores están cumpliendo las normas del mercado. Se pone el foco de atención en el capital, definido como “motor de la economía de mercado”, y se considera como fundamento de las posibilidades de desarrollo económico. En esta línea, concluye que el objetivo de la criminalidad organizada es infiltrarse en la economía legal, e incluso, yendo más lejos, alcanzar posiciones monopolísticas mediante la eliminación de la competencia. De este modo, quienes adquieren fondos delictivos “extienden su presencia en el ámbito económico” mediante la “apropiación del mercado”. Como contrapunto, los intervinientes en dicho mercado que cumplen las normas se ven en una situación de inferioridad competitiva, por cuanto deben acudir a la financiación legal, por lo que los sobrecostos derivados del precio del dinero no pueden ser dirigidos a una mejora de sus recursos materiales o personales, ni a efectuar mejoras tecnológicas. De ahí que los sujetos que emplean los fondos lavados disponen de un “plus”, por lo que pueden efectuar rebajas sustanciales de precios, efectuar nuevas inversiones que fortalezcan su posición, contratar mayor personal, ampliar sus equipos e infraestructuras y, en definitiva, canalizar dicho excedente monetario a la generación de nueva riqueza.

Como consecuencia, se propicia que algunos sectores de la economía puedan llegar a ser controlados por organizaciones delictivas y que los restantes intervinientes lleguen incluso a ser expulsados del mercado. En la misma línea corruptora apunta BLANCO CORDERO que tales intentos por las organizaciones criminales son “factores potenciales generadores de corrupción” no solo en la economía, sino en la sociedad en su conjunto, y que se cristaliza en los sobornos y prebendas a autoridades públicas. Todavía va más lejos al manifestar los peligros que conllevan tales conductas en el mercado, dado que puede dar lugar al empleo de medios ilícitos, tales como amenazas, extorsiones, violencia en las personas o fuerza en las cosas, poniendo como ejemplo, nuevamente, a la mafia italiana, que detenta el monopolio sobre los concursos públicos en el sur del país transalpino. Todos estos elementos pueden poner en peligro la confianza en la economía en su conjunto, tanto en el plano nacional como a nivel internacional. Además, concreta que determinados sectores económicos se muestran “especialmente favorables para la canalización de los recursos delictivos”, exponiendo que el crimen organizado “tiende a invertir en sectores en los que exista o pueda crearse un régimen monopolístico, está garantizada una cierta estabilidad a la posibilidad de inversión, y la introducción masiva de capitales sea inmediatamente productiva sin suscitar sospechas”. Siguiendo a COLOMBO detalla que los sectores “más atractivos” para efectuar la regularización de fondos son: el juego y las apuestas legales, la construcción, las concesiones públicas, la gestión de hipódromos, las asistencia social que desarrollan entes privados de forma subsidiaria con relación a la prestada por los servicios públicos, la actividad financiera,

¹²⁹ BLANCO CORDERO, I., *El delito de blanqueo de capitales*, 3ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pp. 221-227. (A este respecto, se advierte al lector de que la última edición de la monografía, la 4ª, es del año 2015, si bien, en este trabajo se ha empleado la del año 2012, por lo que las ulteriores citas que se efectúen se harán a esta última).

la bolsa o la banca privada. No obstante, el propio BLANCO CORDERO¹³⁰ ha matizado que es cuestionable que se vea afectada la competencia cuando son pequeñas cantidades las que se blanquean, sin embargo, sostiene que sí se vulnera en aquellos casos en los que se emplee una empresa para reciclar grandes cantidades procedentes de la venta de droga, y aquélla realice actos lesivos para la competencia, tales como vender a precio de costo. Concluye que “difícilmente se puede decir que se dañe la competencia leal” en los supuestos en que no se utilice una empresa para tales finalidades y el dinero se lava mediante otros procedimientos.

Por su parte, FABIÁN CAPARRÓS¹³¹ realiza un análisis de la materia partiendo del marco constitucional. Destaca que debe combinarse el principio de economía de mercado con el artículo 9.2 de la Carta Magna, en que se consagra que: “(c)orresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”. Para FABIÁN CAPARRÓS no es suficiente, por ende, una actitud de simple pasividad de los poderes públicos, sino que éstos deben “garantizar y proteger de forma efectiva el ejercicio de esta prerrogativa”. No obstante, en su estudio de la norma fundamental no se detiene solo en la posición de los empresarios o agentes económicos que participan en la producción y distribución de bienes y servicios, sino que debe colegirse con la protección de los consumidores, preconizada en el artículo 51 CE como principio rector de la política social y económica. Una vez apuntada la “regulación iusfundamental del mercado”, efectúa una comparativa dialéctica entre la economía liberal y la economía social de mercado, llegando a la conclusión de que el Estado debe intervenir –poniendo énfasis en su carácter “social” ex artículo 1.1 CE– en la regulación del mercado, ya que, de lo contrario, los excesos del liberalismo pueden llevar a la restricción de “la libertad real de productores y consumidores, negándoles la aptitud de intervenir en condiciones de igualdad efectiva en los procesos económicos de participación social”. Arguye que las conductas de lavado resultan perniciosas desde la vertiente del consumidor porque el mercado se convierte en “núcleo de relación dominado por unos pocos”, con lo que se limita su capacidad de elección, y ello conlleva repercusiones en la credibilidad y confianza en el sistema económico. Desde el otro polo o vertiente, al igual que BLANCO CORDERO, apunta como riesgo que el margen de actuación se reduce, llegando a desaparecer si surgen situaciones manifiestas de dominio de un sector. Por todo ello concluye en la doble afectación que se produce con las conductas analizadas: i) colectiva, conculcándose las condiciones normales del mercado, la iniciativa privada y el libre juego de la oferta y la demanda; ii) individual, representada por las legítimas expectativas de cada uno de los sujetos que participan de la actividad económica, bien como consumidores o bien como empresarios.

Dentro del sector doctrinal analizado, resultan ilustrativas las consideraciones de ARÁNGUEZ SÁNCHEZ¹³², que matiza los postulados anteriormente reflejados. Parte

¹³⁰ BLANCO CORDERO, I., “La lucha contra el blanqueo de capitales procedentes de las actividades delictivas en el marco de la Unión Europea”, *Eguzkilore: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, núm. 15, 2001, p. 19.

¹³¹ FABIÁN CAPARRÓS, E.A., “La fenomenología del lavado de dinero, sus efectos sobre la economía y el bien jurídico protegido”, en BLANCO CORDERO, I./FABIÁN CAPARRÓS, E.A./PRADO SALDARRIAGA, V./ZARAGOZA AGUADO, J.A., *Combate al lavado de activos desde el sistema judicial. Edición especial para el Perú*, 3ª ed., Organización de los Estados Americanos, Washington D.C., 2014, pp. 47-49.

¹³² ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C., “Concepto, tipología y bien jurídico en el delito de blanqueo”, en ARMIENTA HERNÁNDEZ, G./GOITE PIERRE, M./MEDINA CUENCA, A./GAMBINO ESPINOZA, L./GARCÍA MONTOYA, L. (coords.), *El lavado de dinero en el siglo XXI. Una visión desde los instrumentos jurídicos internacionales*, la

de que la libre competencia es el único bien protegido directamente por el blanqueo ya que, citando a BOTTKE, sostiene que “la superposición de diversos objetos de protección dentro del delito de blanqueo, siendo estos heterogéneos, supone una mezcla contraproducente para la seguridad jurídica”. En su exposición acude al artículo 15 LCD, al que aludimos anteriormente, y entiende que el blanqueo es “la máxima expresión de la deslealtad competitiva”, ya que los fondos opacos sitúan al blanqueador en una posición de privilegio con respecto a sus competidores, y de una forma gráfica define la legitimación de tales fondos como “el punto de inflexión entre la economía legal y la ilegal”. Si bien su punto de partida es idéntico al de los anteriores autores, en su caso considera que la finalidad de obtener posiciones monopolísticas no se ha respaldado con los oportunos estudios criminológicos ni económicos. Así, sostiene que el dominio de un determinado sector se derivaría de las normales leyes del mercado y no de la intención de expulsar a los competidores. Además, no comparte la opinión de que los blanqueadores busquen sectores de actividad que sean especialmente favorables, o en los que puedan alcanzar posiciones de dominio sino que, como consecuencia de los fondos que se desean blanquear, el desarrollo de la actividad por la empresa “tapadera”, con el respaldo financiero ilegítimo, robustece su posición y permite que alcance cotas elevadas frente a sus competidores directos. Incluso considera que los blanqueadores no desearán llamar la atención de las autoridades, por lo que la existencia de competidores favorece que pasen desapercibidos.

En conexión con la libre competencia se encuentra la “confianza en la credibilidad del sistema financiero”, lo que se debe a la ausencia de transparencia en las operaciones de blanqueo. Como consecuencia de la restricción de la competencia también se produciría un “empobrecimiento del sistema productivo del país”, ya que la actividad económica no sería desarrollada por empresas que fuesen eficaces, eficientes y competitivas, sino que se encontraría distorsionada por operadores que albergan otra finalidad superior al ánimo de lucro propio de toda empresa: la regularización de unos fondos de procedencia delictiva. No obstante, entre los argumentos de ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, podemos destacar lo novedoso de uno de ellos: considerar como un atentado a la libre competencia “la imprevisibilidad de la conducta del blanqueador que no se comporta de acuerdo a criterios de racionalidad económica”. Para justificar tal opinión sostiene que es una práctica habitual la inversión en títulos de bajo rendimiento, que resultan opacos al control de la Hacienda Pública, dado que su finalidad no es perseguir una rentabilidad elevada sino la “tranquilidad”. Pone otro ejemplo para apuntalar dicha consideración: la suscripción de seguros, en la que no se pretende cubrir riesgo alguno, sino camuflar el depósito realizado. Por lo tanto, concluye que “el blanqueo [j] atenta contra las reglas de comportamiento económico en el mercado que disciplinan la leal competencia, un interés tutelado también por delitos, como alteración de precios, publicidad engañosa, detracción del mercado de bienes de primera necesidad, abuso de información privilegiada en bolsa, etcétera”.

MUÑOZ CONDE¹³³ también se ha mostrado partidario de este bien jurídico, pero ha llevado a cabo una serie de puntualizaciones, ya que, tras afirmar que “la libre competencia en igualdad de condiciones de los sujetos participantes en el mercado financiero” sería el objeto de protección del tipo, caracterizado como un interés jurídico

doctrina y las leyes en América Latina y España, Universidad Autónoma de Sinaloa-Unijuris, México, 2015, pp. 112-116.

¹³³ MUÑOZ CONDE, F., “Consideraciones en torno al bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de capitales”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *I Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 162-165.

“preciso y determinable”, constata que es, al igual que otros bienes de naturaleza colectiva, “demasiado genérico”. Contraponen el blanqueo al delito de empleo de información privilegiada en el mercado de valores, en el que se requiere la obtención de un beneficio económico determinado o la causación de un perjuicio de dicha naturaleza, lo que le lleva a considerar el blanqueo como un delito de peligro abstracto. No obstante, detalla que con la ampliación operada en el año 2003, se hace difícil imaginar que se pueda poner en peligro, siquiera de forma abstracta, el mercado de capitales en aquellos supuestos de cuantía insignificante o irrelevante. De una forma escueta, LASCURAÍN SÁNCHEZ¹³⁴ defiende que “el más intuitivo de los efectos nocivos del blanqueo sobre la economía es su daño a la competencia leal”, ya que se generan dos efectos contrapuestos, a saber, el desaliento y la imitación, que gráficamente define afirmando que “se renuncia a competir con el tramposo o se iguala la competición con trampas”. Agrega que el blanqueador dispone de recursos financieros gratuitos o más baratos, que le colocan en una posición de privilegio en el mercado, ya que concurre de un modo desleal con aquellos operadores que han de procurarse una financiación por los cauces legítimos.

Podemos concluir que estas son, *grosso modo*, las ideas esenciales del sector doctrinal que sostiene que la libre competencia es la concreción del orden socioeconómico que se tutela dentro del tipo de blanqueo de dinero. Debemos poner de manifiesto, a su vez, que un importante grupo de autores¹³⁵ que defiende el carácter pluriofensivo del tipo, asume que la libre competencia es el interés directamente protegido dentro del orden socioeconómico –reputado como bien jurídico mediato–, o la postura de ZUGALDÍA ESPINAR¹³⁶, que efectúa una amalgama o equiparación entre los distintos intereses en presencia –aludiendo a la libre competencia– y, en un ejercicio de síntesis, después de afirmar que el blanqueo supone que unos bienes ilícitos, no circulantes y no sujetos a impuestos pasen a ser lícitos, circulantes y sometidos a una carga impositiva, refiere que el reciclaje lesiona el orden socioeconómico porque “prolonga la situación antijurídica creada por el primer delito, desestabiliza las condiciones de la competencia y el mercado y crea una economía ficticia controlada por grupos criminales”.

Sin embargo, una vez que se han señalado las principales ideas esgrimidas por este importante sector doctrinal, no podemos sino efectuar una serie de matizaciones. En primer término, debemos atender a la configuración del blanqueo como un “delito de

¹³⁴ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo de capitales”, en DE LA MATA BARRANCO, N.J./DOPICO GÓMEZ-ALLER, J./LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A./NIETO MARTÍN, A. (auts.), *Derecho penal económico y de la empresa*, Dykinson, Madrid, 2018, p. 501.

¹³⁵ Entre ellos, PALOMO DEL ARCO, refiere que el blanqueo tutela “primordialmente” el orden socioeconómico, además de la Administración de Justicia y, eventualmente, el bien tutelado por el delito previo y, dentro de aquél, sintetiza las distintas posturas: se afectan las condiciones esenciales del mercado, se altera la concurrencia competitiva, se destruye la confianza en los agentes económicos, que las “ingentes” sumas de dinero empleadas, además de corromper, generan procesos inflacionistas, por cuanto se lleva a cabo la irrupción de un gran flujo de dinero en metálico, con las perniciosas consecuencias que de ello se derivan. En última instancia, la continuación en dichas prácticas conlleva “la inhibición” de los competidores, y llegan a socavarse “las reglas de funcionamiento monetario y financiero de la economía” (PALOMO DEL ARCO, A., “Receptación y figuras afines”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 2, 1996 (Ejemplar dedicado a: Estudios sobre el Código Penal de 1995 (parte especial), MANZANARES SAMANIEGO, J.L./VIVES ANTÓN, T.S. (dirs.)), pp. 438-440). También ZARAGOZA AGUADO ha manifestado el carácter pluriofensivo del delito, y dentro de su faceta socioeconómica menciona, entre otros aspectos, “la financiación ilegal de numerosas empresas y sociedades que actúan en el sector industrial y comercial, que supone una grave quiebra del normal funcionamiento del mercado comercial y financiero, pues el hecho de disponer de esas fuentes de ingresos les permite competir en situación ventajosa y perjudica notablemente al resto de los operadores económicos”, (ZARAGOZA AGUADO, J.A., “El blanqueo de bienes de origen criminal”, *Manuales de formación continuada*, núm. 14, 2001 (Ejemplar dedicado a: Derecho penal económico), p. 376).

¹³⁶ ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., “Lección 18. Delitos contra la propiedad, el patrimonio y el orden socioeconómico (V)”, en MARÍN DE ESPINOSA, E. (dir.), ESQUINAS VALVERDE, P. (coord.), *Lecciones de Derecho Penal. Parte especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, p. 252.

peligro abstracto cualificado”, extrayendo una serie de conclusiones operativas que nos servirán, *a posteriori*, para graduar si la libre competencia tiene el suficiente peso específico como para verse afectada por las conductas subsumibles en la esfera de la legitimación de fondos. Debemos partir de que el delito de blanqueo¹³⁷ responde a la figura de los delitos de peligro abstracto que protegen bienes jurídicos colectivos. Por tanto, hemos de estar a la estructura de los delitos de peligro, y es preciso que los diferenciamos de los delitos de peligro concreto. En el primer caso el peligro es únicamente¹³⁸ la *ratio legis*, es decir, el motivo que impulsó al legislador a la incriminación de una conducta; de este modo, el peligro no constituye un elemento del tipo y el delito se consuma aunque en el caso concreto no se haya producido un peligro para el bien jurídico protegido, por lo que se trata de delitos de actividad. Por el contrario, en los delitos de peligro concreto, sí que se trata de un elemento típico, por lo que el delito solo se consuma cuando se ha producido, de forma efectiva, un peligro para el bien jurídico, por lo que se configuran dogmáticamente como tipos de resultado. No obstante, un sector doctrinal se opone a esta clasificación, e incluso se ha apuntado que se trata de¹³⁹ una “división tosca”, que se refina mediante una serie de fórmulas, entre las que se citan los delitos de acumulación, de peligrosidad, de peligro potencial y de peligro abstracto-concreto, pero se considera que su rendimiento es bajo, ya que en una pluralidad de ocasiones la clase del peligro depende de la clase del bien jurídico afectado, de modo que “tras la división se esconden, más que modalidades generales de delito, las peculiaridades de los bienes jurídicos afectados”.

En conexión con la expansión del recurso a los delitos de peligro por el legislador, CERESO MIR apunta como causa la influencia de los postulados de ULRICH BECK a propósito de la sustitución de la “sociedad industrial” por la “sociedad del riesgo”, lo que ha tenido un fuerte eco en la evolución del Derecho Penal, y ha concretado –siguiendo a HASSEMER– sus rasgos en los siguientes: la protección en mayor medida de bienes jurídicos colectivos, supraindividuales, de contornos imprecisos, así como la proliferación de delitos de peligro abstracto. Centrado en este último tipo de delitos subraya que permiten una mayor ampliación del ámbito punitivo ya que, al no formar parte del tipo ni la lesión ni el peligro de un bien jurídico, no sería necesaria la prueba de la causación del resultado lesivo, ni de la relación de causalidad entre la acción y el resultado. A su vez, concluye que el contenido de injusto en tales delitos se encuentra exclusivamente cifrado en el desvalor de acción, y que el dolo, que se concibe como conciencia y voluntad de realización de los elementos del tipo, no va referido al peligro del bien jurídico, ya que no es un elemento del tipo la producción de un resultado de peligro, por lo que no ha de abarcar ni tan siquiera la conciencia ni la voluntad de la peligrosidad general de la acción.

A juicio de PAREDES CASTAÑÓN¹⁴⁰ no existe ningún obstáculo de principio para la tutela jurídico-penal de los intereses difusos supraindividuales, no obstante, refleja que en el ámbito del Derecho Penal Económico la definición de los bienes jurídicos

¹³⁷ HEFENDEHL, R., “¿Debe ocuparse el Derecho Penal de riesgos futuros?: Bienes jurídicos colectivos y delitos de peligro abstracto”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 4, 2002, p. 2, disponible en http://www.criminet.ugr.es/recpc/recpc_04-14.pdf, [consultado el 17 de febrero de 2018].

¹³⁸ CERESO MIR, J., “Los delitos de peligro abstracto en el ámbito del Derecho penal del riesgo”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 10, 2002, pp. 47, 48, 54, 55 y 63.

¹³⁹ KINDHÄUSER, U., “Estructura y legitimación de los delitos de peligro del Derecho penal”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 1, 2009, p. 3, disponible en <http://www.indret.com/pdf/600.pdf>, [consultado el 23 de febrero de 2018].

¹⁴⁰ PAREDES CASTAÑÓN, J.M., “Los delitos de peligro como técnicas de incriminación en el Derecho penal económico: bases político-criminales”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 11, 2003, pp. 131-134.

“adolece de un carácter excesivamente genérico e impreciso”, lo que repercute en que tales definiciones carezcan en muchas ocasiones de la potencialidad crítica e interpretativa que deberían poseer, por lo que no todas las definiciones de los bienes jurídicos son aceptables en términos dogmáticos. En su opinión, resultan preferibles aquellas definiciones que contengan referencias empíricas claras, o a pautas de conducta, lo que culmina en que sea posible efectuar definiciones con varios niveles de concreción, siendo todas ellas válidas y operativas.

Tomando como punto de referencia los postulados de PAREDES CASTAÑÓN y la relevancia de las funciones crítica e interpretativa de los bienes jurídicos, debemos apuntar que éstas no se cumplen si se considera que la libre competencia es el bien jurídico directamente protegido por el blanqueo, ya que no se permite extraer consecuencias fundadas ni concretas. Para fundamentar tal conclusión debemos retomar la exposición de BOTTKÉ, para quien el peligro abstracto se vería actualizado y concretado en la producción de un colapso en el libre mercado, debido a una repetición indefinida e ilimitada de comportamientos similares. Con dicho argumento nos ubica en un terreno similar a la teoría los delitos cumulativos propuesto por LOTHAR KUHLEN. En síntesis, centrado en la figura del delito medioambiental, el autor alemán considera que¹⁴¹ mediante la figura de los daños cumulativos, no es preciso siquiera un peligro abstracto y actual para los intereses individuales, sino que es suficiente con que pueda concluirse un pronóstico futuro de repetición de la misma conducta por terceras personas, y que sea la suma de dichas acciones la que produzca una lesión efectiva en el medio ambiente, que justifique que la conducta presente realizada, en sí insignificante para lesionar el bien jurídico, sea objeto de reproche penal. De este modo se produce un cambio de paradigma en la imputación objetiva, así como un nuevo enfoque de la relación de causalidad. En la misma línea, HEFENDEHL¹⁴² sostiene que en los delitos de peligro abstracto medioambientales, la verdadera razón de su criminalización se halla en la idea de la acumulación, por cuanto aisladamente se trata de acciones individuales que no amenazan gravemente al medio ambiente, pero su combinación o suma produce la lesión del entorno natural. Sin embargo, matiza que esta idea es aplicable en dicho ámbito porque los bienes ecológicos o recursos naturales representan finalmente bienes jurídicos y no es problemático imaginar la existencia de un riesgo por la acumulación de conductas, ya que tales consecuencias son perceptibles por los sentidos.

En nuestro ámbito, no obstante, no son extrapolables los postulados relativos a los daños cumulativos. En primer lugar, no compartimos dicho título de imputación, que produce un quebranto de la responsabilidad por el hecho y del principio de proporcionalidad, así como, esencialmente, del principio de insignificancia: si una conducta es inidónea *ex ante* incluso para poner en peligro abstracto un bien jurídico, constituye una intelección contra reo atribuirle un reproche culpabilístico por el mero hecho de la suma o concatenación de conductas impunes. Cada sujeto ha de responder por sus hechos, no por la suma o adición no concertada, ni por una prognosis de comportamientos futuros indeterminados, lo que nos llevaría al terreno de una coautoría accesoria permanente, lo cual es inconcebible. Con dicho título se unifica el concepto de autor –siendo indiferente si se trata de autores o partícipes–, y lleva a conclusiones equívocas en el campo de la imputación objetiva, donde fracasan los criterios doctrinales de atribución del resultado al comportamiento. A su vez, la relación de causalidad se ve

¹⁴¹ ALCÁCER GUIRAO, R., “La protección del futuro y los daños cumulativos”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 4, 2002, p. 9, disponible en http://www.criminet.ugr.es/recpc/recpc_04-08.pdf, [consultado el 17 de febrero de 2018].

¹⁴² HEFENDEHL, R., *op. cit.*, pp. 10 y 11.

quebrada, sin perjuicio de que ya hemos apuntado que en la esfera de los delitos de peligro abstracto, su campo de actuación es diferente.

Apuntadas tales críticas, no podemos sino incrementarlas si se aplican sus consecuencias al lavado de dinero: si en el medio ambiente es perceptible por los sentidos la destrucción de un entorno natural –con las dificultades que ello conlleva en orden a la determinación de los causantes–, ¿cómo considerar que el sistema de libre competencia ha quebrado y que, por tanto, se ha actualizado el peligro abstracto? Los sujetos que operan en un área de libre comercio son independientes, por lo que no es dable atribuir a unos las consecuencias de las actuaciones ilegítimas de los restantes, máxime cuando nos hallamos ante un concepto etéreo como el de “paralización del mercado”, que no se exterioriza por signos externos, y en el que no sería posible determinar temporalmente cada uno de los hitos o sucesos relevantes que determinasen su colapso. Asimismo, en sistemas como el español, en que no existe en el delito de blanqueo un *quantum* –al estilo del delito fiscal, en que se marca la frontera de 120000 euros entre la infracción administrativa y el delito–, si seguimos lo apuntado por BOTTKE, sería tan reprochable el empleo de un euro ilegítimo, como de una cuantiosa cifra, dado que tales conductas formarían parte de la cadena indefinida e ilimitada de comportamientos cometidos por terceras personas que llevarían a la paralización del libre mercado; pese a que el citado autor apuntase que solo eran punibles las conductas que fuesen graves, el tipo contenido en el artículo 301 CP no contempla tales restricciones ni limitaciones –sin perjuicio de la actividad judicial puliendo semejantes disfunciones–, sino que se define en términos amplios. De este modo, podemos resumir esta cuestión parafraseando a DOPICO¹⁴³ ya que, si todo es blanqueo, nada es blanqueo. Por lo tanto, no se cumplirían las finalidades crítica e interpretativa anteriormente apuntadas si se sigue la teoría de la libre competencia como bien jurídico abstracto cualificado.

En segundo lugar, con dicha comprensión del bien jurídico, se parte de que en todos los supuestos de lavado el sujeto activo forma parte de una empresa o, en términos amplios, de un agente económico. No obstante, con este entendimiento se dejaría sin respuesta un gran número de casos de blanqueo en que no se opera mediante ninguna asociación, empresa u organización estable en el tráfico comercial o mercantil. Sin ánimo de ser exhaustivos, podemos enumerar algunos *modus operandi*¹⁴⁴ de reciclado que se quedarían huérfanos de bien jurídico si nos adherimos de forma incondicional a los postulados analizados: en primer lugar, las conductas relacionadas con los juegos de azar, bien sea la compra de billetes de lotería premiados –tanto de grandes premios como de cuantías menores–, así como a través de los casinos, aprovechando la falta de control del número de fichas adquiridas y de las realmente jugadas. En segundo lugar, la adquisición de bienes de alto valor que se sufragan en metálico, tales como la compraventa de piedras y metales preciosos, o de obras de arte, antigüedades o la participación en subastas –en estos tres últimos supuestos concurre la dificultad de tasación, la relación directa entre marchantes de arte y artistas con los clientes, y la revalorización posible que pueden experimentar los bienes–. Como tercer elemento de nuestra correlación podemos mencionar la compraventa de inmuebles, mediante la modalidad de adquisición de un inmueble con capital propio: en esta tipología el blanqueador concierne la compra de un bien inmueble por un valor más alto al que podría haber obtenido de haber negociado con

¹⁴³ DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo (I)”, publicado el día 15 de enero de 2010 en www.legaltoday.com, disponible en <http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/economico/si-todo-es-blanqueo-nada-es-blanqueo-i>, [consultado el 7 de diciembre de 2020].

¹⁴⁴ GÁLVEZ BRAVO, R., *Los modus operandi...*, cit., pp. 114-117, 126, 131, 132, 135, 173, 174, 187, 188, 230, 231 y 288.

dicha finalidad, con lo que la diferencia entre el precio real y el que figura finalmente en el contrato es el lavado de dinero. Así, al escriturar la compraventa, cuando se haga constar el precio de compra, se dará carácter legal a dicha adquisición.

Otro modo de blanqueo en que no se afectaría a la libre competencia, ni de forma remota, sería la financiación de partidos políticos mediante el sistema de donaciones privadas¹⁴⁵, en cuyo caso podríamos estar ante un concurso de delitos si se dieran las circunstancias de ambos tipos. En quinto término podemos señalar la técnica denominada “pitufeo” o “smurfing”, mediante la cual se emplea el sistema bancario para llevar a cabo la introducción de cuantías pecuniarias reducidas y fraccionadas para que pasen desapercibidas; también se puede verificar mediante la adquisición de objetos de lujo, apuestas deportivas o juegos de azar, caracterizándose todas ellas por el fraccionamiento de las cantidades, que se trata de cuantías reducidas, con lo que se dificulta que se levanten sospechas y se detecten tales ilícitos. En penúltimo lugar, podemos señalar la solicitud de préstamos de entidades financieras, en que se pueden dar varias tipologías, de entre las cuales destacan aquéllas en que el blanqueador figura como prestatario y realiza el pago de las letras adeudadas con el dinero que pretenda legitimar, o bien, tras constituirse el préstamo hipotecario, opta por no amortizar sus cuotas, con lo que el banco ejecuta el crédito sobre los activos ofrecidos en garantía, por lo que el dinero inicialmente opaco acaba siendo regularizado, contrato mediante. Así, la falsa necesidad de financiación por el particular concluye en una ejecución de la garantía real y el blanqueador ha llevado a cabo un uso espurio e instrumental del sistema financiero. Un último ejemplo vendría dado por la concertación de contratos de seguros, que admite varias modalidades, y en la que podemos mencionar el caso de un seguro de vida que contrata el blanqueador, que es cancelado anticipadamente: ello conlleva el pago de una penalización, por lo que no le es devuelta toda la fianza, pero la cantidad que restituya la compañía aseguradora habrá legitimado el dinero.

Además del análisis de los tipos de peligro abstracto cualificado y de los *modus operandi* en que no se ve afectada la libre competencia, podemos apuntar un tercer argumento de tipo económico: el concepto de monopolio, oligopolio y poder de mercado que se maneje. Por lo que respecta a la definición de monopolio, el DRAE ofrece un concepto simple, considerado como “*situación de mercado en que la oferta de un producto se reduce a un solo vendedor*”. Podemos acudir a la definición ofrecida en un diccionario económico¹⁴⁶, en que se añaden algunos elementos: “*mercado en el que un solo oferente determina el precio y las cantidades ofrecidas. Puede ser estable, en casos de monopolio natural o imposición legal (por ejemplo, monopolio fiscal para facilitar la recaudación). Se produce también en productos nuevos o muy sofisticados, especialmente cuando están protegidos por patentes o cuando existen barreras de entrada muy fuertes*”.

¹⁴⁵ Téngase en cuenta en este orden de cosas que la LO 1/2015 introdujo el Título XIII bis, intitulado “*De los delitos de financiación ilegal de los partidos políticos*”, que contiene los artículos 304 bis y ter, en los que se recogen dichas infracciones. No obstante, dado que se trata de una norma penal en blanco y remite a la LO 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, habrá que estar a su texto, en concreto, a su artículo 5, en que se subraya que los partidos no podrán aceptar o recibir, ni directa ni indirectamente, “*b) Donaciones procedentes de una misma persona superiores a 50.000 euros anuales*”, exceptuando de dicha regla general las donaciones de bienes inmuebles que cumplan lo preceptuado en el artículo 4.2. e) de la misma ley, que expresa: “*Las donaciones en especie se entenderán aceptadas mediante certificación expedida por el partido político en la que se haga constar, además de la identificación del donante, el documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado haciendo mención expresa del carácter irrevocable de la donación*”.

¹⁴⁶ Diccionario Económico del periódico Expansión y de la editorial LID, disponible en <http://www.expansion.com/diccionario-economico/monopolio.html> [consultado el 7 de diciembre de 2020].

Por lo que hace a las clases de monopolios podemos distinguir varios tipos¹⁴⁷: i) *monopolio puro*, que consiste en la existencia de una única empresa que brinda un bien o un servicio –también se denomina monopolio legal–. ii) *Monopolio artificial*, que se produce cuando por medios legales se garantiza el privilegio de un o varias empresas en la producción o distribución de determinadas mercancías o servicios, *v.gr.*, cuando se establecen barreras arancelarias de entrada, con la finalidad de potenciar las empresas nacionales –lo que resulta difícilmente asumible en un mercado único como es la UE, que se basa, precisamente, en la libre circulación de personas, bienes y servicios–. iii) *Monopolio natural*: se produce de hecho cuando la falta de competidores para un único productor se deriva del alto costo de la generación del producto en cuestión. En este caso nos hallaríamos ante un nicho de mercado en que no existe competencia para el único productor o distribuidor. iv) *Monopolio discriminador de precios*: cuando algunos agentes económicos captan la capacidad de pago de los consumidores y deciden elevar los precios hasta dichos límites, que en su expresión ideal se concreta en que se cobra de cada comprador lo máximo que éste está dispuesto a pagar, con lo que la curva de ingreso marginal se convierte en idéntica a la curva de demanda, conllevando en última instancia un cobro discriminatorio y desigual entre los consumidores.

También se menciona el v) *monopolio legal*, en que el Estado o bien asume directamente la producción de un bien o servicio, o bien lo otorga a los particulares a cambio de un ingreso al fisco. Asimismo se habla de vi) *competencia monopolística*, que es una forma de mercado en la que hay varios propietarios o comerciantes que son los productores o expendedores de la mayoría de productos, por lo que pueden dominar la oferta y la demanda; en este sistema existe libertad de entrada y salida de empresas, pero se da un cierto poder de los empresarios sobre el sistema de precios. Otra tipología especial es el viii) *monopsonio*, que no se refiere a los empresarios, sino a los consumidores, y que se caracteriza porque existe un único consumidor de un bien o servicio, por lo que detenta el poder de influir en el precio del producto, conocido también como “monopolio de demanda”. En último término, la modalidad más excepcional sería el ix) *monopolio bilateral*, en que existiría un único sujeto en cada uno de los dos polos, tanto de la oferta como de la demanda.

Una vez que hemos caracterizado a los monopolios, podemos efectuar una breve mención de los oligopolios, ya que los defensores de que la libre competencia es el bien jurídico directamente protegido también aluden a que la práctica del blanqueo favorece su surgimiento. De un modo sintético siguiendo la voz ofrecida por el DRAE podemos definirlo como la “*concentración de la oferta de un sector industrial o comercial en un reducido número de empresas*”.

Si aplicamos tales premisas a nuestro análisis podemos exponer un argumento criminológico y convenir en que, en primer término, si la voluntad del blanqueador es la legalización de unos fondos, si para ello acude a las empresas “tapadera”, su intención será pasar desapercibido el mayor tiempo posible, para poder continuar con la legitimación de los activos irregulares y no levantar las sospechas ni de sus competidores ni de las autoridades. Por ello parece poco plausible que pretenda acaparar una cuota de mercado o, más aún, eliminar todo resquicio de competencia: al blanqueador le conviene que exista competencia, ya que es en dicho entorno concurrencial en el que puede proseguir con su ilícita actividad. Tampoco se ha dado en nuestro ordenamiento una

¹⁴⁷ OBANDO MUÑOZ, E.R., “Tipos de monopolios”, *Ministerio de Economía, Viceministerio de Inversión y Competencia, Dirección de Promoción de la Competencia*, Guatemala, agosto 2015, doc. núm. 2, pp. 7-11.

situación de oligopolio en la que, *v.gr.*, clanes de narcotraficantes, hayan decidido copar cuotas de mercado, ni fijar precios ni determinar las condiciones esenciales de la oferta. Por ello, si bien existe un gran número de empresas que se utilizan de forma instrumental para el lavado y en las que la finalidad primordial no es liderar sectores de actividad, sino funcionar como cobertura de organizaciones criminales, su impacto en la dinámica de mercado dista mucho de alcanzar una posición de dominio. No son extrapolables a nuestro ámbito los estudios criminológicos que, tomando como base el modelo de contratación pública italiana, llevan a la conclusión de que la mafia se infiltra en la economía y domina un área de comercio: la realidad social italiana no es equiparable a la española, ya que la mafia detenta allí un poder inopinado, se halla institucionalizada la corrupción y la afectación no es solo del área negocial sino, esencialmente, del ámbito político. Si asumimos las consecuencias de dicho estudio, forzoso es reconocer que más que la libre competencia, allí estaría violándose el ejercicio correcto de la Administración Pública, porque se fundamenta en el sector de contratación pública, dado que se quebrantarían los elementales principios de igualdad, eficiencia y eficacia que deben presidir el ámbito de la contratación pública. Por lo tanto, la libre competencia sería un bien jurídico mediato en dicho supuesto.

En opinión de SUÁREZ GONZÁLEZ¹⁴⁸, resulta dudoso considerar que los capitales de origen ilícito se obtienen a un costo menor que los de origen lícito —se cuestiona a qué costo se hace referencia, si económico o jurídico— y añade que en términos socioeconómicos, “el poder económico del que dota un capital obtenido sobre la base de prácticas prohibidas, en nada se diferencia del que dota el obtenido de forma ilícita”; por ello, estima que resulta erróneo entender que, dentro del mercado, los capitales obtenidos de forma ilícita se van a aplicar a finalidades ilícitas, mientras que los fondos obtenidos de manera lícita van a tener un uso económico lícito, poniendo como ejemplo el pago de comisiones mediante fondos procedentes de actividades legales. En primer término debemos subrayar que no compartimos el primer aserto de SUÁREZ GONZÁLEZ, ya que el costo¹⁴⁹ económico de los capitales sí resulta menor, dado que la mayor disponibilidad de dinero en metálico, bien sea de modo directo o indirecto, si se aplica a la industria “tapadera”, conlleva de modo indefectible que se reduzcan sus costes económicos, en este caso, de financiación. No obstante, sí compartimos la segunda afirmación: la existencia de la presunción de aplicación de los fondos, dado que numerosas empresas que participan de forma lícita en el mercado pretenden obtener situaciones de dominio y rebajar la competencia, sin que tengan necesariamente el suplemento del dinero procedente de actividades delictivas.

Por todo lo expuesto, valorando los límites difusos de la libre competencia como objeto de tutela penal, la condición de los sujetos activos —que no siempre son empresarios—, la lejanía de dicha materia de protección a través de la técnica de tipificación mediante figuras de peligro abstracto, o los excesos a los que conduce tal comprensión, en orden a una desconfianza generalizada no solo en el libre mercado, sino en el correcto funcionamiento de la Administración Pública, podemos convenir en que la

¹⁴⁸ SUÁREZ GONZÁLEZ, C.J., “Blanqueo de capitales y merecimiento de la pena: Consideraciones críticas a la luz de la legislación española”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 22, núm. 2, 1995, pp. 240-241.

¹⁴⁹ Sobre el costo jurídico se pronuncia ABEL SOUTO, exponiendo que la conminación penal abstracta cumple su función de prevención general, y dicho coste viene representado por la posibilidad de imposición de una pena, por lo que cumple su finalidad disuasoria y son “muy pocos quienes viven del crimen, aunque siempre más que los deseables”, ABEL SOUTO, M., *El delito...*, *cit.*, p. 68.

libre competencia no cumple las funciones interpretativa y crítica en todos los casos de reciclaje, por lo que no es el bien jurídico directamente protegido.

2.2.1.2.2.- La estabilidad del sistema financiero

En primer lugar debemos apuntar qué concepto manejamos sobre estabilidad del sistema financiero, lo que nos servirá de base para analizar si concurren sus presupuestos en el delito de regularización de fondos. Para ello es preciso que acudamos, como en anteriores aspectos, a la definición gramatical ofrecida por el DRAE para, posteriormente, fijar su contenido técnico en el ámbito que nos ocupa. Se define “estabilidad” como “*cualidad de estable*”. Por su parte, dicho adjetivo tiene la siguiente connotación: “*que se mantiene sin peligro de cambiar, caer o desaparecer*”. En lo tocante al segundo elemento objeto de análisis, el sistema financiero, podemos traer a colación una comprensión sintética que lo concibe como¹⁵⁰ el conjunto de instituciones que efectúan y se interrelacionan bajo un marco jurídico, normativo, político y social común, que tiene como objeto canalizar los ahorros de aquellas entidades superavitarias (ahorrantes) de la economía hacia la inversión, con la finalidad de cubrir las necesidades de las unidades deficitarias (inversionistas), y en dicho sistema concurren dos elementos esenciales, el concepto de riesgo y la liquidez.

Sobre el sistema financiero se ha manifestado que¹⁵¹ desempeña un papel crucial en el desarrollo económico, dado que es el responsable de la adecuada asignación de recursos en el tiempo y entre las distintas alternativas de inversión que existan. Si funciona de una manera correcta se produce una adecuada canalización del ahorro. No obstante, tal sistema se encuentra condicionado por los denominados “fallos de mercado”, lo que justifica la intervención pública en este terreno. Asimismo, en las últimas décadas, la preocupación por la estabilidad financiera se ha incluido como objetivo perseguido por los bancos centrales y por los organismos y entidades supervisoras, con lo que se ha equiparado a otros objetivos tales como la estabilidad monetaria o la supervisión prudencial. En dicha preocupación han incidido los informes confeccionados por el Banco de España, por el Banco Central Europeo (BCE) y por el Fondo Monetario Internacional (FMI). Asimismo, debemos tomar en consideración que se ha producido una evolución en los sistemas financieros, que se han vuelto más complejos e interconectados, debido a varios factores concurrentes: la desregulación, la liberalización, los avances tecnológicos y la globalización de los mercados financieros. De este modo se ha producido un avance, mejorando la eficiencia del sistema y su capacidad de absorción de perturbaciones. No obstante, como contrapartida, la referida globalización ha generado la aparición de nuevos riesgos, la mayor facilidad o agilidad en su transmisión y la dificultad de localización, por lo que se facilita el contagio a otros sistemas financieros nacionales. Ante tales riesgos surge la necesidad de una actuación conjunta de los poderes públicos, tanto a nivel nacional como internacional, por lo que se fomentan las actuaciones de supervisión, coordinación, prevención y gestión de crisis financieras, para evitar que la complejidad antedicha se convierta en opacidad.

En dicho marco de interconexión, interdependencia y necesidad de control de los elementos financieros concomitantes, podemos mencionar un ejemplo que servirá para

¹⁵⁰ ESCOTO LEIVA, R., *Banca comercial*, 2ª reimpresión de la 1ª ed., Editorial Universidad Estatal a Distancia, EUNED, San José, 2007, p. 47.

¹⁵¹ VEGARA FIGUERAS, D., “Funciones y objetivos del Comité de Estabilidad Financiera (CESFI)”, *Estabilidad financiera*, núm. 11, 2006, pp. 11 y 12.

poner de relieve la trascendencia de la problemática analizada: la reforma del artículo 135 CE. El 27 de septiembre de 2011 se modificó el referido precepto y se incorporó a la Carta Magna el principio de estabilidad presupuestaria como directriz en la actuación de las Administraciones Públicas. En la Exposición de Motivos de dicha reforma constitucional se calificaba a la estabilidad presupuestaria como un *“valor verdaderamente estructural y condicionante de la capacidad de actuación del Estado, del mantenimiento y desarrollo del Estado Social que proclama el artículo 1.1 de la propia Ley Fundamental y, en definitiva, de la prosperidad presente y futura de los ciudadanos”*. También se manifestaba que *“el Pacto de Estabilidad y Crecimiento tiene como finalidad prevenir la aparición de un déficit presupuestario excesivo en la zona euro, dando así confianza en la estabilidad económica de dicha zona y garantizando una convergencia sostenida y duradera de las economías de los Estados Miembros”*.

Además, centrados en el propio artículo 135 CE, se ha apuntado que¹⁵² la estabilidad presupuestaria es concebida en él de un modo amplio, lo que se evidencia en su ubicación sistemática –dicho precepto regulaba con anterioridad la deuda pública–, justo después del artículo 134, en que se regulan los Presupuestos Generales del Estado; también se deriva el entendimiento amplio de las reglas contenidas en los apartados 2 a 6 del precepto, con lo que se tiene en cuenta el concepto que ofrece el artículo 1 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria (LGP), de 26 de noviembre de 2003, en el que se menciona como objeto de la norma *“la regulación del régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero del sector público estatal”*. En la interpretación del artículo constitucional se ha referido que no solo persigue evitar presupuestos deficitarios, sino que el saldo final de las cuentas sea deficitario, por lo que se concibe que el principio de estabilidad apela al resultado y no solo a la previsión económica. De tales aseveraciones podemos extraer una serie de conclusiones: el peso específico del sistema financiero de la UE¹⁵³, la necesidad de adecuación de los sistemas económicos nacionales a los objetivos comunitarios y la importancia de la confianza en las transacciones económicas.

Por lo que respecta a las connotaciones macroeconómicas del blanqueo, FERNÁNDEZ DE CEVALLOS Y TORRES¹⁵⁴ ha expuesto que los gobiernos de los Estados pueden perder el control de la política económica debido al fenómeno del lavado, por cuanto se incrementa la amenaza de inestabilidad monetaria por la distribución inadecuada de los recursos que se deriva de *“la distorsión artificial de los precios de los bienes y de los servicios”*, ya que el blanqueador no busca invertir en aquellos sectores donde la tasa de rendimiento sea la más elevada, sino en los que le permitan pasar desapercibido sin ser detectado. Asimismo, apunta los perjuicios que conlleva para la política económica el efecto de la inflación, ya que se inyectan grandes sumas de dinero en bienes y servicios que no son necesarios, lo que pone en circulación una gran cantidad de dinero. Otro factor que tiene en cuenta es la imposibilidad de predecir las operaciones de lavado de activos, lo que provoca que se dificulte la toma de decisiones adecuadas en la política económica gubernamental. Como corolario, llevado al plano internacional y por el elemento globalizador, el hecho de que un sistema financiero se vea utilizado por

¹⁵² GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, J., “La reforma del artículo 135 de la Constitución española”, *Revista de Administración Pública*, núm. 187, 2012, pp. 45 y 46.

¹⁵³ El artículo 127.5 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al analizar las competencias del Sistema Europeo de Bancos Centrales (SEBC), establece: *“5. El SEBC contribuirá a la buena gestión de las políticas que lleven a cabo las autoridades competentes con respecto a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y a la estabilidad del sistema financiero”*.

¹⁵⁴ FERNÁNDEZ DE CEVALLOS Y TORRES, J., *Blanqueo de capitales y principio de lesividad*, Tesis doctoral, Universidad de Salamanca, 2013, pp. 169-175.

las redes de blanqueadores implica que se restrinja la inversión extranjera lícita, con lo que se ven afectados la confianza en dicho mercado y, en última instancia, el crecimiento económico de dicho Estado.

Sin embargo, sus consideraciones se ven contradichas en su propia obra¹⁵⁵ cuando, al analizar los efectos microeconómicos del blanqueo, concluye que las empresas que se dedican al reciclado de dinero pueden ofrecer sus bienes y servicios a precio inferior al costo de fabricación, lo que conlleva un desequilibrio en el mercado, de forma artificial, deformando al alza o a la baja tanto la oferta como la demanda. Con ello se genera el desplazamiento o desaparición de las empresas que compiten de forma lícita en el mercado, produciéndose una distorsión en la imagen del mercado –que tendrá su repercusión macroeconómica en la política gubernamental– y, en esencia, la aparición de monopolios de los blanqueadores. Como observamos, FERNÁNDEZ DE CEVALLOS Y TORRES se adscribe al sector doctrinal que propugna la libre competencia como bien jurídico tutelado. No obstante, resulta difícil cohonestar el hecho de que unos mismos sujetos detenten posiciones de monopolio y, a su vez, intenten pasar desapercibidos en el mercado y lleven a cabo operaciones artificiales y que distorsionen las medidas de ahorro e inversión estatales. Por tanto, existe una grave discordancia entre los efectos macro y microeconómicos, salvo el supuesto en que se tratase de distintos blanqueadores, lo que no se puede asumir, ya que nos incardinaría en un ámbito de desconfianza absoluta en la economía en su conjunto. Asimismo, tampoco se comparte la consideración relativa a la publicidad negativa, a la ausencia de inversiones extranjeras lícitas y a la inexistencia de crecimiento económico: baste ver los ejemplos de Suiza o de Andorra para apreciar que no se deriva dicho automatismo de los fenómenos de blanqueo. No se puede confundir la opacidad bancaria de ciertos Estados y los alicientes que ello puede conllevar en orden a una fiscalidad privilegiada, con una suerte de estigma que frene la inversión lícita y redunde en un perjuicio notorio del PIB.

Desde postulados funcionalistas se ha sostenido que¹⁵⁶ las conductas subsumibles en el ámbito del blanqueo condicionan, entre otros aspectos, el correcto funcionamiento y la estabilidad de la economía, ya que la introducción en el tráfico mercantil de bienes que tienen un origen delictivo representa la generación de ingresos por vías diferentes a aquéllas que se establecen “en las reglas para el ejercicio del comportamiento económico lícito”. Considera CALDERÓN TELLO que ello “supone comunicativamente una desautorización de la norma que establece que el comportamiento económico lícito es el único que debe llevar a la generación de ingresos y enriquecimiento”. Así, concluye que se “atacan las bases en las que se asienta la sociedad referidas al respeto a la norma como garantía de la convivencia, el respeto a la norma económica como garantía de la convivencia fundada en la igualdad de oportunidades y la libertad de acción”. En decir de MUÑOZ CUESTA¹⁵⁷, las conductas constitutivas de la legitimación de fondos, dado que inyectan en el sistema financiero ingentes sumas de dinero que han sido obtenidas sin los costos personales, materiales ni de financiación, y que no han tributado, podrían “dar lugar a una desestabilización de las condiciones del mercado y la competencia”, con lo

¹⁵⁵ FERNÁNDEZ DE CEVALLOS Y TORRES, J., *op. cit.*, pp. 164-167.

¹⁵⁶ CALDERÓN TELLO, L.F., *El delito de blanqueo de capitales: problemas en torno a la imprudencia y la receptación*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2017, pp. 364 y 365.

¹⁵⁷ MUÑOZ CUESTA, F.J., “El delito de blanqueo de capitales. Alcance después de la reforma del art. 301 por LO 5/2010: autoblanqueo y delito fiscal”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2 (mayo 2013), 2013, p. 1. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado la versión del documento descargada en la base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 6 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía se mencione el paginado original de la Revista Aranzadi Doctrinal).

que ello conllevaría daños “a la estabilidad y al buen orden del mercado financiero”. También se ha manifestado que el blanqueo¹⁵⁸ “pone en grave peligro la seguridad y la estabilidad de los mercados y la propia estructura social no solo por sus efectos, sino también por los instrumentos que emplea al llevarse a cabo a través de tráfico ilícitos, de terrorismo, de delincuencia organizada y de operadores especulativos en los mercados”. A su vez, según CALDERÓN CERESO¹⁵⁹, dentro del orden socioeconómico se tutelan la solidez y la transparencia sobre las que se asienta el sistema financiero, que se ven afectadas por la afluencia de recursos económicos que se originan al margen del sistema legal, y ello tiene una serie de secuelas o corolarios, plasmados en la financiación ilegal de las empresas, en la competencia desleal, y en la consolidación de organizaciones que contaminan el orden económico y conllevan una merma de la credibilidad en el mercado.

Debemos conectar tales consideraciones con los antecedentes y exposiciones de motivos de algunos textos de carácter internacional, en los que se alude al menoscabo del sistema financiero como causa de justificación para reprimir penalmente las conductas que incurran en la regularización del dinero. En primer término, y sin ánimo de ser exhaustivos, podemos mencionar¹⁶⁰ la Declaración de Principios de Basilea¹⁶¹, hecha en diciembre de 1988 en dicha ciudad por el Comité de Autoridades de Supervisión Bancaria del Grupo de los Diez y de Luxemburgo, la Convención de las Naciones Unidas contra el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas¹⁶², celebrada en Viena el 20 de diciembre de 1988 o las 40 Recomendaciones del GAFI¹⁶³. Asimismo, debemos apuntar que las Directivas de la UE sobre blanqueo¹⁶⁴ inciden en sus considerandos en la problemática que comporta para los sistemas financieros. Además, la propia Sala 2ª del

¹⁵⁸ NIETO DE ALBA, U., “Ética y control ante la corrupción y el blanqueo de capitales”, *Revista Española de Control Externo*, vol. 8, núm. 23, 2006, p. 15.

¹⁵⁹ CALDERÓN CERESO, A., “Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico (V)”, en CALDERÓN CERESO, A./CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *Manual de Derecho Penal. Tomo II. Parte Especial*, Ediciones Deusto, Barcelona, 2005, p. 315.

¹⁶⁰ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, cit., pp. 70 y 71.

¹⁶¹ En cuyo preámbulo se ponía de manifiesto: “1. Los bancos y otras instituciones financieras pueden inadvertidamente servir de intermediarios para la transferencia o depósito de fondos de origen criminal. Los delincuentes y sus cómplices se sirven del sistema financiero para efectuar pagos y hacer transferencias entre cuentas, para ocultar tanto el origen de los fondos como la identidad de su verdadero propietario, y para facilitar el almacenamiento de billetes en cajas de seguridad. Generalmente a estas actividades se las denomina blanqueamiento de dinero [...]”.

¹⁶² En su Preámbulo alude a que “Las Partes de la presente Convención, [...] Conscientes de que el tráfico ilícito genera considerables rendimientos financieros y grandes fortunas que permiten a las organizaciones delictivas transnacionales invadir, contaminar y corromper las estructuras de la Administración Pública, las actividades comerciales y financieras lícitas y la sociedad en todos sus niveles [...]”.

¹⁶³ En la Introducción de las 40 Recomendaciones se subraya: “El mandato del GAFI es fijar estándares y promover la implementación efectiva de medidas legales, regulatorias y operativas para combatir el lavado de activos, el financiamiento del terrorismo y el financiamiento de la proliferación y otras amenazas a la integridad del sistema financiero internacional”.

¹⁶⁴ En la Primera Directiva se manifiesta: “[...] la utilización de las entidades de crédito y de las instituciones financieras para el blanqueo del producto de actividades delictivas (denominado en lo sucesivo «blanqueo de capitales») puede poner seriamente en peligro tanto la solidez y estabilidad de la entidad o institución en cuestión como la credibilidad del sistema financiero en su conjunto, ocasionando con ello la pérdida de confianza del público [...]”. La Tercera Directiva consagra en su Considerando 2: “La solidez, integridad y estabilidad de las entidades financieras y de crédito, así como la confianza en el sistema financiero en su conjunto, podrían verse en grave peligro debido a los esfuerzos de los delincuentes y sus cómplices, ya sea por encubrir el origen de los productos del delito, ya por canalizar el producto de actividades legítimas o ilegítimas a fines terroristas [...]”. La Cuarta Directiva, por su parte, recoge en su Considerando 1: “Los flujos de dinero ilícito pueden dañar la integridad, la estabilidad y la reputación del sector financiero y poner en peligro el mercado interior de la Unión y el desarrollo internacional [...]”. Por su parte, la Quinta Directiva establece en su Considerando 3: “Evitar que se utilice el sistema financiero para fines de blanqueo de capitales o de financiación del terrorismo es parte integrante de cualquier estrategia para hacer frente a tal amenaza”.

TS ha apuntado en alguna ocasión¹⁶⁵ que el bien jurídico se relaciona con el sistema económico en su conjunto.

Los efectos que provoca el blanqueo en el sector financiero¹⁶⁶ se consideran más genéricos que los que inciden sobre la competencia, y la distorsión del referido sector sería, en esencia, un corolario del menoscabo del mercado. Así, apunta BLANCO CORDERO que la “deseconomía” provocada por la disfuncionalidad del afloramiento de capitales ilícitos conlleva falta de credibilidad, y que en dicha desestabilización concurre de forma decisiva la colaboración de ciertos operadores económicos, como asesores fiscales, abogados u otros profesionales, que “abren sus puertas a la criminalidad organizada”. A propósito del impacto macroeconómico del blanqueo, el autor mencionado trae a colación varios informes del FMI en los que se resumen los siguientes riesgos: i) variaciones en la demanda monetaria que no se coheren con los cambios en las variables económicas. ii) Volatilidad de los tipos de interés y de cambio. iii) Incremento de la inestabilidad de los pasivos y mayores riesgos para la valoración de los activos de las entidades financieras, lo que produce un riesgo sistémico para la estabilidad del sector financiero y la evolución monetaria en general. iv) Consecuencias directas sobre la recaudación tributaria y la asignación de recursos públicos debido al falseamiento de los datos sobre la renta y la riqueza. v) Efecto de contagio sobre las transacciones legales por el miedo de los interesados a una posible involucración delictiva. vi) Otros efectos sobre la distribución propios de cada país o desviaciones del precio de los activos debido a la existencia de “dinero negro”.

En el seno de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) debemos mencionar que también se ha abordado la problemática relativa a la relación entre la regularización de fondos ilícitos y la instrumentalización del sistema financiero para dicho fin. De este modo, podemos citar la “Ley Modelo sobre blanqueo, decomiso y cooperación internacional en lo relativo al producto del delito”, del año 1999, elaborada en el seno del “Programa Mundial Contra el Blanqueo de Dinero”, en cuya presentación¹⁶⁷ se detallan dos aspectos: i) *desvirtúa el funcionamiento del mercado*, ya que puede aumentar demanda de efectivo, desestabilizar tipos de interés, generar competencia desleal y agravar la inflación; ii) *perjudica la credibilidad*, lo que conlleva un efecto contagio que tiene repercusiones no solo nacionales, sino de amplias áreas o regiones.

Por lo que respecta a la UE es preciso que nos detengamos en el “Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la evaluación de los riesgos de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo que afectan al mercado interior y están relacionados con actividades transfronterizas”, fechado en Bruselas el 26 de junio

¹⁶⁵ De este modo, en el Fundamento de Derecho (FD) 9º de la STS 279/2013, de 6 de marzo, se puso de relieve lo siguiente: “Se ha dicho por la doctrina que el orden socioeconómico más que un bien jurídico sería un objetivo político criminal, lo que unido a su naturaleza supraindividual dificultaría con su abstracción la concreción del bien tutelado por la norma. Sin embargo, ha de entenderse que dentro del orden socioeconómico existen intereses concretos susceptibles de ser tutelados materialmente por el sistema punitivo, tales como el interés del Estado en controlar el flujo de capitales procedentes de actividades delictivas ejecutadas a gran escala y que pueden menoscabar el sistema económico, y que afectan también al buen funcionamiento del mercado y de los mecanismos financieros y bursátiles”. Esta idea se reproduce de modo expreso en el FD 2º de la STS 501/2019, que añade: “el delito de blanqueo por el que ha sido condenado el ahora recurrente es importante por dos razones: primero, porque el dinero es el flujo vital de los delincuentes y el medio por el que pueden ser aprehendidos, y en segundo lugar, porque mancilla nuestras instituciones financieras y corroe la confianza pública”.

¹⁶⁶ BLANCO CORDERO, I., El delito , cit., pp. 227-233; el mismo autor, “La luchaj” , cit., p. 17.

¹⁶⁷ “[...] Si no se le pone coto, el blanqueo de dinero puede menoscabar la integridad de las instituciones financieras de un país. El hecho de sustraer cada año miles de millones de dólares a las actividades económicas normales constituye un peligro real en momentos en que el grado de solidez financiera de cada país afecta la estabilidad del mercado mundial [...]”.

de 2017. En este documento, que es¹⁶⁸ el primer informe de alcance supranacional elaborado en la UE, se reconoce que “si bien los terroristas y los delincuentes siguen intentando utilizar el sector financiero para sus actividades, la evaluación realizada demuestra que el nivel de riesgo de blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo en el sector financiero no es muy significativo, debido a las medidas de mitigación que ya se han adoptado”. Sin embargo, matiza que el riesgo de blanqueo continúa siendo importante en determinados segmentos del sector financiero, entre los que destaca la banca privada y la inversión institucional (especialmente a través de agentes), debido a varios factores, que concreta en: la elevada exposición a productos y clientes de riesgo, las presiones competitivas del sector y un “conocimiento limitado entre los supervisores de los riesgos operativos de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo”. Además, apunta que en el alquiler de cajas de seguridad existen riesgos por las limitadas capacidades de supervisión y por la existencia de instalaciones de almacenamiento no reguladas. También subraya que el riesgo de lavado es muy elevado en el campo del dinero electrónico y de los servicios de transferencias de valor monetarias, así como en los nuevos productos emergentes al socaire del avance de la tecnología, que concreta en las plataformas de microfinanciación colectiva y en las monedas virtuales. En último término manifiesta que ha sido una práctica recurrente en los últimos atentados terroristas la utilización fraudulenta de créditos al consumo y préstamos de poca cuantía.

En la introducción del meritado informe se alude al carácter transfronterizo de los flujos financieros en el contexto del mercado interior, con lo que el capital puede circular rápida e instantáneamente de un Estado miembro a otro. Tomando como referente dicho aspecto de interconexión financiera entre los países, debemos prestar atención a la posibilidad de que la estabilidad financiera internacional sea o no un bien jurídico de carácter global. En este particular destacan las aportaciones de FEIJOO SÁNCHEZ¹⁶⁹, que después de efectuar una crítica de los bienes jurídicos globales –que tendrían un carácter más promocional que protector de instituciones jurídicas ya existentes–, expone la tendencia predominante en Alemania, donde las normas de naturaleza penal solo tutelan bienes jurídicos internos, con la excepción de aquellos supuestos en los que se trata de bienes jurídicos individuales con respecto a los cuales rige un “estándar mínimo de justicia”. Asimismo, añade que no se trata únicamente de una cuestión de competencia jurisdiccional, sino que tiene que ver con la aplicación de los tipos penales. A la pregunta de si existen bienes jurídicos globales fuera de los ubicados en el título relativo a los delitos contra la Comunidad Internacional responde que, dado que el CP “desfrontera” la protección en preceptos tales como el artículo 445 CP (relativo a los delitos de corrupción en las transacciones comerciales internacionales) o el artículo 471 bis (en que salvaguarda la Corte Penal Internacional), dicha tutela se produce cuando existen normas internacionales o convenios de los que se desprende la obligación de tipificación. Los órganos judiciales podrían atender a tres escenarios: i) no existen más bienes jurídicos globales que aquéllos expresamente establecidos por la ley penal española; ii) si la ley no excluye, no cabe excluir, por lo que si el hecho tiene una dimensión global es posible su castigo aunque no se vean afectados intereses internos. iii) En último término, el bien

¹⁶⁸ Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la evaluación de los riesgos de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo que afectan al mercado interior y están relacionados con actividades transfronterizas, Bruselas, 26 de junio de 2017, pp. 2, 4 y 5, disponible en <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0340&from=ES>, [consultado el 28 de febrero de 2018].

¹⁶⁹ FEIJOO SÁNCHEZ, B.J., “¿Transformación del derecho penal por la protección de la estabilidad financiera internacional como bien jurídico global?”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 16, 2012 (Ejemplar dedicado a: La protección de bienes jurídicos globales, ESPÓSITO MASSICCI, C./GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J. (coords.)), pp. 111, 120-123, 125, 133.

jurídico en cuestión es supranacional pero no es global, por lo que solo son relevantes los hechos que afectan a determinados países, como los Estados miembros de la UE.

Partiendo de tales premisas, se centra FEIJOO SÁNCHEZ en la estabilidad financiera como bien jurídico global y argumenta que surgen graves distorsiones en el ámbito del Derecho Penal económico, ya que “no existen normas de Derecho Internacional Público que, como sustrato de la intervención jurídico-penal, hayan configurado unos bienes jurídico-penales globales”. Además, apunta como factor a tener en cuenta que las normas de *soft law*¹⁷⁰, emanadas de organizaciones u organismos internacionales como el GAFI, no son fuentes del ordenamiento punitivo español, por lo que en aquellos aspectos en que el legislador nacional guarda silencio, se quebrantaría el principio de legalidad. Por todo ello, concluye que la teoría de los bienes jurídicos globales tiene un “difícil anclaje” para extender el ámbito de protección de las normas penales nacionales, plantea problemas insuperables en el ámbito económico para conllevar la protección de mercados distintos del español –o de la UE– y, en último lugar, el *soft law* puede servir para orientar las políticas públicas, pero no puede legitimar la intervención penal del Estado contra sus ciudadanos, certeras apreciaciones que compartimos de modo pleno.

En otro orden de cosas, se ha dicho que uno de los principales efectos de la delincuencia socioeconómica –y por tanto, del blanqueo– es¹⁷¹ la pérdida de confianza en el tráfico mercantil que su práctica conlleva, ya que la participación de entidades de intermediación financiera en estas actividades pone en riesgo su credibilidad. Por ello, cuando surgen escándalos que afectan a dichas entidades, se compromete la confianza en la solvencia e integridad del sistema en su conjunto. Avanzando un paso más señala FABIÁN CAPARRÓS que los sujetos que actúan en el marco de la intermediación financiera no solo administran dinero o valores ajenos, sino que tienen acceso a un auténtico “torrente de información” de las personas que contactan con ellos en el tráfico ordinario, datos que pertenecen en muchos casos a la esfera privada e íntima, por lo que también entraría en juego el derecho a la intimidad personal. Todo ello unido podría generar un clima de incertidumbre y desconfianza, que puede afectar de modo grave a la estabilidad que precisa el mercado de capitales para su adecuado funcionamiento, llegando incluso, en su máximo exponente, a una situación de descrédito internacional. También participa de este criterio DE PORRES ORTIZ DE URBINA¹⁷², quien efectúa una síntesis de la Convención de Viena de 1988 y de la sesión plenaria del GAFI celebrada en el año 1996, concernientes a las repercusiones macroeconómicas del blanqueo, y entiende que la represión de tales conductas persigue la protección del orden socioeconómico, por cuanto “la solidez y transparencia sobre las que se asienta el sistema económico se ven afectadas por la afluencia de recursos económicos originados al margen del sistema, con sus secuelas sobre la financiación ilegal de las empresas, competencia desleal y consolidación de organizaciones que merman la credibilidad del mercado”.

¹⁷⁰ Podemos entender por *soft law* aquellas normas de conducta o reglas, que emanan de una fuente que no cumple las formalidades constitucionales requeridas para que sean jurídicamente vinculante, pero que pueden tener una serie de efectos prácticos (CORTÉS CABRERA, B.A., “El soft law y su aplicación en el derecho comercial internacional”, *Revista Tribuna Internacional*, vol. 3, núm. 6, 2014, pp. 57 y 58).

¹⁷¹ FABIÁN CAPARRÓS, E.A., “La fenomenología”, *cit.*, pp. 41 y 42.

¹⁷² DE PORRES ORTIZ DE URBINA, E., “Técnicas de blanqueo de capitales”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 73, 2005 (Ejemplar dedicado a: Judicatura y notariado ante los delitos económicos, PALACIOS CRIADO, M.T./FUENTES MARTÍNEZ, J.J. (dirs.)), pp. 142 y 143, disponible en https://www3.poderjudicial.es/search/pjpublicaciones//2013/12/20/ED05073/5_PDF/ED05073.pdf [consultado el 20 de marzo de 2018].

Algún autor ha analizado la relación existente entre las cifras de blanqueo y la situación de crisis financiera internacional vivida desde el año 2007, y se han constatado algunos aspectos relevantes que pueden arrojar luz en nuestra exposición. Así se ha apuntado¹⁷³ que los blanqueadores no solo aprovechan aquellos sistemas financieros en los que existen paraísos fiscales, malas prácticas bancarias, abuso de mercado mediante uso de información privilegiada, fraudes o manipulación de cotizaciones, sino que también se valen de otros agentes económicos que se convierten en colaboradores involuntarios en dicho proceso. Por lo que respecta a la crisis económica padecida a escala global desde el referido 2007, se destacan algunos rasgos característicos: la situación de desconfianza global provocó una preferencia por la liquidez en los agentes económicos, que abandonaron las posiciones de riesgo y se desplazaron hacia otros “activos líquidos o semilíquidos, de escasa o nula volatilidad”, y gran parte de estos activos son dinero de curso legal, mezclándose el de procedencia lícita y el de origen delictivo.

Con dicho aumento de la liquidez se produce una reducción de la velocidad de circulación de los flujos monetarios. De este modo, pese a los intentos efectuados por los bancos centrales mediante la inyección de liquidez, el PIB nominal no ascendía. La situación provocada por la recomposición de las carteras económicas –incremento del ahorro y de los depósitos, así como la mayor utilización de efectivo para la adquisición de bienes y servicios–, se basa en una serie de factores, que podemos sintetizar en: i) incremento de la economía sumergida, ii) desconfianza de los agentes en el mantenimiento de saldos importantes en el sistema bancario, por miedo a un desplome generalizado; iii) crecimiento en la adquisición de activos reales o bienes de lujo –yates, viviendas de gran valor o joyas–, como alternativa de refugio para la inversión, por la pérdida de valor de los activos financieros. iv) Una “mayor laxitud” en los requisitos exigidos por los bancos y otros operadores, como fedatarios públicos, como consecuencia de la necesidad de elevar la captación de recursos, que se han visto mermados por la “atonía de los mercados”. De esta forma, el aumento del uso de efectivo propicia que se enmascare la realización de operaciones de legitimación de fondos y dificulta su control y su prevención. Por tanto, se afirma que el blanqueo se ve favorecido por las situaciones de inestabilidad y de crisis, aflorando en mayor medida y provocando una ralentización de la vuelta a la normalidad financiera. De ello se desprende que las crisis financieras son contextos en los que las operaciones de lavado de dinero se ven reforzadas, pasando desapercibidas entre la pluralidad de transacciones en efectivo, con lo que constituyen escenarios favorables para el surgimiento y desarrollo de industrias de reciclaje de fondos.

Sin embargo, debemos puntualizar los postulados expuestos: a juicio de SUÁREZ GONZÁLEZ¹⁷⁴, cuando se sostiene que el blanqueo lesiona el sistema financiero se está pasando por alto que dicho sistema “es un instrumento neutro que sirve para canalizar los capitales que afluyen al mercado y que en modo alguno se ve afectado en su funcionamiento por el 'origen' de los propios capitales”. En el mismo sentido se ha apuntado que si se establece la estabilidad del sistema financiero como el bien jurídico protegido, se estaría consagrando¹⁷⁵ una categoría “ficticia”, “difusa” y “nebulosa”.

¹⁷³ RODRÍGUEZ SAIZ, C./RODRÍGUEZ SOLER, C., “Blanqueo de capitales: su prevención y control en el marco de la crisis financiera”, *Revista Española de Control Externo*, vol. 13, núm. 39, 2011, pp. 145-147, 152-156.

¹⁷⁴ SUÁREZ GONZÁLEZ, C.J., “Blanqueo de capitales”, *op. cit.*, pp. 241 y 242. Como corolario de su argumentación, SUÁREZ GONZÁLEZ manifiesta en la nota 66 que, dado que no se afecta el orden socioeconómico, falta la base que legitimó a la Comunidad Económica Europea –actual UE– para legislar en dicha materia, por lo que la Primera Directiva “carecería del soporte jurídico necesario que la dota de validez”.

¹⁷⁵ FLEITAS VILLAREAL, S., “El bien jurídico tutelado en el delito de lavado de activos: su regulación en la legislación uruguaya”, *Revista de Derecho*, año 8, núm. 16, 2009, p. 173.

También se ha argumentado¹⁷⁶ que su naturaleza como bien jurídico es “discutible”, ya que, salvo que se trate de organizaciones criminales con un poder económico superlativo, y que se trate de un país con un tamaño reducido y con estructuras económicas endebles, dicha desestabilización constituye una “quimera”, y que tal afluencia de dinero opaco, en lugar de ser un efecto nocivo, constituye un “objetivo deseado por los Estados, perseguido a través de frecuentes regularizaciones y amnistías fiscales e incluso con la institución del decomiso”. Por ello concluye MARTÍN SAGRADO que no se vislumbra cuál es el efecto negativo para la solidez del sistema financiero, ni cómo se perjudica a la confianza pública en dicho tráfico económico. ABEL SOUTO¹⁷⁷ sintetiza estas críticas subrayando que las expresiones “pérdida de la confianza” o “deformación del equilibrio del mercado” son vagas, representan “daños inmateriales de la criminalidad económica” y son efectos que se producen de modo remoto, no directo; además, siguiendo lo expuesto por VOGEL, considera que se trata de una argumentación circular ya que “*previamente habría que justificar por qué la utilización de bienes –aunque ilegales– en el sistema financiero legal debe afectar aquí a la confianza*”. En último término sostiene ABEL que tampoco se sustenta que el bien jurídico sea la credibilidad en los agentes financieros, ya que con ello se contradice el tenor literal del propio artículo 301 CP, en el que se configura un delito común, sin perjuicio de que se trate de un tipo agravado del artículo 303 CP.

En lo tocante a la configuración de la estabilidad como objeto de tutela debemos retomar el análisis de PAREDES CASTAÑÓN¹⁷⁸, que considera que expresiones como “estabilidad” o “buen funcionamiento” no permiten extraer consecuencias fundadas ni críticas, por cuanto siempre puede hallarse alguna conexión entre una conducta considerada irregular y la estabilidad de un sector de la actividad económica. La laxitud de dicha relación implicará que no podrán precisarse ni el momento de la ofensividad, ni la forma de restringir al ámbito de aplicación del tipo penal en atención a aquél. De este modo concluye que, pese a que toda definición es convencional, no todas sirven como instrumentos operativos de la dogmática penal ni son, por ende, aceptables.

Otro factor que debemos tener en cuenta en nuestro estudio es la confusión que se aprecia entre el bien jurídico y la *ratio legis*. Puesto que ya nos hemos referido al concepto que manejamos de bien jurídico, debemos atender en este punto a la *ratio legis*, su concepto y sus implicaciones, siquiera de modo somero, con la finalidad de exponer las diferencias existentes entre ambos. Podemos concebir esta última, de modo escueto, como¹⁷⁹ el espíritu de la norma, y se erige en un método de interpretación normativo en cuya virtud se tienen en cuenta los motivos que han inspirado la ley: se atiende a las necesidades sociales que el legislador ha tratado de satisfacer. A su vez, puede ser concebida de dos modos dicha *ratio*, bien como el fin realmente querido por el legislador a la hora de dictar la norma, bien como el ideal que inspira la norma y que puede realizarse por medios nuevos, dado que la sociedad es dinámica y cambiante, las necesidades varían, evolucionan y se diversifican y el Derecho va siempre un paso por detrás, con lo que una norma dictada bajo unas coordenadas espacio-temporales determinadas puede adoptar nuevos significados y satisfacer nuevas necesidades. En nuestro supuesto, es evidente que tanto la Convención de Viena del año 1988, como las sucesivas Directivas dictadas en la materia han pretendido la salvaguarda del sistema financiero –en el caso europeo, de modo patente, por cuanto se trata de un mercado único–, pero ello debe ser entendido

¹⁷⁶ MARTÍN SAGRADO, O., “La determinación del bien jurídico protegido por el delito de blanqueo de capitales y el autoblanqueo. Un debate que no cesa”, *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 2206, marzo 2018, pp. 14 y 15.

¹⁷⁷ ABEL SOUTO, M., *El delito de blanqueo...*, cit., pp. 74 y 75. (Cursivas en el original).

¹⁷⁸ PAREDES CASTAÑÓN, J.M., “Los delitos de peligro”, cit., pp. 131 y 132.

¹⁷⁹ DONAYRE LOBO, G., “La interpretación jurídica: propuestas para su aplicación en el Derecho Tributario”, *Revista Derecho & Sociedad*, núm. 43, Diciembre 2014, pp. 192 y 193.

como la finalidad ulterior de tales textos, no como el bien jurídico directamente protegido por los tipos penales que reprimen el reciclado de dinero en los diferentes ordenamientos. En este sentido podemos poner de relieve cómo ha evolucionado¹⁸⁰ el propio entendimiento global del blanqueo: si en un principio tales medidas de política legislativa se consideraban imprescindibles para la consecución de una efectiva lucha contra el narcotráfico, ahora se consideran esenciales para combatir la financiación del terrorismo internacional.

Al tratarse de una categoría supraindividual de carácter abstracto, la labor del intérprete se ve dificultada, y no es suficiente la sola categoría de los delitos de peligro abstracto para dotar de virtualidad a dicho elemento como valor de la vida social protegido por el Derecho. Nuevamente nos encontramos con que los principios de proporcionalidad, de lesividad o de intervención mínima conllevan que las distintas conductas que se pueden subsumir entre las acciones típicas del blanqueo no sean aptas para poner en peligro, siquiera de modo abstracto, la referida estabilidad, a no ser que se acuda a la teoría de los delitos acumulativos, a la que ya nos hemos referido y que hemos rechazado por sus resultados excesivos, objetivizadores y que desdibujan los límites de la culpabilidad y de la responsabilidad personal. A su vez, tampoco podemos compartir las explicaciones funcionalistas que tratan de relacionar la defensa de la estabilidad del sistema financiero con la vigencia de las normas de protección de dicho sistema, dado que aquí sostenemos una postura favorable a la teoría del bien jurídico, dotada de contenido material, por lo que no es preciso acudir a la figura expansiva que persigue la protección de la vigencia de la norma: con semejante intelección se vacía de contenido el propio concepto de bien jurídico y se desnaturaliza el carácter fragmentario o de *extrema ratio* del ordenamiento punitivo, ya que cualquier institución se convierte en objeto legítimo de tutela penal si existen normas que la protejan y es, precisamente, la vulneración de tales normas lo que justifica la punición y no la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico, postulado que no podemos compartir.

2.2.1.2.3.- *La licitud de los bienes en el tráfico financiero y económico legal*

Entre las características del sistema de economía de mercado imperante en España podemos mencionar que los precios de los bienes y servicios se establecen en virtud de las leyes de la oferta y de la demanda, sin perjuicio de que en determinados sectores económicos exista una mayor o menor intervención estatal. El CC, al aludir al objeto de los contratos, recoge en sus artículos 1271¹⁸¹ y 1272¹⁸² qué bienes y servicios no pueden ser materia contractual. Por ello, debemos partir de que no todos los bienes y servicios pueden constituir materia de transacciones comerciales lícitas y que, por ende, existen excepciones legales. Podemos convenir en que los bienes procedentes de un delito tienen una mácula inicial que merece el reproche social, su consideración de ilícitos y que, en el marco de una economía de mercado regulada por los principios de oferta y demanda – con los ajustes propios de la intervención pública en la actividad económica–, se produce una alteración de los postulados básicos de formación de precios, de circulación mercantil y, en fin, se corrompe la propia licitud comercial.

¹⁸⁰ JIMÉNEZ GARCÍA, F., “Blanqueo de capitales y Derecho internacional”, *Eunomía: Revista en Cultura de la Legalidad*, núm. 10, 2016, p. 218.

¹⁸¹ Artículo 1271 CC: “Pueden ser objeto de contrato todas las cosas que no están fuera del comercio de los hombres, aun las futuras [...]. Pueden ser igualmente objeto de contrato todos los servicios que no sean contrarios a las leyes o a las buenas costumbres”.

¹⁸² Artículo 1272 CC: “No podrán ser objeto de contrato las cosas o servicios imposibles”.

LAMPE¹⁸³ hace referencia al “ciclo financiero y económico legal” –junto con la Administración de Justicia– como bien jurídico protegido por el delito de legitimación, puesto que debe ser preservado de la “mezcla con los valores patrimoniales ilegales”. En su opinión, a diferencia de otros tipos que se orientan personalmente –el favorecimiento y la receptación–, el blanqueo se entiende de un modo objetivo, y con él se pretende “la reintroducción clandestina en el ciclo económico o financiero legal de ganancias delictivas objeto de confiscación por el Estado”. Por ello, el legislador considera tal actividad como peligrosa para la economía y con capacidad corruptora de los institutos financieros.

Resulta muy didáctica la explicación que efectuaron MORENO CÁNOVES y RUIZ MARCO, quienes partían¹⁸⁴ de los plurales y distintos componentes elementales que caracterizan el orden socioeconómico, y precisaban que en éste es necesario que los objetos que sean ilícitos “por su origen” sean excluidos del mercado. Así, subrayaban que en el Derecho Romano no podían ser objeto de compraventa aquellos objetos apartados por el *ius gentium* o por la costumbre. No obstante, centrados en materia penal, dichos autores exponían –en consonancia con la legislación vigente en el momento de publicación de la obra, que ha sido profundamente modificada posteriormente¹⁸⁵– que en los artículos 127 y 128 del texto punitivo se contenía el régimen jurídico de los efectos delictivos y que, mientras que los que eran de ilícito comercio serían inutilizados, los que eran de lícito comercio serían decomisados. A través del referido comiso se producía una “sanación del origen delictivo”, con lo que, con posterioridad, mediante la compraventa, tales bienes se reintegraban a la corriente legal de bienes y servicios. De este modo, concluían de forma gráfica que “los efectos ilícitos precisan del decomiso, especie de desafección delictiva que nos recuerda a la demanial, para su reincorporación al tráfico legal”, por lo que defendían que el bien jurídico tutelado es el interés de la sociedad en que los bienes que tienen su origen en un delito sean excluidos del tráfico económico de bienes y servicios.

En opinión de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁸⁶, de forma sintética, el bien jurídico tutelado puede expresarse en la “licitud de los bienes que circulan en el mercado”, con lo que se trata de un genuino delito contra el orden económico que afecta de modo directo a la última etapa del fenómeno del lavado –es decir, la integración¹⁸⁷ de los capitales delictivos en la economía legal–, y que tiene la virtualidad de incluir en su seno todos los

¹⁸³ LAMPE, E.J., “El nuevo tipo penal de blanqueo de dinero (§ 261 StGB)”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 20, 1997, pp. 119-122.

¹⁸⁴ MORENO CÁNOVES, A/RUIZ MARCO, F., *Delitos socioeconómicos. Comentarios a los arts. 262, 270 a 310 del nuevo Código Penal (concordados y con jurisprudencia)*, EDIJUS, Zaragoza, 1996, pp. 384-386.

¹⁸⁵ Conviene destacar que en la actualidad la regulación es bastante más exhaustiva y detallada, ya que se contiene en los artículos 127 -129 bis CP –con preceptos que llegan hasta el 127 octies–, y ya no se recoge la referida dicotomía entre la venta y la inutilización. En el último inciso del primigenio artículo 127 se apuntaba que: “*Los que se decomisan se venderán, si son de lícito comercio, aplicándose su producto a cubrir las responsabilidades civiles del penado y, si no lo son, se les dará el destino que se disponga reglamentariamente y, en su defecto, se inutilizarán*”; sin embargo, en la legislación vigente, según el artículo 127 octies, apartados 2 y 3: “*2. Corresponderá al juez o tribunal resolver, conforme a lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, sobre la realización anticipada o utilización provisional de los bienes y efectos intervenidos. 3. Los bienes, instrumentos y ganancias decomisados por resolución firme, salvo que deban ser destinados al pago de indemnizaciones a las víctimas, serán adjudicados al Estado, que les dará el destino que se disponga legal o reglamentariamente*”.

¹⁸⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “La dimensión”, *cit.*, pp. 221 y 222.

¹⁸⁷ Sin perjuicio de que con posterioridad se analicen las tres fases básicas del proceso de blanqueo según la doctrina, podemos adelantar en este punto que la fase de integración es la última etapa del referido proceso, y definirla de modo escueto como aquella en la que “los capitales blanqueados a través del sistema financiero, vuelven al blanqueador ya con apariencia de ingreso legal” (CARDOSO LÓPEZ, M.J., “Blanqueo de capitales: técnicas de blanqueo y relación con el sistema tributario”, *Cuadernos de Formación*, vol. 19, 2015, p. 51).

estadios intermedios. En la misma línea argumental se ha apuntado que¹⁸⁸ este delito afecta a la referida fase de integración de los bienes de origen delictivo en el sistema económico de curso legal, y que su finalidad es impedir que se conviertan o transformen bienes cuya generación se produce “extramuros de la legalidad”, con lo que se persigue dificultar el agotamiento de los delitos que suponen la obtención de una ganancia económica extraordinaria, sin soportar los costes que se exigen a las ganancias lícitas. También se ha mostrado partidario de su consideración como bien jurídico ABEL SOUTO¹⁸⁹, que detalla la facilidad para los blanqueadores en el ámbito europeo, habida cuenta la libertad de circulación de capitales, y quien ha referido pormenorizadamente que éste es el bien jurídico tutelado en Alemania, en Italia y en Austria, al hilo del estudio del Derecho comparado. Asimismo, conecta la circulación del dinero con un elemento esencial del reciclaje: cuanto más transiten los bienes por los cauces económicos y comerciales legales, mayor será la probabilidad de que los capitales pierdan la conexión con su ilícita procedencia. En esta circulación reside la esencia de la desvinculación con el delito del que trae causa, y se entiende no solo como el desplazamiento físico, sino como “toda intervención sobre el producto delictivo que lo separe del hecho previo”. Manifiesta ABEL SOUTO que nos hallamos ante un bien jurídico colectivo que incide en el marco de los intereses generales, en concreto, referido al correcto funcionamiento del sistema de libre mercado y, siguiendo a CARNELUTTI, afirma que “la riqueza no solo puede salvaguardarse por la ley penal en los momentos de su formación y conservación, sino también en su circulación”.

De la misma opinión participa REGIS PRADO¹⁹⁰, que estima que el bien jurídico protegido es el orden socioeconómico –concebido como bien categorial, es decir, lo que hemos entendido como bien jurídico mediato–, pero que concreta, como bien jurídico en sentido técnico, en la licitud del tráfico económico-financiero, dentro del cual entiende incorporados la estabilidad, la regularidad y la credibilidad del mercado económico. Defiende que tal licitud se manifiesta en “la circulación y la concurrencia de forma libre y legal de bienes, valores o capitales”. MARETTI SGRILLI SIQUEIRA¹⁹¹ se adhiere a los postulados de REGIS y los amplía, manifestando que el tráfico lícito de las riquezas permite “la libertad económica de un país”, lo que justifica que el Estado esté interesado en su control; así, la interrelación entre la mayor intensidad de oportunidades en los negocios y la intervención pública en la actividad económica conlleva que se posibilite el desarrollo de actividades empresariales y el crecimiento económico, lo que “permite la real manifestación del poder económico-financiero de la sociedad y asegura la salud económico-financiera del país”. A su vez, apunta otros efectos perniciosos para el tráfico económico derivados de las operaciones de lavado, tales como el surgimiento de movimientos de especulación, de desvalorización o sobrevaloración intencional de bienes, desplazamientos en los costos de producción y, en última instancia, en la condiciones del mercado, generando una “falsa sensación de crecimiento”.

¹⁸⁸ GALLEGO SOLER, J.I., en CORCOY BIDASOLO, M./MIR PUIG, S. (dirs.), VERA SÁNCHEZ, J.S. (coord.), *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 1/2015 y LO 2/2015*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 1040. (Ha de advertirse al lector que esta obra ha sido consultada mediante la Biblioteca Virtual de la editorial Tirant lo Blanch, y que en ella no coincide la numeración del paginado con la de la versión en papel, por lo que las discordancias numéricas que se observen, ahora y en lo sucesivo, se deben a dicho particular).

¹⁸⁹ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, cit., pp. 75-83.

¹⁹⁰ REGIS PRADO, L., “El nuevo tratamiento penal del blanqueo de capitales en el derecho brasileño (Ley 12.683/2012)”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 10, 2013, p. 392.

¹⁹¹ MARETTI SGRILLI SIQUEIRA, F.A., *El delito de blanqueo de capitales: una aproximación crítica a los fundamentos jurídicos del derecho penal brasileño y español*, Tesis doctoral, Universidad de Granada, 2015, pp. 136-139.

Debemos conectar estas certeras consideraciones con lo establecido en dos textos internacionales relevantes en esta materia: en primer término, en el preámbulo del Instrumento de ratificación de la Convención de Viena, se manifiesta que los Estados firmantes son “*conscientes de que el tráfico ilícito genera considerables rendimientos financieros y grandes fortunas que permiten a las organizaciones delictivas transnacionales invadir, contaminar y corromper las estructuras de la Administración Pública, las actividades comerciales y financieras lícitas y la sociedad en todos sus niveles*”. En segundo lugar, dentro de las Directivas comunitarias relativas al blanqueo, es preciso que traigamos a colación lo expuesto en el Considerando 2º de la Cuarta Directiva, que precisa: “*para facilitar sus actividades delictivas, quienes blanquean capitales y financian el terrorismo podrían aprovecharse de la libre circulación de capitales y de la libre prestación de servicios financieros que trae consigo un espacio financiero integrado*”.

De esta manera, debemos relacionar ambos factores, a saber, la ilicitud en la obtención de los bienes procedentes de un delito –lo que ya de por sí resultaría digno de reproche culpabilístico–, y el empleo de los cauces comerciales legítimos para reintroducir el producto del delito, su difusión y contaminación de los circuitos legales, lo que se ve facilitado en el ámbito europeo por la existencia de las antedichas libertades de circulación¹⁹² de bienes y servicios. En tal sentido podemos mencionar a PALMA HERRERA¹⁹³, que después de refutar la libre competencia como bien jurídico tutelado argumenta que el propio significado del blanqueo reside en evitar la contaminación de la economía y en mantener incólume el tráfico de bienes, puesto que “solo garantizando la circulación de capitales que traen su razón de ser en fuentes legales, puede mantenerse el modelo de sistema económico impuesto por la propia Constitución”. A su vez añade que el tráfico de bienes es un concepto complejo que no se circunscribe únicamente a los movimientos de capital, sino que acude a un concepto jurídico-penal que va más allá de la circulación de bienes. De tal modo que PALMA parte de la descripción legal de las conductas que integran el tráfico de drogas, en las que no solo se contempla su “circulación”, sino que se atiende a su generación e incluso a su mera tenencia preordenada al tráfico, y aplica tales postulados al ámbito analizado. Por ello entiende que en el ámbito del tráfico económico deben quedar comprendidos: los movimientos de capitales de procedencia delictiva, su mera tenencia –que facilite su puesta en circulación– y su propia generación.

En opinión de FABIÁN CAPARRÓS¹⁹⁴, con las conductas constitutivas de lavado de dinero se perturban las condiciones generales del mercado, por lo que resultan nocivas para el normal desarrollo de la iniciativa privada. Refiere que la reintroducción de capitales obtenidos de forma ilícita en el ámbito de la legalidad, así como la integración de tales rentas en actividades empresariales de carácter lícito, implica una manifestación del uso de una libertad individual que restringe la libertad real de productores y consumidores, ya que les niega “la aptitud de intervenir en condiciones de igualdad efectiva en los procesos económicos de participación social”, de lo que infiere que se producirá una desestabilización del buen orden y equilibrio del mercado. Además, dicho autor pone en relación tales perturbaciones con el preámbulo de la Carta Magna, donde

¹⁹² El artículo 26 del TFUE, transcrito *supra*, es claro a este respecto; en concreto, podemos traer a colación su apartado 2: “2. El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados”.

¹⁹³ PALMA HERRERA, J.M., “Artículo 301”, en COBO DEL ROSAL, M. (dir.), *Comentarios al Código Penal*, vol. 9, *Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico (continuación): Artículos 273 a 304*, Edersa, Madrid, 1999, pp. 657-754, pp. 668-670.

¹⁹⁴ FABIÁN CAPARRÓS, E.A., “La fenomenología”, *cit.*, pp. 48 y 49.

se consagra su voluntad de “*garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo*”, y llega a la conclusión de que la penalización de la regularización de fondos no supone una “*brusca irrupción de la moral en la economía*”, sino que atiende a “*una exigencia de racionalización de las conductas económicas*”.

También se ha mostrado partidario de que estamos ante un bien jurídico protegido por el blanqueo FERNÁNDEZ DE CEVALLOS Y TORRES¹⁹⁵, quien sostiene una postura original, ya que acude a la teoría civil de la ineficacia de los actos jurídicos para justificar la licitud de los bienes que transitan por el mercado económico. De esta manera, analiza los requisitos del acto jurídico, señalando como categorías la inexistencia, la nulidad y la anulabilidad. Atiende a la teoría general de las obligaciones y apunta que no existe acto jurídico sin objeto ni consentimiento o “solemnidad”, en los casos en los que el acto jurídico requiere una determinada forma. Sostiene que un acto es inexistente cuando no concurre el consentimiento, concebido como acuerdo de voluntades, cuando no existe objeto o cuando no se cumple con la forma elevada a requisito de existencia. Tal acto jurídico inexistente no es susceptible de convalidación, no produce efectos jurídicos –es un simple hecho– y no permite prescripción. Por contraposición a la meritada categoría, subraya que los actos jurídicos nulos son aquéllos que reúnen los elementos esenciales del negocio jurídico en cuestión, pero cuyos efectos se encuentran condicionados por la ley. Dentro de la nulidad de los actos jurídicos manifiesta que tales actos surgen a la vida del Derecho, y producen sus efectos, pero que pueden verse suprimidos, según se trate de la nulidad absoluta o la relativa. En la nulidad absoluta se dan las notas de imprescriptibilidad, insubsanabilidad y producción de efectos que serán eliminados hasta el día de producción del acto una vez que se declare el referido defecto; además, la acción para solicitar tal tutela declarativa puede ser pretendida por cualquier interesado. Por su parte, en la nulidad relativa –anulabilidad–, se produce una “afección mínima en los requisitos de validez del acto”; en ella concurren las características de ser prescriptible, subsanable, la producción de efectos desde su inicio y que la acción para hacerla valer solo se atribuye al interesado, de modo restringido.

Después de este recorrido por la teoría general de las obligaciones, el meritado autor sostiene que la licitud de los bienes que circulan en el mercado es un bien jurídico merecedor de tutela penal, ya que de lo contrario se atentaría contra la libertad contractual de los particulares y contra el tráfico comercial puesto que, en última instancia, se ve afectada la seguridad jurídica, porque se celebran actos jurídicos que considera inexistentes. Podemos convenir en lo certero de acudir al ordenamiento civil y, yendo un paso más lejos, hemos de subrayar que el CC alude a la causa de los contratos en sus artículos 1274 a 1277. Resulta bastante revelador en la materia tratada el artículo 1275 CC¹⁹⁶, ya que alude a la ausencia de efectos jurídicos de los contratos sin causa o con causa ilícita. Con ello, efectivamente, nos situamos en el plano de la inexistencia anteriormente reseñada. En los negocios que tengan como finalidad ejecutar actos de blanqueo, bien se trate de transacciones precio mediante, de permutas o de cualesquiera tipologías contractuales, la causa será ilícita por contravenir los preceptos del texto punitivo que reprimen la regularización de fondos, dado que, interpretado conforme al precedente artículo 1274 CC, “*en los contratos onerosos se entiende por causa, para cada parte contratante, la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte [...]*”; es decir, en las variadas operativas de blanqueo, si se acude a la tipología de un

¹⁹⁵ FERNÁNDEZ DE CEVALLOS Y TORRES, J., *op. cit.*, pp. 223-236.

¹⁹⁶ Artículo 1275 CC: “*Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral*”.

contrato oneroso, por lo menos una de las prestaciones –o las dos– tiene una finalidad ilícita, por lo que no produce efectos. De esta forma, no solo nos encontramos con una ausencia de objeto de los contratos por tratarse de cosas que no deben formar parte del comercio de los hombres, sino que la causa se encuentra viciada de forma flagrante. Por tanto, el hecho de acudir al ordenamiento civil para dotar de contenido material al valor analizado en modo alguno debe ser reputado como una imprecisión o como una mezcolanza de sectores del ordenamiento que sean inconexos, ya que el artículo 4.3 CC preconiza que “*las disposiciones de este Código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes*”.

No obstante, un grupo relevante de autores se ha posicionado en contra de su consideración como elemento tutelado por el delito de lavado. Entre ellos podemos citar a BLANCO CORDERO¹⁹⁷, para quien se trata de un interés muy difuso, que carece de concreción y que, incluso, si se interpreta de un modo amplio o extensivo, carece de contornos claros. A su vez, dicho autor se muestra especialmente crítico con los postulados de PALMA HERRERA, a cuya exposición atribuye una “amalgama de intereses que presenta una gran indeterminación”. Refiere que no es preciso englobar dentro del “tráfico lícito de bienes” la libre competencia, por cuanto se trata de un bien jurídico autónomo; además, considera que tanto el principio de igualdad de oportunidades de todos los operadores, la libre competencia, como que los precios de bienes y servicios, salarios, etc., sean determinados por el libre juego de la oferta y de la demanda, son manifestaciones concretas de la libre competencia. En la línea crítica también podemos mencionar a ARÁNGUEZ SÁNCHEZ¹⁹⁸, que defiende que, en efecto, la finalidad del blanqueo es aislar la circulación de aquellos bienes que tengan origen delictivo, pero estima que lo fundamental es justificar el porqué de dicho aislamiento, y agrega que la teoría analizada no resuelve dicha cuestión, por cuanto lleva a resultados insatisfactorios, dado que confunde la descripción de la conducta típica con el bien jurídico efectivamente protegido por el delito.

Pese a las posturas discrepantes, podemos afirmar que la licitud de los bienes en el tráfico económico es un bien jurídico, técnicamente hablando, tutelado por el tipo que reprime la regularización de activos. En apoyo de nuestra postura debemos expresar que la CE parte de unos postulados en materia de política económica, en esencia, el sistema de libertad de empresa, atemperado por la posibilidad de la intervención pública en la actividad económica. Al hilo de dicho presupuesto, las relaciones que se producen en el mercado no se basan en una libérrima posibilidad de actuación de los distintos agentes intervinientes, sino que es preciso que adecúen su conducta a unos mínimos básicos. En tal sentido, forzoso es reconocer que¹⁹⁹ la libertad de empresa preconizada en el artículo 38 de la CE debe ser entendida como la garantía de que los individuos puedan iniciar una actividad económica y mantenerla, así como participar en el mercado, e implica que deba reconocerse la posibilidad de autoorganización y de adoptar las decisiones empresariales estratégicas o el abandono de la referida actividad. Esta libertad debe ser puesta en conexión con el derecho a la igualdad recogido en el artículo 14 CE, que proyecta sus efectos en tanto en cuanto obliga a los poderes públicos a evitar actuaciones discriminatorias que perjudiquen a algún empresario. Esta consideración ha sido explicitada en el Fundamento Jurídico (FJ) 3º de la Sentencia del Tribunal Constitucional

¹⁹⁷ BLANCO CORDERO, I., *El delito...*, cit., pp. 207 y 208.

¹⁹⁸ ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C., *El delito...*, cit., p. 90.

¹⁹⁹ QUINTERO OLIVARES, G./FRANQUET SUGRAÑES, M.T., “Estado, mercado y Constitución: la dimensión penal”, en QUINTERO OLIVARES, G. (dir.), JARIA I MANZANO, J. (coord.), *Derecho Penal Constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pp. 512-516.

(STC) 225/1993²⁰⁰. Asimismo, debemos añadir que uno de los elementos clave de dicho sistema económico es la concurrencia entre empresas, y la defensa de dicha concurrencia competencial es un instrumento imprescindible para conseguir como objetivos la productividad y la competitividad general de la economía.

Por tanto, partiendo de dicho entendimiento del mercado constitucionalmente garantizado, podemos convenir en que la existencia de bienes ilícitos que son introducidos en los cauces legales, pervierten su funcionamiento, dado que genera situaciones de desigualdad entre los individuos, conlleva que los delitos sean fuente de riqueza y, en última instancia, perpetúa la corrupción en todos los niveles de la sociedad –no solo en el ámbito político, sino también en el mercantil y en el comercial–. A su vez, se podría llegar en algunos casos –no en todos–, a una quiebra de la libre competencia, por lo que la licitud del tráfico sería su antecedente. Por ello, no se comparte que la libre competencia sea un bien jurídico autónomo en tales supuestos, como sostiene BLANCO CORDERO; antes al contrario, mediante la vulneración de dicho tráfico se puede llegar –en un supuesto hipotético– a la violación de la libre competencia. No obstante, lo que sí se conculcaría en todos los supuestos sería la licitud de los bienes en el tráfico comercial y financiero: en todas las operativas de blanqueo se produce tal ilegítima infiltración en los cauces legales. Además, debemos aseverar que este entendimiento del bien jurídico se cohonesta mejor con la interpretación restrictiva que debe darse al delito de blanqueo: ya se sostenga que no debe concurrir una finalidad adicional al dolo²⁰¹, ya se defienda que en el artículo 301.1 CP se contiene²⁰² un elemento que “restringe la punibilidad del comportamiento a los supuestos en los que el sujeto actúa para ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o para ayudar a las personas que hayan participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos” –con lo que se excluiría la tipicidad de las conductas que meramente impliquen la posesión o utilización de los bienes reseñados–, es necesario que se “extreme el rigor interpretativo” y que se consideren atípicas aquellas acciones que no detenten una mínima idoneidad o aptitud para llegar a comprometer el bien jurídico.

De este modo, ha de atenderse a los principios de lesividad, insignificancia del valor de la cosa, carácter fragmentario, subsidiario, de *extrema ratio* o, en último término, considerar atípicas las acciones que²⁰³ “no resultan apropiadas en el caso concreto para ocultar o encubrir el origen de los bienes y por su falta de aptitud para dificultar las funciones de persecución del delito base”. En la misma línea, ABEL SOUTO²⁰⁴ argumenta que se pueden excluir del tipo tanto la utilización como la posesión acudiendo al ya mencionado principio de insignificancia, así como mediante la interpretación teleológica que aquí sostenemos, dado que, tomando en consideración el bien jurídico

²⁰⁰ Fragmento del FJ 3º de la STC 225/1993: “(S)i la Constitución garantiza el inicio y el mantenimiento de la actividad empresarial 'en libertad', ello entraña en el marco de una economía de mercado, donde este derecho opera como garantía institucional, el reconocimiento a los particulares de una libertad de decisión no solo para crear empresas y, por tanto, para actuar en el mercado, sino también para establecer los propios objetivos de la empresa y dirigir y planificar su actividad en atención a sus recursos y a las condiciones del propio mercado. Actividad empresarial que, por fundamentarse en una libertad constitucionalmente garantizada, ha de ejercerse en condiciones de igualdad pero también, de otra parte, con plena sujeción a la normativa sobre ordenación del mercado y de la actividad económica general”.

²⁰¹ LORENZO SALGADO, J.M., “El tipo agravado de blanqueo cuando los bienes tengan su origen en el delito de tráfico de drogas”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 223-225.

²⁰² DEL CARPIO DELGADO, J., “Sobre la necesaria interpretación y aplicación restrictiva del delito de blanqueo de capitales”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 4, 2016, pp. 27, 28 y 35.

²⁰³ LORENZO SALGADO, J.M., “El tipo agravado”, *cit.*, p. 225.

²⁰⁴ ABEL SOUTO, M., *La expansión penal del blanqueo de dinero*, Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario, Ciudad de México, 2016, p. 54.

descrito, es preciso que concurren un “menoscabo relevante del orden socioeconómico y la idoneidad de los comportamientos para incorporar capitales ilícitos al tráfico económico. Por ello, si partimos de la licitud del tráfico, los criterios restrictivos apuntados –además de la interpretación estricta de las conductas punibles, a las que se hará referencia en un apartado ulterior– deben guiar al operador jurídico a la hora de efectuar una interpretación teleológica, acorde con la finalidad del bien jurídico consignado en las líneas que preceden. Así las cosas, por vía interpretativa, además de la primigenia intelección literal o gramatical de los términos típicos, mediante el análisis finalístico en virtud de la licitud del tráfico, se consigue reducir el ya de por sí amplio campo de actuación del blanqueo.

2.2.2.- La Administración de Justicia

Un relevante sector doctrinal entiende que con la regularización de fondos se estaría atentando contra la Administración de Justicia. De este modo, podemos partir del concepto que manejamos sobre tal bien jurídico para, con posterioridad, revisar los argumentos que se han expuesto, tanto a favor como en contra y, en último término, efectuar nuestra toma de postura. Por ello, podemos iniciar el análisis de este concreto bien jurídico poniendo de manifiesto que el CP contiene un título dedicado a las figuras que atentan contra él, en concreto, el Título XX, cuya rúbrica anuncia: “*Delitos contra la Administración de Justicia*”. Se ha aseverado que²⁰⁵ dicho título incorpora en la rúbrica el bien jurídico, pero que no se define –a ello debemos oponer que no es misión de los códigos definir instituciones o categorías, sino regularlas–, y que se limita a describir una serie de conductas relacionadas con la impartición de justicia. La autora mencionada sostiene que los distintos tipos del título se pueden reducir a un común denominador: la función de administrar correctamente la justicia; no obstante, se señala la escasa homogeneidad de las figuras ubicadas en dichos preceptos, ya que muchas de ellas resultan pluriofensivas, de donde se deriva la dificultad de clasificarlas.

Una vez que hemos adelantado una definición básica y simple del bien jurídico, debemos analizar la viabilidad de su apreciación en el delito de blanqueo. En esencia, la relación con este tipo se vincularía a la figura del encubrimiento, cuyo tipo básico se establece en el artículo 451²⁰⁶ del texto punitivo. A este respecto, ORTS BERENGUER²⁰⁷

²⁰⁵ BERNAL MAGRO, E., *Delitos contra la Administración de Justicia: acusación y denuncia falsas y la simulación de delito en el Código Penal de 2015*, Tesis doctoral, Universidad CEU Cardenal Herrera (Valencia), 2017, pp. 62 y 66.

²⁰⁶ Artículo 451 CP: “Será castigado con la pena de prisión de seis meses a tres años el que, con conocimiento de la comisión de un delito y sin haber intervenido en el mismo como autor o cómplice, interviniere con posterioridad a su ejecución, de alguno de los modos siguientes: 1.º Auxiliando a los autores o cómplices para que se beneficien del provecho, producto o precio del delito, sin ánimo de lucro propio. 2.º Ocultando, alterando o inutilizando el cuerpo, los efectos o los instrumentos de un delito, para impedir su descubrimiento. 3.º Ayudando a los presuntos responsables de un delito a eludir la investigación de la autoridad o de sus agentes, o a sustraerse a su busca o captura, siempre que concurra alguna de las circunstancias siguientes: a) Que el hecho encubierto sea constitutivo de traición, homicidio del Rey o de la Reina o de cualquiera de sus ascendientes o descendientes, de la Reina consorte o del consorte de la Reina, del Regente o de algún miembro de la Regencia, o del Príncipe o de la Princesa de Asturias, genocidio, delito de lesa humanidad, delito contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, rebelión, terrorismo, homicidio, piratería, trata de seres humanos o tráfico ilegal de órganos. b) Que el favorecedor haya obrado con abuso de funciones públicas. En este caso se impondrá, además de la pena de privación de libertad, la de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de dos a cuatro años si el delito encubierto fuere menos grave, y la de inhabilitación absoluta por tiempo de seis a doce años si aquél fuera grave”.

²⁰⁷ ORTS BERENGUER, E., “Delimitación entre encubrimiento, receptación y blanqueo respecto a las modalidades de posesión y uso incorporadas en el artículo 301 por la L.O. 5/2010”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso...*, cit., pp. 253, 263 y 264.

ha realizado un análisis sobre la relación entre la receptación, el encubrimiento y el blanqueo y, tras calificar de “complicada” la reforma introducida por la LO 5/2010 en esta materia, así como de “técnica defectuosa”, se ha mostrado crítico con el legislador, subrayando que se han creado “insolubles problemas interpretativos, que fuerzan al jurista a hacer malabarismos para cohonestar el principio de vigencia con el de legalidad y, por ello, con pobres resultados”. Estima ORTS BERENGUER que hasta la reforma de 2003, para desemparejar el blanqueo y el encubrimiento cabía atender a la gravedad del delito, por cuanto el lavado recaía sobre aquellos bienes procedentes de un delito grave, pero que ahora es preciso acudir a otros criterios, en concreto, que el sujeto no haya intervenido ni como autor ni como cómplice en el delito previo, para que se pueda apreciar la existencia de encubrimiento, mientras que el blanqueo trae causa de una actividad delictiva cometida por el propio sujeto o por cualquier tercero, pero minimiza el alcance de dicho criterio ya que resulta válido para una serie de casos, no para todos. En último término, manifiesta que tampoco se ha solucionado, ni por la doctrina ni por la jurisprudencia, la relación de concurso de normas existente entre los artículos 301.2 y 451.1 del CP, dado que algunos autores acuden al principio de consunción, otros acuden al de especialidad –en cuyo caso, el encubrimiento sería el género y el blanqueo la especie, por lo que sería de aplicación este último–, e incluso se ha empleado el principio de alternatividad. Concluye que se ha creado una galería de tipos que se superponen unos a otros, haciendo muy difícil su delimitación precisa, con el riesgo de proyectar sus consecuencias punitivas sobre hechos con escasa o nula lesividad.

Por su parte, entre los autores que han afirmado que la Administración de Justicia constituye un bien jurídico protegido por el blanqueo, podemos mencionar a PALMA HERRERA²⁰⁸, quien parte de que la verdadera esencia de estas conductas es que permiten el aprovechamiento de los bienes obtenidos mediante un delito, por lo que si el delito aún no ha sido descubierto, se dificulta su conocimiento, pero si lo ha sido, se sustraen del comiso tales fondos; de este modo, tanto en un caso como en otro, se estimula la comisión de nuevos delitos. No obstante, matiza PALMA que este bien jurídico es un concepto vago y abstracto que precisa ser colmado de contenido, y en tal misión argumenta que uno de los presupuestos para su correcto funcionamiento es no obstaculizarla haciendo posible el descubrimiento de los delitos, su persecución y su condena. Sin embargo, la protección de este correcto funcionamiento no se queda aquí, sino que alcanza la efectividad de las medidas de comiso y de resarcimiento de las responsabilidades civiles dimanantes del delito. En último lugar, justifica que se afecta el correcto funcionamiento de la Administración de Justicia, tanto en su faceta o vertiente preventiva –desincentivando la comisión de tales ilícitos– como en su función de persecución de la delincuencia: al primer aspecto se hace referencia cuando se aprovechan las ganancias delictivas, con lo que pueden surgir deseos de emular dicha conducta si están en juego cuantiosos beneficios; por lo que hace al segundo, a la persecución propiamente dicha, cuando se pretende desvincular unos determinados fondos o capitales de un sujeto, con ello se complica la investigación de los delitos por los funcionarios y autoridades públicas encargadas de dicha labor.

En el mismo sentido se ha manifestado FARALDO CABANA²⁰⁹, quien refiere el innegable parecido entre el blanqueo y el encubrimiento; además, la conversión y transformación de los bienes dificulta la persecución del delito previo, puesto que se trata de modalidades de ocultación. No obstante, la citada autora argumenta que el blanqueo

²⁰⁸ PALMA HERRERA, J.M., “Artículo 301”, *cit.*, pp. 670-674.

²⁰⁹ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicos”, *cit.*, pp. 127 y 128.

no solo tutela la Administración de Justicia, como se constata comparando las distintas penas existentes en el encubrimiento y en el reciclaje. En sus postulados, FARALDO participa en lo esencial de la postura de GÓMEZ PAVÓN²¹⁰, para quien el blanqueo se encuentra más próximo al favorecimiento real que a la receptación, por lo que estaría conectado con el correcto funcionamiento de la Administración de Justicia, pero subraya dicha autora que con el delito de blanqueo se va un paso más lejos, por cuanto se pretende confundir o “blanquear” el provecho previamente obtenido, y que ésa es, precisamente, su esencia. En palabras de la propia autora: “Con esas conductas se intenta evitar u obstaculizar la identificación de lo obtenido previamente, ocultar su origen ilícito y por tanto, evitar el descubrimiento del delito”, por lo que entiende que nos hallamos “ante una modalidad *'sui generis'* del favorecimiento real”, en la que se pretende reprimir las conductas entorpecedoras de la persecución de los delitos, por lo que sostiene que se encuentra mal ubicado sistemáticamente.

En opinión de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ²¹¹, la técnica de tipificación empleada para describir el delito de blanqueo coincide en lo sustancial con la usada en la definición del antiguo artículo 344 bis h) del texto punitivo anterior, que era un “verdadero tipo autónomo de encubrimiento”, por lo que responde a la naturaleza de un delito contra la Administración de Justicia. Asimismo, después de afirmar que se trata de un tipo que atenta contra el orden socioeconómico, aborda la suficiencia o insuficiencia de dicha vertiente, y llega a la conclusión de que, además de la referida letra de la ley, constituye un poderoso argumento el dato de la gravedad de las penas correspondientes a las conductas de lavado, que no se puede explicar solamente con un bien jurídico exclusivamente socioeconómico. Además, pone de relieve que esta concepción permite una restricción teleológica en la interpretación del tipo. PALOMO DEL ARCO²¹², después de sintetizar la afectación de la Administración de Justicia en el favorecimiento real, en la erradicación del tráfico de drogas mediante su investigación y sanción –con la consiguiente afectación de tal Administración en sentido amplio–, o en el derecho del Estado al comiso de los bienes procedentes de un acto delictivo, considera que nos hallamos ante un tipo que protege primordialmente el orden socioeconómico –por lo que su ubicación sistemática es correcta–, pero puede defenderse su carácter pluriofensivo, con lo que “en segundo grado también protege intereses de la Administración de Justicia”.

Por su parte, ABEL SOUTO²¹³ añade que su consideración como bien jurídico parte de la naturaleza jurídica que poseen las conductas incardinables en el ámbito del reciclaje, por cuanto nos hallamos ante conductas encubridoras. Ello se desprende con nitidez del análisis de la normativa internacional sobre la materia, tanto de la Convención de Viena de 1988, como la contenida en aquellos instrumentos que emplearon el modelo vienés, dado que el artículo 301 CP reproduce semejantes normas supraestatales, por lo que califica como “indudable” el carácter favorecedor del precepto en cuestión, y que “parece obligado que deba responder al mismo bien jurídico que el encubrimiento”. Tras exponer con detalle el estado de la cuestión en la doctrina española, ABEL SOUTO realiza un esbozo de la situación en el Derecho comparado: apunta que en Italia, siguiendo a ZANCHETTI, si bien se reconoce la naturaleza pluriofensiva del tipo, “la Administración de Justicia prevalece sobre los diversos bienes jurídicos”; en Suiza, subraya que ACKERMANN ha aseverado que se protegen tanto la Administración de

²¹⁰ GÓMEZ PAVÓN, P., “El bien jurídico protegido en la receptación, blanqueo de dinero y encubrimiento”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 53, 1994, pp. 481 y 482.

²¹¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “La dimensiónj” , *cit.*, pp. 218, 219, 222 y 223.

²¹² PALOMO DEL ARCO, A., “Receptación y figurasj” , *cit.*, pp. 439 y 440.

²¹³ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, *cit.*, pp. 26-28, 33-35.

Justicia suiza como extranjera, en sus funciones de localización de aquellos productos delictivos (o bien sus subrogados), de descubrimiento de su origen –lo que se califica como función jurídico-procesal– y, en último término, el comiso de aquéllos, lo que se ubicaría en la función jurídico-material. También explica que en Alemania la doctrina dominante considera que se conculca la Administración de Justicia, como ha referido LAMPE²¹⁴, quien considera que dicho bien jurídico se afecta en sus dos esferas, tanto en “su función dirigida a la reparación, por otra, en su función de salvaguardar a la comunidad de hechos punibles ulteriores”; además, LAMPE sostiene que, pese a que en la Exposición de Motivos oficial al §261 StGB no se alude a la función preventiva de la Administración de Justicia, “la regulación se basa en ella, como lo demuestra la intervención incrementada sobre las ganancias del hecho”.

Podemos añadir, para completar este recorrido somero por el Derecho comparado, que en el texto punitivo portugués también se ha considerado que el blanqueo atenta contra la Administración de Justicia. En este sentido, resulta relevante la opinión de DE FARIA COSTA²¹⁵, que ha afirmado que durante mucho tiempo la tipificación del blanqueo figuró como una medida instrumental en el contexto más amplio de la lucha contra el tráfico de drogas pero que, a medida que las conductas de lavado se disociaron del narcotráfico y se expandieron a otros sectores de la criminalidad organizada, las legislaciones nacionales se vieron obligadas a alargar el abanico de delitos antecedentes. En dicha línea, el legislador luso incluyó el delito de blanqueo en el artículo 368º.-A, en el Capítulo III del Título V del Libro II del CP portugués, por lo que ubicó tales ilícitos entre los delitos contra la Administración de Justicia. De este modo, concluye DE FARIA que, *de lege data*, el bien jurídico protegido es “la correcta y eficaz administración de la justicia criminal”.

Entre los autores que se han manifestado en contra de su consideración como bien jurídico tutelado destaca ARÁNGUEZ SÁNCHEZ²¹⁶, que esgrime seis argumentos en defensa de su postura: i) el blanqueo no siempre afecta al descubrimiento del delito previo ni al comiso del producto de un delito, dado que en los supuestos en los que el delito se comete en el extranjero, difícilmente se puede hacer mención a la tutela de dicha Administración; también considera que, según el tenor del artículo 300 CP –que establece la punición del blanqueo pese a que su autor estuviese exento de pena o fuese irresponsable–, una operación de blanqueo sobre tales bienes no lesiona la Administración de Justicia. ii) Si se concibe como único bien jurídico protegido se está renunciando a la existencia de una nueva necesidad político-criminal, pues simplemente nos hallaríamos ante una modalidad de encubrimiento. iii) Si el blanqueo es afín al encubrimiento no se entiende por qué no tiene cabida la excusa absolutoria entre parientes –que sí prevé el artículo 453 CP en sede de encubrimiento–, ni la tipificación del blanqueo imprudente. iv) Tampoco se explica por qué no se aplica el privilegio del autoencubrimiento, por el posterior blanqueo de sus ganancias, al autor o al partícipe del delito previo. v) Si se parte de que la Administración de Justicia es el único bien jurídico tutelado por el blanqueo, no se entiende por qué se sanciona con mayor severidad el blanqueo que el encubrimiento, ni que se pueda imponer una pena que exceda de la del delito base. vi) Centrado en la función de prevención de la Administración de Justicia, apunta que “deberíamos cuestionarnos si es de recibo establecer un delito que tiene como misión desincentivar la comisión de otros delitos distintos”. Por todo ello concluye que

²¹⁴ LAMPE, E.J., “El nuevoj” , *op. cit.*, pp. 119 y 120.

²¹⁵ DE FARIA COSTA, J., “A protecção penal contra o branqueamento de capitais em Portugal”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *IV Congreso...*, *cit.*, p. 222. (En portugués en el original).

²¹⁶ ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C., *cit.*, pp. 110-112.

el favorecimiento que se produce tiene una naturaleza accidental, ya que es el “resultado inevitable de la realización del interés principal del blanqueador”, que se encuentra residenciado en la incorporación de los bienes a la economía legal.

En consonancia con dicha postura, MORILLAS CUEVA²¹⁷ argumenta que es difícil asumir que sea el bien jurídico protegido, incluso aunque se efectúe una interpretación extensiva de dicha Administración y del delito. A su juicio, resulta “razonable” considerar que un adecuado control del blanqueo de dinero incide en la “neutralización del delito precedente”, pero estima que ello no significa “que esté sometido a su objeto de protección ni a su vinculación con dicha administración”. También ha mostrado una posición crítica BLANCO CORDERO²¹⁸, quien ha aseverado que, desde una perspectiva político-criminal, no es el bien jurídico por dos razones: i) se incide sobre aspectos parciales del proceso de blanqueo, en concreto, solo en la primera fase, sin prestar atención a la integración. ii) La estrategia en la lucha contra esas primeras fases ya está articulada, puesto que caerían en el ámbito del encubrimiento. Más rotundos se muestran COBO DEL ROSAL y ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ²¹⁹, quienes sentencian que los autores que defienden su condición de interés penalmente relevante “no llevan razón”, ya que dicha Administración “no es ningún bien jurídico”, y que, en este orden de cosas, “no puede ser un valor objeto de tutela jurídico-penal, y por tanto, no goza del calificativo de bien jurídico protegido”. Asimismo se ha sostenido que²²⁰, pese a que los actos de blanqueo dificultan la persecución de los delitos, la identificación de sus autores, o el comiso de los efectos resultantes de las conductas ilícitas, el aspecto favorecedor del delito no agota en él todo su injusto, y se ha afirmado que el proceso que ha llevado a la tipificación autónoma del blanqueo es más complejo que el que subyace a los comportamientos meramente favorecedores.

Para MUÑOZ CONDE²²¹ pueden esgrimirse razones de índole constitucional para oponerse a dicho bien jurídico, en concreto, en el caso de los autores o partícipes del delito previo, su derecho a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables, “y por tanto a no suministrar ningún dato o prueba que puedan incriminarlos, como es comunicar el origen de un lucro o enriquecimiento que no pueden justificar”. Aprecia que un entendimiento contrario nos aproximaría a la figura delictiva del “enriquecimiento ilícito”, presente en los textos punitivos de Panamá, Colombia, Perú, El Salvador o México, en los que el “incremento injustificado del patrimonio” es tipificado como un delito de sospecha, en el que se invierte la carga de la prueba y se obliga al investigado – funcionario público en tales supuestos– a probar la procedencia lícita del engrose patrimonial. Concibe dicha figura como un tipo de aplicación “residual”, y considera que vulnera la presunción de inocencia. Por lo que hace al blanqueo cometido por un tercero no interviniente en el delito base, también se cuestiona hasta qué punto ha de colaborar con la Administración de Justicia, y concluye que no puede ser una obligación genérica e indiscriminada, por lo que propone como criterios de restricción la adecuación social o profesional de la conducta enjuiciada.

Por otro lado, afirma CASTELLANOS MORENO que el “injusto intrínseco al blanqueo no se sitúa en el dominio, disfrute o aprovechamiento del bien, sino en la realización de una cadena de actos jurídico-económicos”, y que éstos son tendentes a

²¹⁷ MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, pp. 78 y 79.

²¹⁸ BLANCO CORDERO, L., *El delito...*, *cit.*, p. 199.

²¹⁹ COBO DEL ROSAL, M./ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, C., *Blanqueo de capitales...*, *op. cit.*, p. 93.

²²⁰ CASTELLANOS MORENO, C., *Bien jurídico protegido y tipicidad en el delito de blanqueo de capitales*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2017, pp. 174-176 y 198.

²²¹ MUÑOZ CONDE, F., “Consideraciones en tornoj” , *cit.*, pp. 165-168.

eliminar los vestigios de ilicitud de los bienes, por lo que existen diferencias estructurales con el delito de encubrimiento. Por ello, el blanqueo no supondría ninguna novedad en esta esfera, que ya se encuentra cubierta por el tipo relativo al encubrimiento. CALDERÓN TELLO²²² centra sus reticencias en dos aspectos: en primer lugar, considera erróneo que se eleve a rango de bien jurídico del blanqueo el factor criminógeno de dicha conducta por ser un “eficiente estimulador de la comisión de nuevos ilícitos”, dado que ello implicaría la protección de la finalidad de la ley, y este elemento no se corresponde siempre y en todo caso con el objeto de protección jurídico del tipo penal. En segundo lugar, sostiene que el hecho de enlazar la puesta en peligro de los bienes protegidos por esos ilícitos como objeto protegido por el lavado se sustenta en la teoría del aprovechamiento, pero constituye un error el paralelismo con el delito de receptación, y rechaza que en este último tipo concorra, junto con el desvalor del resultado –materializado en la lesión patrimonial–, una peligrosidad abstracta que se halle representada por “la conducta del receptor como promotor de la misma”. En último lugar, FLEITAS VILLARREAL²²³ atiende a la finalidad perseguida por el delincuente y razona que la intención del blanqueador no es evitar la confiscación de los bienes, sino distanciarlos progresivamente de su origen ilegal, por lo que el encubrimiento no es más que una “consecuencia colateral”. Mantiene que cuando el blanqueo se comete por una organización criminal, el distanciamiento con el favorecimiento real es aún más evidente, dado que “el acto de encubrir se ve sustituido por la finalidad de facilitar la actividad financiera de la empresa ilícita”, y la actividad de camuflaje de los bienes se integra en un sector especializado de la empresa, por lo que tacha como “inadmisible” que se califiquen como encubrimiento dichas conductas.

Algunas de las críticas que hemos expuesto resultan compartibles si se estima que la Administración de Justicia es el único bien jurídico protegido por el blanqueo. No obstante, en este estudio consideramos que se trata de un tipo pluriofensivo, en el que concurre más de un interés digno de tutela penal. Por ello, no podemos asumir los postulados que hemos referido y debemos matizar sus consecuencias: en primer lugar, pese a que el delito se cometa en el extranjero, sí se puede entender conculcada la Administración de Justicia en su vertiente preventiva, por lo que surge la función desincentivadora de ilícitos semejantes en territorio nacional. A su vez, tampoco se comparte que el artículo 300 CP –con la posibilidad de represión del blanqueo, pese a que el autor o cómplice del hecho del que provengan los bienes sea irresponsable o esté exento de pena– implique que no se vulnera la Administración de Justicia: ARÁNGUEZ SÁNCHEZ parte en su análisis de unas consideraciones que podemos asimilar al carácter accesorio de la participación delictiva –en esencia, que si no hay un delito, tampoco cabe la participación en dicho acto impune–, aspecto que aquí no se comparte. El blanqueo es un delito autónomo, pese a que se califique como delito de referencia, por ello, no cabe extender los efectos derivados de la aplicación personal de la ley penal. Precisamente por atender a la culpabilidad de los autores y los cómplices se pueden aplicar eximentes, así como declarar irresponsabilidades penales, pero ello no significa que no exista un delito previo, del que se puedan derivar unos bienes que sean blanqueados posteriormente. En dicha labor de lavado se obstaculiza el regular funcionamiento de la Administración de Justicia, y ello es independiente de las vicisitudes personales de los autores y de los cómplices que han cometido el delito previo.

²²² CALDERÓN TELLO, L.F., *op. cit.*, pp. 359 y 360.

²²³ FLEITAS VILLARREAL, S., *op. cit.*, pp. 169 y 170.

Si llevamos al extremo hipotético los razonamientos de ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, no se entendería vulnerada la Administración de Justicia si los autores o los cómplices del delito previo son irresponsables o están exentos de pena, pero ¿qué sucedería si una organización criminal emplease precisamente a menores de catorce años o a sujetos incapaces para la comisión de tales delitos previos? ¿No se entendería violentado el correcto funcionamiento del tantas veces mencionado servicio público? ¿Acaso no cabría atender a las funciones de persecución de los delitos y de prevención en estos supuestos? Estas preguntas retóricas ponen de relieve que el delito previo existe, debe ser investigado y sancionado y, precisamente, las conductas de lavado obstruyen la averiguación de aquél. Asimismo, la justificación de la exclusión de la excusa absolutoria entre parientes, de la ausencia del autoencubrimiento impune y la mayor severidad punitiva con el delito de encubrimiento se halla en el carácter pluriofensivo²²⁴ del delito. El artículo 451 CP resulta insuficiente, por lo que sus previsiones se ven completadas mediante el delito de regularización de activos.

Otro aspecto digno de reseña es el relativo a la finalidad perseguida por el autor del delito de blanqueo, que se erige en uno de los principales argumentos de algunos de los autores que integran la corriente anteriormente reflejada. Se refiere por los monografistas estudiados que el blanqueador persigue la incorporación de unos bienes o efectos delictivos al cauce económico legal, que para ello oculta los bienes, los camufla y los aleja de la actividad delictiva previa, y que esta incorporación al tráfico legal es la finalidad ulterior perseguida. A su vez, se sostiene que el hecho de ocultar el delito previo, dificultar su descubrimiento y el comiso de tales activos son efectos colaterales, que el autor conoce y de los que se beneficia, pero que no son los directamente perseguidos. A este respecto debemos matizar que si atendemos a las clasificaciones del dolo, los actos transcritos se incardinarían, no solo en el dolo directo de primer grado, sino incluso en el dolo directo de segundo grado –también conocido como dolo de consecuencias necesarias–, que se define en el DEJ como “*intención o finalidad del sujeto al actuar dirigida a otro objetivo, pero sabiendo que a esa actuación va necesaria y concomitantemente unida la realización del tipo objetivo*”. De este modo, tomando como referente dicha acepción, resulta indiscutible que, pese a que la finalidad primordial del sujeto sea el aseguramiento y perpetuación de los bienes con origen ilícito, concurre –por lo menos– el dolo directo de segundo grado con relación a la conducta de favorecimiento real, y ello es suficiente para estimar producida la vulneración del correcto funcionamiento de la Administración de Justicia, máxime si se tiene en cuenta que en sede de blanqueo es suficiente la concurrencia de dolo eventual para apreciar su comisión dolosa –sin perjuicio de que el blanqueo pueda cometerse de forma imprudente, y de que el dolo y la imprudencia sean analizados en otro lugar de este trabajo–.

Tampoco podemos adherirnos a las manifestaciones relativas a la diferencia estructural entre los comportamientos constitutivos de blanqueo y los actos de favorecimiento o encubrimiento, antes al contrario, la propia naturaleza del tipo básico del reciclaje de activos es tributaria de la normativa internacional en que se plasmaba una regulación de defensa de la Administración de Justicia de los distintos Estados. Además, en la mayoría de los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno, la doctrina mayoritaria sostiene dicho bien jurídico. En lo tocante a la objeción relativa a la ubicación sistemática del delito de blanqueo –que como sabemos se encuentra entre los delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico–, no constituye una crítica relevante, por cuanto, si partimos de la pluriofensividad como presupuesto, es evidente que pueden existir –y

²²⁴ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, cit., pp. 32 y 33.

existen en este caso— bienes jurídicos de distinta naturaleza, que encuentren su acomodo principal en otras rúbricas del texto punitivo, pero ello no es óbice para afirmar su concurrencia. El bien jurídico primordialmente tutelado en el blanqueo posee naturaleza socioeconómica, pero no impide que se aprecie la existencia de otros bienes o valores protegidos por el Derecho.

Por tanto, en este caso, la mera interpretación sistemática nos llevaría a negar virtualidad al correcto funcionamiento de la Administración de Justicia como bien tutelado, pero un análisis conjunto de los restantes criterios hermenéuticos del artículo 3 CC nos lleva a la solución opuesta: el total contenido de injusto del delito de lavado de activos solo se ve aprehendido si se tiene presente la existencia de una pluralidad de intereses en liza que resultan ofendidos. Deben conectarse estas consideraciones con aquéllas que sostienen que el blanqueo es un proceso amplio y que la Administración de Justicia solo se vería afectada en su fase inicial, pero no en la colocación ni en la integración: en primer lugar, incluso los propios detractores de su caracterización como bien jurídico afirman una cierta afectación del servicio público. Sin embargo, es discutible que en las últimas fases no se vea vulnerado aquél, dado que los bienes no pueden ser decomisados, los delitos previos se diluyen o difuminan a medida que los bienes se alejan de ellos y sus responsables pueden aspirar a una mayor impunidad, a medida que transcurre el tiempo y no se ven incurso en procedimientos penales: todo ello pone de relieve que el blanqueo como proceso, como fenómeno secuencial, afecta a la Administración de Justicia en todos sus estadios y momentos.

Por todo ello, podemos concluir que la referida Administración es un bien jurídico que se encuentra protegido por el delito de blanqueo, si bien no como único interés tutelado, sino como constitutivo de un complejo pluriofensivo en el que descuella su naturaleza de infracción contra el orden socioeconómico, pero en la que también desempeña un papel fundamental la protección del correcto funcionamiento de tal servicio público, lo que colma el tipo de injusto, explica el rigor punitivo, las diferencias con el tipo básico del encubrimiento, su ubicación sistemática y, en última instancia, la afectación que suponen tales conductas para la función de prevención de los delitos, así como para la persecución de aquéllos que ya se hubieran consumado, el descubrimiento de los efectos que de ellos deriven, de sus autores y de sus cómplices.

2.2.3.- La seguridad interior del Estado

Un grupo de autores atiende a la vinculación entre la criminalidad organizada y las conductas constitutivas de blanqueo, poniendo énfasis en la relevancia jurídico-penal de dicha conexión y trasladando sus consecuencias a la determinación de los intereses protegidos por el tipo relativo al lavado. En esta línea debemos exponer, siquiera de forma sintética, algunas de las teorías en que se trata el tema analizado, comenzando con un análisis de la figura de la criminalidad organizada y su interferencia en la actividad económica legal, tomando como punto de partida las palabras de BOTTKE²²⁵, quien manifestó que “si no existiera el blanqueo de dinero, no merecería la pena la criminalidad organizada, como debe de merecer según su cálculo empresarial, de manera que sería menos, o incluso, nada atractiva”; el autor alemán destacó que sin el blanqueo no sería

²²⁵ BOTTKE, W., *op. cit.*, p.3.

tan peligrosa la criminalidad organizada, y que el lavado puede llegar incluso a ser “ruinoso” para una sociedad libre.

FOFFANI²²⁶ ha estudiado las conexiones entre la criminalidad organizada y la criminalidad económica y ha concretado dos modelos de referencia diversos: la “instrumentalización” de la economía y el “control” de ésta por las organizaciones criminales. La instrumentalización se produce cuando se persiguen fines extraños a la lógica económica y propios de la organización criminal en cuanto tal. Por otro lado, el control surge cuando la organización o grupo se incorpora al circuito económico y se comporta como un auténtico actor económico que se guía por la “racionalidad económica”. Además, el autor italiano pone de relieve que el principal peligro de las organizaciones criminales no se encuentra en el empleo de la violencia, sino en el recurso a la corrupción, ya que resulta “silenciosa, favorece la mimetización, permite conseguir el objetivo deseado con menores riesgos y mina las instituciones desde su interior”, y califica plásticamente dicha corrupción como un “coste de producción” que las organizaciones criminales repercuten posteriormente en los consumidores de sus bienes y servicios. Fija como daños macroeconómicos de la criminalidad organizada la parálisis de producción, de los presupuestos estatales, de la deuda pública y del sistema crediticio; además, se producen efectos depresivos de la renta –del ahorro, del consumo y de la inversión–, y se “drenan” recursos financieros del contexto local. Afirma que el blanqueo “actúa sin duda como “gozne” primario y fundamental entre la economía criminal y la economía legal”, y sentencia que no cabe duda de que el aspecto más relevante desde los puntos de vista económico y criminológico es el “blanqueo 'financiero' de capitales”, que define como aquél que se comete mediante operadores bancarios u otros intermediarios financieros, a través del cual se desarrolla una función “esencial” en el crecimiento de los restantes mercados ilegales, por cuanto conlleva la reinversión de los fondos y permite que se multiplique el volumen de la actividad que “revierte en sujetos criminales”. Considera que el lavado es un fenómeno ambivalente, que presenta rasgos de instrumentalización de la economía y, a su vez, de control de un sector económico, por lo que concluye de forma contundente que es “la más típica y característica forma de criminalidad económica derivada de la presencia y crecimiento de la criminalidad organizada”.

DEL CID GÓMEZ²²⁷ parte del concepto de crimen organizado matizando que, pese a ser ampliamente utilizado, su definición en el ámbito internacional es vaga. En este sentido, acude al artículo 3 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional, en que se inspiran los artículos 570 bis y ter CP a la hora de definir las organizaciones y grupos criminales, respectivamente. Después, efectúa un paralelismo entre la actividad empresarial y la criminalidad organizada, reflejando que existen cuatro grupos de negocios en los que entran las organizaciones delictivas por los elevados beneficios que pueden obtener: i) negocios cuya rentabilidad depende de la satisfacción de alguna demanda de productos y servicios prohibidos –v.gr.,

²²⁶ FOFFANI, L., “Criminalidad organizada y criminalidad económica”, *Revista Penal*, núm. 7, 2001, pp. 57-61. En el mismo sentido, MERINO HERRERA y PAÍNO RODRÍGUEZ han resumido la estrecha relación existente entre la delincuencia organizada y el mundo empresarial, y han expresado que la empresa puede ser utilizada tanto para delinquir –poniendo como ejemplo las denominadas “truchas”, que son aquellas sociedades sin entramado empresarial y sin activos cuya cúpula administrativa no existe, o es insolvente, y que realiza adquisiciones dentro de la UE, en las que se repercute a sí misma y además se deduce las cuotas de IVA, el denominado “fraude del carrusel”–, como para dar apariencia lícita e incluso social a la organización criminal, con la finalidad ulterior de convertir el dinero, (MERINO HERRERA, J./PAÍNO RODRÍGUEZ, F.J., *Lecciones de criminalidad organizada*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2016, p. 153).

²²⁷ DEL CID GÓMEZ, J.M., “Detección del blanqueo y sus efectos socioeconómicos”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART (coords.), *III Congreso...*, cit., pp. 44-48.

comercio de drogas ilícitas o de armas–; ii) aquéllos en que existe una demanda legal de productos o servicios, pero que son realizados incumpliendo el pago de impuestos u otras regulaciones –como el contrabando de alcohol o tabaco–. iii) Negocios que tienen su origen en la producción clandestina o en el robo de recursos –y pone como ejemplos la venta de automóviles robados o de tesoros culturales–. iv) En último lugar, aquellas actividades que se relacionan con la desviación ilegal de fondos gubernamentales o empresariales a través de la corrupción o el fraude, como la malversación de fondos públicos. Por lo que hace a las ganancias derivadas de estas actividades subraya que se pueden generar en dinero en efectivo o en otros activos financieros.

Tras efectuar dicho encuadre, apunta DEL CID GÓMEZ que el volumen de dinero blanqueado en el mundo no se puede precisar con exactitud: el FMI lo cuantificó en el año 1998 entre un 2% y un 5% del Producto Mundial Bruto (PMB), pero otros estudios lo han cifrado en un 3,6%, y en un 2,7% del referido índice. No obstante, contrapone que de todos los ingresos blanqueados mediante el sistema financiero, se decomisa menos del 1%. Tras este repaso porcentual, enumera varios riesgos –muchos de ellos coincidentes con los comentados por los autores que defienden que la libre competencia es el bien jurídico tutelado–, que podemos resumir en los siguientes aspectos: i) se perpetúa y amplía la propia actividad delictiva, generando problemas sociales y económicos, entre los que destaca la toma de decisiones sobre cómo realizar la inversión, dado que el inversor de fondos delictivos pretenderá la garantía de que el origen ilegal no sea detectado, en lugar de buscar las mayores tasas de retorno. Ello implicará que se desvíen fondos a actividades menos productivas. A su vez, la presión del dinero ilícito puede crear burbujas especulativas –como en el caso de la vivienda–, con lo que su explosión puede dar lugar a crisis financieras. ii) Puede surgir una “revaluación del tipo de cambio”, por cuanto las exportaciones legales de bienes manufacturados pueden ser sustituidas por exportaciones de naturaleza ilegal. Por el contrario, los tipos de cambio sobrevaluados también pueden generar perjuicios en el mercado local, puesto que se incrementan las importaciones y es posible que desaparezcan empresas del comercio local.

iii) En la línea de los riesgos para la competencia, DEL CID GÓMEZ sostiene que el crimen organizado se puede infiltrar en sectores importantes de la economía mediante la inversión, con lo que pueden aparecer monopolios. iv) Los grupos delictivos pueden emplear su poderío económico para corromper a las autoridades y obtener, mediante tales medios ilícitos, ventajas adicionales para su actividad empresarial, con la consiguiente expulsión o marginación de los competidores legítimos. Por tanto, puede suceder que los datos y estadísticas de naturaleza económica sean falseados, no reflejen la realidad del entorno socioeconómico y ello implique que se adopten políticas económicas incorrectas sobre la base de tales datos adulterados. v) El hecho de que la economía se sustente en actividades de naturaleza ilegal puede generar que se dé una desigual distribución de la renta y de la riqueza. Por otro lado, el carácter transnacional de la actividad de estas organizaciones, sus rápidas reacciones y la volatilidad en el sector financiero pueden amenazar la solvencia y la liquidez de las entidades que operan en el sistema financiero, con la subsiguiente pérdida de credibilidad en ellas. vi) El último de los elementos del panorama de corrupción expuesto por DEL CID GÓMEZ llevaría a que el propio proceso político estaría controlado por la actuación de las organizaciones y grupos dedicados al crimen organizado, con lo que se podrían debilitar no solo los interlocutores sociales, sino las propias normas éticas colectivas que subyacen a las distintas comunidades humanas y, en último lugar, ello afectaría a las propias instituciones democráticas de la sociedad.

Una postura similar es la mantenida por SÁNCHEZ GARCÍA DE PAZ²²⁸, que indica que el blanqueo se encuentra indisolublemente unido a la criminalidad organizada y las vías empleadas para ello son múltiples, entre las que menciona la utilización de agencias de cambio, las oficinas de envío de dinero, el uso de empresas fantasma, el contrabando de dinero en efectivo, el recurso a sistemas bancarios paralelos (como el *hawala* o el *hundi*²²⁹), así como casi todas las actividades comerciales en que se mueva dinero en efectivo, o aquellos casos más sofisticados, en que se emplea el sistema bancario. Al hilo de dicha explicación, la citada autora resume la especial peligrosidad del crimen organizado frente a otras formas de delincuencia, destacando que: i) en el grupo se reducen los factores de inhibición de la comisión de delitos, así como los sentimientos de responsabilidad criminal; ii) se organizan estructuras racionalmente orientadas tanto a la planificación del delito como al encubrimiento de sus miembros para evitar la persecución penal. iii) Se pueden distinguir varios niveles de delitos: los que constituyen el fin último de la organización o grupo –tráfico de drogas, extorsión, tráfico ilegal de trabajadores, etc.–, los que se cometen como medio para lograr los fines anteriores –en los que se suelen emplear violencia y corrupción, v. gr., asesinato, lesiones, corrupción de funcionarios– y los delitos que se cometen para reciclar las ganancias obtenidas con su actividad ilícita principal, es decir, el blanqueo de dinero, que en ocasiones se ha definido como “la matriz del crimen global”.

Centrada en la relevancia del blanqueo, dicha autora manifiesta que se puede afectar la propia seguridad del Estado, ya que tales grupos tienen capacidad para desestabilizar la organización política y económica. Por lo que hace a la primera, se dice que pueden infiltrarse en el poder político, bien empleando métodos intimidatorios, bien a través de la corrupción y ocupación de cargos públicos, que se califica como “una nueva forma de autoritarismo político no estatal”. En relación con la desestabilización económica, se argumenta que se ponen en peligro la libre competencia, la solidez y estabilidad del sistema financiero, la confianza del público y, en definitiva, se producen repercusiones en la liquidez monetaria mundial y en la oferta monetaria nacional, ya que se pueden llegar a desestabilizar los tipos de interés y el tipo de cambio de moneda de un país, las tasas de inflación y otros indicadores económicos. También se subraya que la corrupción debilita el sistema económico de varias formas: reduce los ingresos impositivos de los Estados, incrementa los costes de producción para cubrir los costes de la corrupción y distorsiona la libre competencia. En último término se generan desigualdades sociales, se reduce el incentivo de la productividad y se producen distorsiones en las inversiones. La peligrosidad del crimen organizado para la seguridad estatal se incrementa a medida que se observa la progresiva penetración y simbiosis con los ámbitos económico y político legales, que se persigue por los citados grupos en búsqueda de una mejor cobertura de sus actividades y, en última instancia, como un incremento de las oportunidades de negocio. Con ello se llega a una institucionalización del crimen organizado, con sus perversos efectos, ya que se considera como una parte

²²⁸ SÁNCHEZ GARCÍA DE PAZ, I., *La criminalidad organizada*, Dykinson, Madrid, 2005, pp. 54, 55, 63-73.

²²⁹ DE PORRES ORTIZ DE URBINA, E., *op. cit.*, p. 150, explica que el *hawala* o *hundi* es un sistema propio de países islámicos, que consta documentado desde el S.IX, en el que se prescinde de las entidades financieras convencionales y se acude a un mecanismo basado en la confianza, por cuanto se instrumenta mediante compañías o comerciantes que se encuentran radicados en el extranjero y entre los que se dan vínculos de lealtad. Esquematiza la operativa del siguiente modo: “Así, (A) que tiene fondos ilícitos en un país pretende introducirlos en España. Entrega esos fondos a (B) que es un comerciante de ese mismo país. Simultáneamente (C) que es un comerciante español vinculado con B entrega una cantidad igual de fondos en moneda española a una empresa controlada por A en España. De esa forma, sin documentos, sin transferencia física y sin intervención de entidades financieras, se ha producido la entrada de fondos ilícitos en España”.

más de la estructura política, económica y social, con lo que se preserva la inmunidad del grupo frente a la acción judicial y policial.

Por tanto, los autores que han tratado el tema relativo a la criminalidad organizada han resaltado cómo se trata de un proceso evolutivo, en cuya gradación se distinguen varias fases, representadas por la penetración en los círculos empresariales lícitos, la captación o fortalecimiento en determinadas áreas económicas, el progresivo afianzamiento de posiciones de poderío financiero que conllevan, de forma irremisible, implicaciones en el mundo político, con la consiguiente corrupción y, en último lugar, ello puede llevar a un contagio sistémico total. A su vez, se ha matizado que cuando se alude a la seguridad interior del Estado²³⁰ no se hace referencia a su entendimiento como preservación del orden público, sino como “interés en la disminución de ciertas formas de delincuencia”, centrándose en la delincuencia organizada en particular. En dicha línea se han tratado de explicar el funcionamiento de las organizaciones criminales y su conexión con el blanqueo. DURRIEU FIGUEROA²³¹ ha destacado que el argumento que fundamenta el sistema democrático como bien jurídico tutelado por el blanqueo se encuentra en que el lavado permite a las organizaciones criminales consolidar su posición en la economía legal y expandir el ámbito de sus actividades ilícitas, con lo que afectan a la democracia, a la estabilidad de las naciones. En este punto, analiza las posturas de STEPHAN BARTON y de KRIS HINTERSEER. BARTON considera que uno de los principales objetivos de los criminales en general, y del crimen organizado en particular, es llevar a cabo delitos para aumentar su patrimonio, encaminando tales acciones a incrementar sus beneficios para financiar tanto sus actividades legales como las de naturaleza delictiva y, de este modo, acumular riqueza y poder. Así, el producto acumulado del crimen, una gran parte del cual es dirigido al blanqueo, puede ser usado para perpetrar otros delitos o para mejorar la estructura de las referidas industrias criminales, con lo que pueden continuar amenazando la seguridad, la soberanía y la estabilidad de los Estados. En opinión de HINTERSEER, el lavado de dinero amenaza con socavar los principios asociados con una sociedad libre, justa y transparente porque permite a los delincuentes operar con impunidad legal, ya que implica que las organizaciones criminales acumulen poderío económico en el tráfico legal, salvaguardando los fondos de ilícita procedencia de la incautación, el comiso y la confiscación.

En la doctrina española merece una atención especial ZARAGOZA AGUADO²³², que parte del carácter pluriofensivo del blanqueo, subrayando que atenta contra el orden socioeconómico, pero sostiene que en la realidad criminológica actual existe una poderosa criminalidad organizada, y que la delincuencia económica es “complejísima”, por lo que el blanqueo desborda las clásicas figuras del aprovechamiento y auxilio que se referían a los delitos contra la propiedad. Asimismo, transcribe el preámbulo de la Convención de Viena de 1988, en que se consagra que *“los vínculos que existen entre el tráfico ilícito y otras actividades delictivas organizadas socavan las economías lícitas y amenazan la estabilidad, la seguridad y soberanía de los Estados, y que los considerables rendimientos financieros que genera permiten a las organizaciones delictivas transnacionales invadir, contaminar y corromper las estructuras de la administración*

²³⁰ GOITE PIERRE, M./MEDINA CUENCA, A., “El delito de lavado de activos: necesario análisis desde una dimensión plural”, en ARMIENTA HERNÁNDEZ, G./GOITE PIERRE, M./MEDINA CUENCA, A./GAMBINO ESPINOZA, L./GARCÍA MONTOYA, L. (coords.), *op. cit.*, p. 38.

²³¹ DURRIEU FIGUEROA, R., *Rethinking Money Laundering & Financing of Terrorism in International Law: Towards a New Global Legal Order*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden, 2013, p. 225.

²³² ZARAGOZA AGUADO, J.A., “El blanqueo de bienes”, *cit.*, pp. 374-377.

pública, las actividades comerciales y financieras lícitas, y la sociedad a todos sus niveles". Por ello, y tras mencionar la exposición de motivos de la Primera Directiva, ZARAGOZA AGUADO razona las diferencias existentes entre la moderna delincuencia organizada y la delincuencia tradicional, diferenciándolas tanto en sus planteamientos, como en sus formas de actuación, objetivos y fines, por cuanto los nuevos grupos aplican "criterios empresariales" y tienen un espacio de actuación supranacional, lo que genera cuantiosos beneficios que deben ser reintroducidos en los cauces legales mediante su reciclaje, por lo que éste cuestiona "no solo los cimientos del orden socioeconómico, sino incluso, por la importancia que la estabilidad económica tiene en el orden social y político, la propia esencia del sistema democrático". En un trabajo posterior mantiene sus postulados y los amplía, siguiendo a SAVONA, y apunta que²³³ "la incorporación del dinero sucio contamina el sistema económico de los países en desarrollo, a la vez que constituye un grave riesgo para la comunidad internacional en su conjunto". De este modo, asume el carácter y proyección internacionales de las conductas constitutivas de legitimación de fondos, manifestando la existencia de riesgos para la comunidad internacional que dimanen de las referidas organizaciones criminales, y concreta el peligro que suponen tales actividades para las economías de los países en vías de desarrollo.

También subraya la relación con la delincuencia organizada –y técnicamente más preparada– DÍEZ RIPOLLÉS²³⁴, quien argumenta el carácter intolerable para el mantenimiento de la convivencia social de las conductas de lavado de activos, ya que producen serias alteraciones en el sistema económico-financiero, entre las que cifra: la introducción en el mercado financiero de recursos obtenidos a un coste sensiblemente inferior, la masiva incidencia sobre determinados sectores económicos especialmente "favorables" para la canalización de las referidas cuantías, el control de determinados ámbitos de la economía, la progresiva connivencia de algunos agentes económicos, profesionales e incluso administrativos, entre otros efectos, que "trastornan notablemente todos los principios en los que se basa el actual orden social y económico". Para MARTÍNEZ GARZA²³⁵, el blanqueo conlleva un impacto negativo esencial en la sociedad y provoca no solo la desestabilización del sistema económico, sino también del propio sistema político. Pone como ejemplo el caso de tres países de Sudamérica – Colombia, Bolivia y Perú– y razona que los cárteles del narcotráfico han influido de una forma determinante no solo en el desarrollo industrial, sino también en la política de empleo seguida por los correspondientes gobiernos, en el sector financiero, en el crecimiento de las distintas economías y que, incluso, son los responsables de una suerte de economía paralela que ha sido denominada "narcoeconomía", y ésta "ha llegado incluso a desestabilizar el sistema democrático imperante en esos países que, además, tienen significativos problemas económicos". Asimismo, sigue a ZARAGOZA AGUADO, detallando que sus postulados son coincidentes con lo mantenido en el

²³³ ZARAGOZA AGUADO, J.A., "La nueva regulación del decomiso de bienes en el Código Penal y en el Derecho Comparado", en BLANCO CORDERO, I./FABIÁN CAPARRÓS, E.A./PRADO SILDARRIAGA, V./ZARAGOZA AGUADO, J.A., *op. cit.*, p. 371.

²³⁴ DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., "El blanqueo de capitales procedentes del tráfico de drogas. La recepción de la legislación internacional en el ordenamiento penal español", en MARTÍNEZ ARRIETA, A. (dir.), *El encubrimiento, la receptación y el blanqueo de dinero. Normativa comunitaria*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1994, p. 182.

²³⁵ MARTÍNEZ GARZA, J.C., *El delito de blanqueo de capitales*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2016, pp. 174-177.

Informe anual de la Junta Internacional de Fiscalización de Estupefacientes²³⁶ del año 1995²³⁷, en cuyo texto destaca su número 11²³⁸.

A su vez, entre los autores que recientemente han afirmado que la seguridad interior es el bien jurídico tutelado por la legitimación de fondos, debemos mencionar a ARIAS MERLANO²³⁹, que también parte del Preámbulo de la Convención de Viena y sostiene que en determinados países se han creado las circunstancias propicias para que las organizaciones criminales transnacionales puedan blanquear el dinero obtenido de modo ilícito: con ello aparece la intimidación ejercida por tales organizaciones, que conlleva la ingobernabilidad y la vulneración del correcto ejercicio de las funciones públicas. De este modo, se da un círculo vicioso, a través de la influencia que tales grupos pueden detentar en los gobiernos, por lo que concluye que “la corrupción, la debilidad institucional y la inseguridad imperan en todo el Estado”. De esta forma, una parte de los ingentes beneficios obtenidos se destina²⁴⁰ a conseguir “posiciones de poder”, bien sea político, financiero, judicial o policial. No obstante, ARIAS MERLANO relativiza el alcance de sus postulados, por cuanto alude a que el sistema democrático y la seguridad interior pueden verse “eventualmente” afectados por el blanqueo, siempre y cuando se dé un “contexto complejo y propicio para las actividades delictivas”, y pone como ejemplo el caso colombiano; además, matiza que la afectación referida se produce “de forma secundaria”.

La mayoría de la doctrina, sin embargo, se opone a su configuración como bien tutelado por el delito de regularización. Entre otros autores podemos mencionar a SUÁREZ GONZÁLEZ²⁴¹, que asume que el blanqueo incrementa el poder económico de aquellas personas u organizaciones que obtienen un lucro con tales conductas, pero rechaza que el fundamento de la punición se encuentre en que se facilite la infiltración en los distintos niveles de la sociedad por las organizaciones criminales, sino que estima que los riesgos para la seguridad interior de los Estados no se encuentran en el blanqueo, sino en la existencia de las propias organizaciones criminales. Asimismo, la lectura del tipo básico del blanqueo lleva a la conclusión de que no restringe su punición a los sujetos que integran una organización criminal, sino que se amplía su ámbito; de dicha ampliación constituye un ejemplo evidente la incriminación del blanqueo imprudente, lo que le lleva a afirmar que “las necesidades preventivas alegadas para hacer frente a la denominada criminalidad organizada chocan, al menos en lo que se refiere al blanqueo de capitales, con una realidad legislativa que, con mucho, las desborda”. También sentencia que el empleo de los fondos ilícitos para financiar actividades que comprometan la seguridad interior es solo una probabilidad, y que en los delitos de peligro abstracto que se toman como modelo de estas conductas, “la puesta en peligro para el bien jurídico deriva *del*

²³⁶ Organismo internacional de fiscalización independiente y cuasi judicial, cuyas funciones se consagran en varios Tratados Internacionales –la Convención Única sobre Estupefacientes, enmendada por el Protocolo de 1972; la Convención sobre sustancias psicotrópicas, y la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas de 1988–, y que se encarga de vigilar la aplicación de los tratados de fiscalización internacional de drogas.

²³⁷ Disponible en: https://www.incb.org/documents/Publications/AnnualReports/AR1995/AR_1995_S.pdf.

²³⁸ Núm. 11 del Informe anual de la Junta Internacional de Fiscalización de Estupefacientes del año 1995: “*La respuesta internacional al problema del blanqueo de dinero es más esencial aún habida cuenta de que las cantidades de dinero que se manejan en esas actividades están asumiendo proporciones tales que pueden contaminar o desestabilizar los mercados financieros, poniendo en peligro los cimientos económicos, políticos y sociales de Estados económicamente débiles, en particular los Estados que acaban de instaurar economías de mercado, y planteando en último término una verdadera amenaza a la democracia*”.

²³⁹ ARIAS MERLANO, J.C., “El sistema democrático y la seguridad interior como bien jurídico protegido por el blanqueo de dinero”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso...*, cit., pp. 341 y 342.

²⁴⁰ ARIAS MERLANO, J.C., *El bien jurídico...*, cit., pp. 97 y 98.

²⁴¹ SUÁREZ GONZÁLEZ, C.J., *op. cit.*, pp. 246-249, nota 100.

propio hecho que conforma la materia de prohibición”, por lo que no cabría entender que el peligro al que se hace frente sea el poder de disposición que el dinero atribuya a las organizaciones criminales. En último término asevera que considerar como objeto de tutela la “seguridad pública” puede conducir a que se justifique cualquier tipo de respuesta punitiva, sin que se concrete dónde se halla el injusto merecedor de reproche penal, desplazándose el principio del hecho como fundamento de imposición de la pena.

Para CALDERÓN CEREZO²⁴², cuando los autores defienden esta postura no se centran en la seguridad interior entendida como “preservación del orden público”, sino que se están refiriendo a la erradicación de determinadas formas de delincuencia, en esencia, la criminalidad organizada. Sin embargo, estima que tal aportación no especifica en realidad cuál es el bien jurídico, dado que “se refiere a una visión complementaria del problema desde una perspectiva de política criminal”, pero le falta la concreción de un verdadero interés jurídicamente relevante. También introduce matices DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO²⁴³, quien se muestra certero cuando asevera que no resulta “gratuita” la postura de quienes sostienen que la seguridad interior del Estado frente a determinadas formas de delincuencia organizada es el interés tutelado en el lavado de activos, si bien, “más que del bien jurídico protegido mediante los preceptos legales, se trataría de una *ratio legis* para la persecución del blanqueo”.

Resultan convincentes las poderosas razones argüidas por ABEL SOUTO²⁴⁴, quien sostiene que no carece de cierto soporte defender dicho bien jurídico, dado que los textos internacionales –la convención vienesa y la normativa comunitaria– sí aludían a la criminalidad organizada y a sus riesgos para la seguridad interior de los Estados. No obstante, pese a afirmar que el máximo desarrollo del blanqueo se lleva a cabo en el ámbito del crimen organizado, destaca seis argumentos que destierran tales postulados: i) el tipo básico “irradia” sus efectos a sujetos que no se integran en organizaciones criminales, y el mentado artículo 301 CP no menciona tal forma de delincuencia –sin perjuicio de que en posteriores tipos agravados sí se tenga en cuenta dicha nota–. ii) Sería un interés jurídico demasiado amplio, puesto que en Europa no se ha dado tal potencial peligroso, con lo que “podría perderse de vista la actualidad de la situación peligrosa”. iii) La seguridad interior se ve afectada de forma eventual por el blanqueo, y aun cuando ello sucede, no es posible determinar el grado de afectación. iv) La disminución del poder de las organizaciones criminales –al menoscabar su estructura económica– derivada de la tipificación del blanqueo es un efecto colateral e incidental. v) Coincidiendo con lo expuesto por SUÁREZ GONZÁLEZ, el riesgo para la seguridad interior procede de la existencia de la propia organización y no del blanqueo. Matiza que en tal supuesto concurrirían los preceptos relativos a asociaciones ilícitas, en concreto, el artículo 518 CP, que castiga a los que “*con su cooperación económica o de cualquier otra clase, en todo caso relevante, favorezcan la fundación, organización o actividad de las asociaciones comprendidas en los números 1º y 3º al 6º del artículo 515 [...]*”. vi) En los países en que se incorporó el blanqueo mediante leyes especiales de lucha contra la criminalidad organizada –destacando Alemania–, su doctrina solo reconoce de forma minoritaria que la seguridad interior sea el bien jurídico tutelado, por lo que menos se

²⁴² CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivoj” , *op. cit.*, p. 271.

²⁴³ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M., “El castigo del autoblanqueo en la reforma penal de 2010: La autoría y la participación en el delito de blanqueo de capitales”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso...*, *cit.*, p. 286.

²⁴⁴ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, *cit.*, pp. 42-47.

defiende en países como España, en que se ha incorporado al texto punitivo sin relación con la persecución del crimen organizado.

Por todo lo que antecede, si bien no consideramos que la seguridad interior ni el sistema democrático sean el bien jurídico tutelado por el delito de legitimación de fondos, no compartimos lo expuesto por algún autor²⁴⁵, que califica como “análisis erróneo” admitir que la seguridad interior y la soberanía son el bien jurídico, o que se trata de²⁴⁶ “una exageración, pura y simple”. Antes al contrario, debemos partir de las poderosas razones que exponen los autores que se adscriben a dicha corriente, que se ve refrendada por los preámbulos y exposiciones de motivos de las normas internacionales mencionadas. Sin embargo, podemos puntualizar que tales teorías son válidas en materia de política criminal, o para explicar la *ratio legis* de algunos Convenios, pero conducen a excesos en nuestro campo de estudio: con tal entendimiento del bien jurídico se efectúa una ampliación omnicomprendiva, se desdibujan los límites entre los delitos, se extiende sobremanera el campo de la autoría y de la participación y, finalmente, se diluye la interpretación del operador jurídico, dado el carácter excesivamente abstracto de tal interés digno de tutela en relación con este tipo delictivo. En primer lugar debemos constatar que los términos seguridad interior y soberanía estatal resultan demasiado genéricos y, en puridad, cualquier actuación ilícita los menoscaba, ya que la seguridad nacional se ve resentida siempre que se comete un delito, en mayor o en menor medida. Asimismo, no se comprende que la actuación de un único sujeto –pongamos por caso el autoblanqueo–, o la tipología de posesión punible puedan alterar la seguridad interior o el sistema democrático; a lo sumo, todo ello sucedería en potencia si ésa fuera la finalidad del blanqueador, pero con ello se crearía una figura de tendencia interna trascendente no reflejada en el tipo, estructuralmente incompatible con él. Es más, ni de forma imprudente se podría lesionar o poner en peligro la seguridad interior mediante la simple posesión del dinero procedente de un delito. Se producirían problemas concursales entre el mencionado artículo 518 CP y el 301 CP, en orden a la cooperación económica y sus niveles y, en último término, el valor hermenéutico de dicha consideración sería escaso y conduciría a ampliaciones indebidas de las conductas punibles, que deberían ser corregidas mediante los principios de vigencia, *ultima ratio* y, muy especialmente, por el principio de insignificancia, que habría de conjugarse para desterrar los comportamientos que no pudieran poner en peligro, siquiera abstracto, al bien jurídico en cuestión. Además, admitirlo nos situaría en el campo de los tipos de acumulación, que anteriormente hemos rechazado de forma expresa.

2.2.4.- El bien jurídico protegido por el delito antecedente

Puesto que inicialmente el blanqueo de dinero se vinculaba de forma exclusiva a las ganancias derivadas del narcotráfico, según la Convención de Viena, algunos autores entendieron que con la introducción de dicha figura en el CP español se estaba tutelando el mismo bien jurídico que con el delito de tráfico de drogas, es, decir, la salud pública. De este modo, se adoptaban los postulados de la anteriormente referida “teoría del mantenimiento”, en cuya virtud²⁴⁷ se consideraba que el narcotráfico era un proceso unitario, que comenzaba con la elaboración y cultivo de las sustancias ilícitas, y su momento final estaba constituido por la obtención de ingentes beneficios económicos que

²⁴⁵ MARETTI SGRILLI SIQUEIRA, F.A., *op. cit.*, p. 123.

²⁴⁶ DURRIEU FIGUEROA, R., *op. cit.*, p. 226.

²⁴⁷ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicos” , *cit.*, pp. 124-126.

debían ser lavados para ser reintegrados en el circuito económico legal. De dicha postura participaba ZARAGOZA AGUADO²⁴⁸, que analizaba el artículo 546 bis f)²⁴⁹ del anterior texto punitivo y, tras criticar su ubicación sistemática entre los delitos contra la propiedad, refería que el blanqueo, a diferencia de la receptación, se sustentaba en la previa realización de actos de tráfico de droga. Por ello estimaba que el lavado era “una parte de la actividad global del tráfico de drogas”, y concluía que “el bien jurídico que se trata de proteger con el tipo en cuestión no es diferente, dejando en principio al margen los aspectos socio-económicos del problema, del que inspira la punición de los específicos delitos de tráfico de drogas”.

También al hilo del estudio del antiguo artículo 546 bis f) CP, CADENAS CORTINA²⁵⁰ manifestaba que las enormes sumas que se podían derivar de los delitos contra la salud pública implicaban el contenido económico de tales tipos, lo que podía justificar su inclusión en los preceptos relativos a la receptación pero, a renglón seguido, aseveraba que el bien jurídico protegido en los artículos 344 y siguientes se encontraba, según la mayoría de la doctrina, en la salud pública. En el mismo sentido, la esfera socioeconómica del narcotráfico era puesta de relieve por AMBOS²⁵¹ ya que, analizando el control de las drogas en Colombia, Perú y Bolivia, subrayaba que la protección del orden socioeconómico mediante la represión del tráfico de drogas resultaba, de modo formal, de los preámbulos de la Convención Única y de la Convención de Viena, y se justificaba por la importancia socioeconómica del tráfico de drogas y por sus costos socioeconómicos; a su vez, refería que detrás de dicha situación se escondían intereses políticos y económicos, y concluía que en los tres países se comprobaba “una *ambivalencia* de la legislación y política de drogas, basada en intereses económicos”.

No obstante, centrados en el caso español, incluso antes de la promulgación del CP de 1995, hubo destacados autores que discutían que el delito de lavado de dinero tutelase la salud pública. Entre ellos merece una mención especial DÍEZ RIPOLLÉS²⁵², que sostenía que el artículo 546 bis f) recogía una receptación específica, que se encontraba bien ubicada sistemáticamente y escribía que “se interpretan incorrectamente las notables modificaciones que posee el art. 546 bis f) frente a la receptación clásica si se opta por negarle su carácter de receptación, y todavía más si con este último fin se atribuye a la salud pública [j] la cualidad de bien jurídico en ella protegido”. DÍEZ RIPOLLÉS apuntaba que se había producido un avance en el campo de la receptación, por cuanto ésta avanzaba desde aquella figura obsoleta que atendía al perista, hacia un “bien jurídico colectivo nucleado en torno a la protección del orden socio-económico”, y detallaba que ello se hallaba en línea con la intención del legislador de castigar el delito

²⁴⁸ ZARAGOZA AGUADO, J.A., “El blanqueo”, *cit.*, p. 113.

²⁴⁹ El artículo 546 bis f) fue introducido en el Texto Refundido del CP anterior por la LO 1/1988, de 24 de marzo, de Reforma del Código Penal en materia de tráfico ilegal de drogas, incorporando al texto punitivo el delito de lavado de dinero, con el siguiente tenor literal: “*El que con conocimiento de la comisión de alguno de los delitos regulados en los artículos 344 a 344 bis b) de este Código recibiere, adquiriere o de cualquier otro modo se aprovechara para sí o para un tercero de los efectos o ganancias del mismo, será castigado [...]*”. Los preceptos de referencia castigaban a los que cometiesen “*actos de cultivo, fabricación, elaboración, transporte, tenencia, venta, donación o tráfico en general, de drogas tóxicas o estupefacientes o de otro modo promuevan, favorezcan o faciliten su uso [...]*”.

²⁵⁰ CADENAS CORTINA, C., “Problemas de la penalidad en los delitos de receptación y blanqueo de dinero”, en MARTÍNEZ ARRIETA, A. (dir.), *op. cit.*, p. 267.

²⁵¹ AMBOS, K., “Acerca de los intentos de control de las drogas en Colombia, Perú y Bolivia”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 53, 1994, pp. 642-643. En la nota 37 de la p. 642 transcribe sendos fragmentos de los respectivos preámbulos: según el párrafo 2 de la Convención Única, la droga “*entraña un peligro social y económico para la humanidad*”. En el primer párrafo del preámbulo del texto vienés se subraya que “[...] *la producción, la demanda y el tráfico ilícitos de estupefacientes y sustancias psicotrópicas, [...] representan una grave amenaza para la salud y el bienestar de los seres humanos y menoscaban las bases económicas, culturales y políticas de la sociedad*”.

²⁵² DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., “El blanqueo”, *cit.*, pp. 178 y 179.

de blanqueo con independencia de cuál fuese el delito de referencia, conforme a los textos internacionales firmados. También GÓMEZ PAVÓN²⁵³ afirmaba que podía ser cierto que el precepto en cuestión tuviera como finalidad favorecer la lucha contra el tráfico ilegal de drogas, pero ello debía residenciarse en el ámbito de las finalidades de la norma, lo que no se debía confundir con el bien jurídico u objeto de protección. Además, relataba que el hecho de que existiesen personas que se dedicasen al lavado de dinero, no podía constituir ni el bien jurídico ni el contenido de injusto de tales delitos, ya que llevaría a un Derecho Penal de autor, donde se sancionaría un hecho porque la forma de vida de su autor se reputase “asocial”, por lo que sentenciaba que “solo una lectura forzada puede conducir a considerar la salud pública como bien jurídico protegido en el artículo 546 bis f)”.

Sin embargo, como ha señalado GARCÍA VALDÉS²⁵⁴, las Propuestas de Directivas comunitarias de 23 de marzo y de 17 de diciembre de 1990 sentaron las bases definitorias del blanqueo de dinero partiendo de una línea continuista con la Recomendación del Consejo de Europa de 27 de junio de 1980 y con el documento vienés de 1988, y en los textos del Consejo se insistía en la necesidad de extender la tipificación de la legitimación de fondos no solo a los procedentes del tráfico de drogas, sino que debía generalizarse a los de “toda delincuencia organizada”. De este modo, tomando como referencia las normas comunitarias, el Proyecto de CP de 1992 efectuaba una distinción, ya que tipificaba el reciclaje general en el artículo 309 y reservaba el blanqueo del dinero procedente del narcotráfico a los artículos 356 y 357. No obstante, no se siguió dicho sistema bifronte de represión discriminadora del blanqueo, por cuanto el CP de 1995 recogió en su artículo 301 el castigo de aquel que “*adquiera, convierta o transmita bienes, sabiendo que estos tienen su origen en un delito grave [...]*”. Por ello, debemos atender a las posiciones doctrinales posteriores a la vigencia del actual texto punitivo, por cuanto se incluía en un mismo precepto el blanqueo de los fondos procedentes de cualquier delito grave, lo que tenía consecuencias a la hora de delimitar el bien jurídico y que, en último término, se centran en analizar si la legitimación de fondos es un delito autónomo o no.

No obstante, con carácter previo debemos reflejar que la defensa de la salud pública no ha sido abandonada por completo en el ámbito de la regularización de fondos, dado que la existencia del tipo agravado del segundo párrafo del artículo 301.1 del CP²⁵⁵ ha dado lugar a que algunos autores entiendan que en él se está reforzando el referido bien jurídico. Sin embargo, con convincentes argumentos, LORENZO SALGADO²⁵⁶ ha refutado tal postura, defendiendo que dicha comprensión no resulta coherente con la rúbrica del Título XIII del Libro II del texto punitivo, y que es contradictoria con la autonomía que el legislador ha querido conceder al delito de blanqueo, que se ha visto reforzada por la variación en la denominación del capítulo XIV y su nueva fórmula, “*receptación y blanqueo de capitales*”.

²⁵³ GÓMEZ PAVÓN, P., *op. cit.*, p. 211.

²⁵⁴ GARCÍA VALDÉS, C., *op. cit.*, pp. 59 y 60.

²⁵⁵ Segundo párrafo del artículo 301.1 CP: “*La pena se impondrá en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos relacionados con el tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas descritos en los artículos 368 a 372 de este Código. En estos supuestos se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 374 de este Código*”.

²⁵⁶ LORENZO SALGADO, J.M., “El blanqueo de dinero procedente del narcotráfico, la protección del orden socioeconómico y la desnaturalización del bien jurídico en las modalidades de blanqueo con finalidad terrorista, introducidas por la Ley orgánica 2/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica el Código Penal”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *V Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 371 y 372.

Dicho lo cual debemos continuar nuestro estudio y referir que dentro del sector crítico podemos mencionar a BAJO FERNÁNDEZ²⁵⁷, quien ha calificado la regulación del blanqueo de dinero como “inoportuna”, “innecesaria” y “perturbadora”. En su opinión, es inoportuna porque se confunden los fines políticos, policiales y preventivos relativos a la lucha contra el crimen organizado, con la función que debe desempeñar el Derecho Penal. Subraya que es innecesaria porque se solapa con aquellos delitos relativos al comportamiento postdelictivo –significadamente, el encubrimiento y la receptación– y, en lo tocante a nuestro análisis, afirma que es perturbadora porque “si se independiza totalmente del delito base (como ocurre con la regulación penal de los arts. 301 a 304 del Código penal), no se puede razonablemente concretar un objeto jurídico de protección”. A su juicio, dichas disfunciones se salvarían mediante la creación de una “forma de participación postdelictiva” que fuese elevada a delito independiente, en la que concurrieran las siguientes notas: i) el blanqueador no hubiese intervenido en el delito precedente ni como autor ni como partícipe, ii) no se pudiese imponer una pena superior a la del delito previo, iii) el nuevo delito participase en la protección del bien jurídico del delito precedente, iv) debería referirse solo a los efectos derivados de la criminalidad organizada, v) no debería reprimirse su modalidad imprudente y vi) habría de dejarse margen a las sanciones administrativas, así como a las medidas policiales y políticas. A su vez, BAJO FERNÁNDEZ defiende que en los postulados de quienes conciben el lavado como un comportamiento ajeno a la participación postdelictiva subyace la idea de que se trata de un delito de peligro abstracto, con lo que se trataría de un peligro ínsito en el propio comportamiento, que conllevaría una extensión indeseable del ordenamiento punitivo; por ello, aclara que con su concepto de forma de participación –incluso elevada a categoría de figura independiente–, nos moveríamos dentro de los límites clásicos del Derecho Penal. Asimismo, en esa dicotomía, detalla que los autores que defienden la oportunidad de la fórmula de delito ajeno a la participación delictiva sostienen la existencia de dos bienes jurídicos distintos, el del delito previo y el del blanqueo, a lo que él se opone.

Sobre este particular, FABIÁN CAPARRÓS²⁵⁸ ha efectuado un análisis del Derecho comparado, a propósito del carácter accesorio o autónomo del blanqueo: sostiene que Italia fue el primer país que introdujo en su normativa penal una figura relacionada con el reciclaje de capitales, en concreto el artículo 648 bis, que se incorporó al texto punitivo en 1978, haciendo referencia a la sustitución del dinero procedente de tres delitos: el robo agravado, la extorsión agravada y el secuestro de personas con “finalidad extorsiva”. Dicho precepto fue derogado en 1990, y a juicio de FABIÁN CAPARRÓS, representaba la voluntad del legislador de “reforzar la protección del bien jurídico previamente vulnerado con motivo de la perpetración del ilícito económicamente productivo, creando una suerte de “cordón sanitario” mediante la tipificación de una serie de conductas post-delictivas subsumibles bajo una categoría de clara raigambre criminológica como es el agotamiento”. Además, asevera dicho autor que han sido no pocos países los que han seguido el modelo de incriminación del vetusto artículo 648 bis CP italiano, y que incluso dicha filosofía subyace en la Convención de Viena de 1988. No obstante, con posterioridad se ha ampliado el elenco de delitos que dan lugar a un ulterior lavado de activos, con lo que ha desaparecido el exclusivismo del narcotráfico, pero defiende FABIÁN CAPARRÓS que, si bien en un primer momento la generalización del cuadro de delitos previos pudo deberse a razones de índole criminológica, en el momento actual debe predicarse la autonomía del blanqueo, pero ésta

²⁵⁷ BAJO FERNÁNDEZ, M., “El desatinadoj” , *cit.*, pp. 12-16.

²⁵⁸ FABIÁN CAPARRÓS, E.A., “La fenomenologíaj” , *cit.*, pp. 38 y 39.

no se deriva solo “de la mera ampliación del cuadro de conductas típicas”, sino que se erige en una pieza esencial para la persecución de la delincuencia guiada por motivos económicos, por lo que la expresión norteamericana “*follow the money*” resume la justificación de su autonomía y de su incidencia para el orden socioeconómico.

CALDERÓN CEREZO²⁵⁹ ha negado que se proteja la salud pública mediante el blanqueo, pese a que el delito antecedente suela ser el tráfico de drogas y que el fin primordial de los narcotraficantes sea la introducción del dinero en la economía legal, ya que entiende que el comiso y la multa son las medidas adecuadas para reprimir tales conductas en dicho extremo. Asimismo, afirma que solo se podría entender vulnerado el bien jurídico tutelado por el delito previo si se siguiese la teoría de la prolongación del daño causado por la figura antecedente. Por otro lado, ABEL SOUTO²⁶⁰ apunta dos causas que pueden conducir a estimar que el blanqueo protege el mismo bien jurídico que el delito referente: i) la proximidad estructural con la receptación, por cuanto en ella el contenido de injusto radica de modo esencial en el mantenimiento de la situación patrimonial antijurídica; ii) dentro del encubrimiento, atiende al “complemento”, con el que denomina al auxilio complementario del artículo 451 CP, que también protege el bien jurídico del delito previo, ya que el favorecedor culmina la afectación de aquél. Sin embargo, pese a tales matices, sostiene que el objeto de protección del delito previo no se ve salvaguardado por el reciclaje puesto que, pese a que éste lleva a la fase de agotamiento del delito del que proceden los bienes y dificulta la persecución del delito previo, tal entendimiento es contrario al principio de personalidad de las penas –porque se castigaría a un sujeto distinto de aquél cuya conducta se pretende prevenir–, se verían insatisfechas las exigencias del principio de proporcionalidad y debe atenderse, en último término, a motivos penológicos: la pena del blanqueo se fija con independencia del delito referenciado.

Podemos convenir, con la doctrina mayoritaria, que el bien jurídico del delito previo no es objeto de tutela por la legitimación de fondos. Debemos partir del carácter autónomo del blanqueo²⁶¹, que no puede ser concebido como un mero instrumento de política criminal que esté orientado a prevenir el delito subyacente. Por tanto, existe un contenido de injusto específico y propio del reciclaje, ya que el beneficio que comporta la reintroducción de los activos procedentes de un delito al circuito económico legal no mantiene ni aumenta la lesión del bien jurídico del delito previo. Como ha puesto de manifiesto FERNÁNDEZ BERMEJO²⁶², la reforma del CP del año 2010, que sustituyó en el artículo 301 la expresión “*delito previo*” por “*actividad delictiva*”, atendió al Informe de 4 de febrero de 2009 del Consejo Fiscal sobre el Anteproyecto de LO de modificación del texto punitivo, que apuntaba que “*se corresponde mejor con la autonomía del delito de blanqueo y con la no exigencia de una resolución judicial que se pronuncie sobre un delito antecedente concreto conforme a lo establecido también por la doctrina de la Sala Segunda del TS (STS 115/2007, de 22 de enero de 2007)*”.

Nuestros postulados entroncan con lo sostenido por la Sala 2ª del TS, que en distintas resoluciones ha afirmado la autonomía del delito de blanqueo, de donde podemos inferir la existencia de un objeto tutelado propio. Entre otras resoluciones, a título meramente ejemplificativo podemos enunciar la STS 2410/2001, cuyo FD 3º

²⁵⁹ CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivoj”, *cit.*, pp. 269 y 270.

²⁶⁰ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, *cit.*, pp. 36-38.

²⁶¹ CASTELLANOS MORENO, C., *Bien jurídico...*, *cit.*, p. 168.

²⁶² FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “En torno al concepto del blanqueo de capitales: evolución normativa y análisis del fenómeno desde el derecho penal”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 69, Fasc/Mes 1, 2016, p. 237.

expone que “[...] Este conjunto de Convenciones Internacionales y normas de derecho interno tiene por finalidad impedir la conversión o transformación de bienes cuya generación se produce extramuros de la legalidad al ser ilícita la actividad que los genera, pero no se pretende con la punición de estas conductas castigar directamente el delito base o delito de origen (aquél que genera los bienes que luego se tratan de transformar en el mercado lícito) que tiene una respuesta penal distinta y autónoma [...]”, fragmento que se ve reproducido, entre otras sentencias, en el FD 10º de la STS 1113/2004. No obstante, alguna resolución aislada, como la STS 637/2010, refirió que se trataba de una modalidad de receptación –apreciación que no podíamos compartir incluso antes de la reforma del año 2010, que introdujo la tipificación del autoblanqueo y de las modalidades de poseer y utilizar–, cuyo FD 3º presenta el siguiente tenor literal: “[...] Ello nos sitúa ante una modalidad o variante del antiguo delito de receptación que se extiende a los intermediarios que auxilian con modalidades de actuación cercanas a la receptación o figuras afines, lo que supone que no se ha intervenido en el delito ni como autor ni como cómplice [...]”, e incluso la posterior STS 884/2012²⁶³, pese a que afirma la autonomía del blanqueo, lo concibe como una modalidad de receptación en su FD 9º, en los siguientes términos: “De ahí que el delito de blanqueo de capitales, como toda receptación, sea un delito autónomo, que tipifica y describe unas conductas concretas distintas a las que integran el delito antecedente, del que traen causa los bienes receptados (STS 1501/2003, 19 de diciembre)”.

2.2.5.- La ausencia de merecimiento de pena

Un grupo absolutamente minoritario de autores ha sostenido desde la tipificación del delito de lavado que no debería incluirse en el texto punitivo, resaltando los aspectos beneficiosos que las conductas constitutivas de blanqueo conllevan para los sistemas económicos. Dentro de este sector doctrinal destaca SUÁREZ GONZÁLEZ²⁶⁴, que parte de que la circulación de capitales constituye un “instrumento neutro”, atiende a las dificultades para delimitar el bien jurídico tutelado y subraya que, en lo tocante al orden socioeconómico, los autores parten del presupuesto de que el lavado de dinero constituye un injusto en sí mismo, pero no determinan el concreto resultado lesivo que se produce en el orden económico ni los principios a los que afecta. Al contrario, a su juicio, el hecho de “que el dinero se blanquee merece valoración positiva, pues al aflorar e introducirse en los circuitos económicos legalmente establecidos esos montantes monetarios van a estar sujetos a los mismos controles y obligaciones impositivas de índole tributaria que los capitales de procedencia lícita”. Tampoco el mercado se ve perturbado por dichas conductas, ya que se parte de la presunción de que el dinero aflorado se va a dirigir a actividades ilícitas, cuando entiende que debería ser de signo opuesto la presunción: que

²⁶³ En la referida STS, pese a la crítica apuntada, debemos subrayar que se incide en la independencia entre el bien jurídico del blanqueo y del delito previo ya que, analizando la relación concursal entre un delito de tráfico de drogas y el posterior lavado de fondos por sus autores, se consagra: “En consecuencia, el blanqueo efectuado por el acusado, procedente de operaciones de tráfico de drogas anteriores en el tiempo no es obstáculo para la punición del delito de blanqueo. Se está ante dos delitos, unidos en concurso real, de conformidad con el acuerdo de Pleno no jurisdiccional de 18 de julio de 2006 (STS 1260/2006, 1 de diciembre), pues si se produce la coincidencia de autores en actividades de generación y blanqueo nos encontraremos ante un evidente concurso real y no ante un modalidad de absorción ya que las conductas adquieren relevancia penal y criminológica autónoma y permiten su aplicación conjunta como suma de actividades delictivas de distinto carácter y con bienes jurídicos de distinta naturaleza afectados. Por tanto, no existe duplicidad sancionadora y la decisión adoptada respecto de la participación e incriminación doble de los delitos contra la salud pública y blanqueo de dinero está ajustada a la más estricta legalidad (STS 1597/2005, 21 de diciembre)”.

²⁶⁴ SUÁREZ GONZÁLEZ, C.J., *op. cit.*, pp. 239-245.

el dinero reintegrado en los cauces legales se va a mantener dentro del ciclo económico legal. Además, agrega que la protección del mismo bien jurídico que el delito previo carece de fundamento, ya que contraviene el principio de personalidad de las penas, dado que “no halla explicación por qué, para prevenir la comisión de un delito, se impone una pena a un sujeto distinto a aquél cuyo comportamiento se quiere evitar”. También refuta la legitimidad de tutela de la Administración de Justicia y de la lucha contra las organizaciones criminales mediante su incriminación.

En una posición matizada dentro de este sector podemos ubicar a BAJO FERNÁNDEZ²⁶⁵, quien concibe el blanqueo de dinero como una “estratagema por la que un sujeto poseedor de dinero sustraído al control de las Haciendas públicas, lo incorpora al discurrir de la legitimidad, ocultando la infracción fiscal implícita y, en su caso, el origen delictivo de la riqueza”, y como resultado de dicha definición se muestra tajante al afirmar que “es una actividad que debe ser promocionada desde todos los puntos de vista por los poderes públicos”, ya que coincide con el objeto de la labor de inspección desempeñada por distintos mecanismos de inspección económica dentro de un país, entre los que cita como ejemplos a la Agencia Tributaria (AT) y a la Inspección de Trabajo. Para BAJO FERNÁNDEZ, la única relevancia que debería tener la legitimación de fondos se hallaría en su conexión como participación en el delito base.

COBO DEL ROSAL y ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ²⁶⁶, opinan que con la conducta tipificada en el artículo 301 del texto punitivo “no se daña ningún bien jurídico, más bien se crea riqueza donde no la había”. A su vez, después de desechar la Administración de Justicia como bien jurídico, apuntan que el orden socioeconómico es lo único que podría, aunque no necesariamente, verse alterado por el delito de blanqueo, si bien no en su conjunto. Sin embargo, enfatizan que tal conducta no debería ser delito sino, en su caso, infracción administrativa y, a lo sumo, en sede penal, podría incardinarse dentro del delito fiscal si es que después de blanquearse los montos no son declarados a la Hacienda Pública. Se muestran especialmente críticos con su incriminación, afirmando que “solo el dislocado y poco inteligente afán represivo contra el narcotráfico, terrorismo y la criminalidad organizada, ha llevado a la configuración como un delito con pena criminal, en lugar de que fuese una mera infracción administrativa con una simple aunque grave multa”. Si bien, a la hora de apuntar un interés tutelado, mantienen que se niegan a admitir un delito que no tiene un concreto bien jurídico protegido, por lo que refieren que el delito afectaría “a lo sumo”, al “control estatal como tutelador del circuito legal de capitales, propio y específico, de una economía de mercado”. En último lugar, argumentan que no comparten los postulados de BAJO FERNÁNDEZ sobre la promoción pública de estos comportamientos, pero defiende que la sociedad en su conjunto es la beneficiaria de las conductas de blanqueo, ya que la introducción del dinero en los cauces legales genera “beneficios para muchas personas”.

Al hilo de esta cuestión, MANSO PORTO²⁶⁷ cita a BAUER, quien a la hora de analizar el contenido material de injusto del delito de blanqueo subrayaba que no existía absolutamente ninguno, sino que se trata de una “estrategia confiscatoria elevada a la

²⁶⁵ BAJO FERNÁNDEZ, M., “El desatinadoj” , *cit.*, p. 13. No obstante, BAJO ha matizado sus postulados, por cuanto con anterioridad, como subraya MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, consideraba el blanqueo como la incorporación a la legitimidad del dinero sustraído al control fiscal, y entendía que era una actividad carente de valoración negativa por sí misma y penalmente irrelevante, que debería ser promocionada por los poderes públicos (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “La dimensiónj” , *op. cit.*, p. 217).

²⁶⁶ COBO DEL ROSAL, M./ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, C., *op. cit.*, pp. 89, 92-94.

²⁶⁷ MANSO PORTO, T., “El blanqueo de capitales entre la dogmática y la política criminal internacional: resultados desde una perspectiva de derecho comparado”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 31, 2011, p. 317.

categoría de tipo penal”. MANSO conecta dichas consideraciones sobre la delimitación del contenido de injusto con la dificultad de precisar un bien jurídico tutelado, afirmando que “se han sostenido prácticamente todas las posturas imaginables”, y se muestra escéptica sobre la discusión en torno al interés tutelado, afirmando que su utilidad para la interpretación del tipo y para la determinación de los comportamientos subsumibles en él “ha sido más bien escasa”.

Sin embargo, la doctrina mayoritaria se muestra partidaria de la incriminación del lavado de dinero. ABEL SOUTO²⁶⁸ apunta que el Estado ha seguido en ocasiones las teorías anteriormente expuestas, y ha pretendido dar una pátina de legalidad a fondos opacos, significadamente mediante los Pagarés del Tesoro emitidos en la década de 1980, en los que se emitían instrumentos financieros para financiar la deuda pública en los que la identidad del adquirente podía quedar oculta, para lo que el citado autor emplea una sutil metáfora religiosa, subrayando que España permitió que los capitales de origen delictivo se “acogiesen a sagrado”, con la condición de que la Hacienda Pública se aprovechara de ellos. ABEL SOUTO refiere que en ocasiones se alude a los beneficios económicos que se derivan para las economías de los paraísos fiscales, así como a las limitaciones al sector privado que comporta la represión del blanqueo, que cifra en el incremento del control en las operaciones, en una menor autonomía de las partes, en la lesión de la intimidad personal o en la vulneración de la privacidad de las transacciones financieras. No obstante, en la ponderación de intereses en juego, refleja que “el orden socioeconómico requiere que la rentabilidad económica sea tamizada por una orientación de Justicia social”, y finaliza afirmando la necesidad político criminal de su tipificación. FABIÁN CAPARRÓS²⁶⁹ ha matizado que con la incriminación del reciclaje no se produce una irrupción de la moral en la economía, sino que “se debe a una exigencia de racionalización de las conductas económicas que encuentra su origen en el propio sistema económico”.

A juicio de LAMPE²⁷⁰, la tipificación del delito de reciclaje en el ordenamiento germano era “una necesidad político criminal de primer rango”, y sintetizaba las características que hacían de Alemania un campo abonado al lavado de fondos: la moneda era estable, los intereses altos y la situación era normal, razón por la cual “algunos miles de millones hacen cola aquí para ser blanqueados”. Existía así el temor de que el dinero derivado del narcotráfico, que había ido a parar a las cuentas de institutos de crédito, penetrara en el tráfico financiero y económico legal, por lo que sostenía que la situación se había convertido, cada vez más, “en un escándalo político criminal”. También ha discrepado de los pretendidos efectos positivos del blanqueo CALDERÓN CERESO²⁷¹, para el que “resulta desestabilizador y perjudicial el aporte de capitales generados al margen de la legalidad”, ya que no es posible que se garantice el orden socioeconómico

²⁶⁸ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, cit., pp. 24-26. A propósito de los Pagarés del Tesoro y de las amnistías fiscales, CALDERÓN TELLO sostiene que el propio Estado ha ideado fórmulas para captar capitales ilegítimos, y pone como ejemplo los “Pagarés del Tesoro”, emitidos por el Ministerio de Hacienda en la década de 1980, y que fueron empleados como un “blanqueo colectivo de capitales”, dado que no se exigía que las entidades financieras comunicasen quién era la persona física o jurídica titular de tal instrumento financiero. Asimismo, ubica la amnistía fiscal del Real Decreto-ley 12/2012 de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, en esta tendencia, y expone que, de este modo, la sociedad, a través de sus representantes, “permite espacios de juridicidad a aquello que en el discurso normativo vigente y tradicional se considera prohibido”. Dicho autor rechaza la ilegitimidad del blanqueo, con base en la libertad de empresa, la economía de mercado, la incolumidad del tráfico, así como, centrado en la vertiente macroeconómica siguiendo lo expuesto por ABEL SOUTO—, en el destino de los beneficios a la realización de la justicia social. (CALDERÓN TELLO, L.F., *op. cit.*, pp. 329-333).

²⁶⁹ FABIÁN CAPARRÓS, E.A., “La fenomenología”, cit., p. 49.

²⁷⁰ LAMPE, E.J., *op. cit.*, pp. 107, 108, 114 y 115.

²⁷¹ CALDERÓN CERESO, A., “Aspectos sustantivos”, cit., pp. 270 y 271.

en la producción, distribución y consumo de los bienes y servicios cuando “el factor esencial de la cuantificación de los costes se ve alterado por el origen de los capitales de la empresa”. Con ello se genera una distorsión en el tráfico financiero y comercial, ya que aflora un capital que no procede ni del ahorro ni del crédito, lo que en última instancia afecta a la propia estabilidad del mercado. Asimismo, GÓMEZ INIESTA²⁷² ha puntualizado que el blanqueo no solo constituye “un aliciente para la comisión de nuevos delitos”, sino que es “un injusto en sí mismo”, aunque haga mención a un delito de referencia, por cuanto posee independencia de él, como se deriva del análisis penológico, y posee implicaciones de naturaleza político-criminal, ya que conlleva alteraciones en el sistema económico-financiero. De ello infiere que el blanqueo es una conducta lesiva merecedora de sanción penal.

Como bien ha precisado FERNÁNDEZ DE CEVALLOS Y TORRES²⁷³, por su propia naturaleza, la conversión del dinero no emplea la violencia, ni produce el impacto ni la alarma social de otras actividades delictivas, por lo que se genera la equivocada creencia popular de que no es una actividad perjudicial. No obstante, los efectos negativos de la legalización del dinero se producen en todos los ámbitos de la sociedad: no solo implica perjuicios económicos, sino también sociales e incluso políticos –generando en casos extremos sistemas de corrupción crónica–. A esta problemática compleja coadyuva el hecho de que el lavado afecta tanto a las operaciones comerciales como a las financieras, nacionales e internacionales, y el desarrollo de las tecnologías de la comunicación y de la información ha multiplicado de modo exponencial los *modus operandi* y los cauces de introducción del dinero sucio, por lo que se produce un aumento en la facilidad de los medios e instrumentos para cometerlo, con los efectos perniciosos que de ello se deriva.

Si bien es cierto que nos hallamos en el país en que triunfó la picaresca como género literario en los siglos XVI y XVII –con el Lazarillo de Tormes como máximo exponente–, con lo que de forma secular ha existido una visión condescendiente y cómplice para con el pillo, el hábil, el astuto o el rufián que deriva un bien o un provecho de una conducta no del todo lícita o correcta, no podemos compartir que el fin justifique los medios y que, por ende, el hecho de que unos bienes tengan un origen delictivo sea algo indiferente, si dichos bienes revierten después en otros sujetos o en el propio Estado, generando rentabilidades ulteriores a unos u otros. No se puede desconectar causalmente el origen ilícito de los fondos, ni desconocer que tal procedencia genera una mácula no susceptible de subsanación, salvo por los cauces del comiso. La conversión del dinero es un delito autónomo –pese a que se trate de un delito de referencia con relación a una actividad delictiva previa–, que se encuentra político-criminalmente justificado en la necesidad de tutela del orden socioeconómico nacional e internacional, en la lucha contra la criminalidad organizada y en la propia base de la convivencia social, que no puede amparar bajo ningún concepto un sistema económico basado en el delito, en el engaño y en la ocultación.

Los beneficios derivados de la legalización de fondos que hemos esbozado no son más que aparentes, por cuanto no es dable derivar efectos positivos de la comisión de un delito y, pese a que el conocido aforismo afirme que *pecunia non olet*, no podemos compartir que una sociedad en la que impere un Estado de Derecho digno de tal calificativo pueda estar fundamentada en la comisión de ilícitos como una forma de financiación, puesto que, de lo contrario, tal denominación sería meramente semántica o

²⁷² GÓMEZ INIESTA, D.J., *El delito de blanqueo de capitales en el derecho español*, Cedecs, Barcelona, 1996, p. 38.

²⁷³ FERNÁNDEZ DE CEVALLOS Y TORRES, J., *op. cit.*, pp. 152-154.

aparente, pero no real. No operan solo razones de orden moral, de ética del esfuerzo personal, ni los principios de lealtad competitiva o de justa concurrencia en el tráfico económico-financiero sino, sobre todo, poderosas razones de naturaleza jurídica: la comunidad internacional en su conjunto ha puesto de relieve la necesidad de tipificación del delito de blanqueo, por sus graves efectos e incidencias en todos los órdenes, y España ha asumido dicho compromiso desde un principio. Con ello se afirma un contenido de injusto propio, merecedor de reproche penal, lo cual no obsta a la crítica de un fenómeno expansionista exacerbado en este campo, que debe ser censurado, so riesgo de una desnaturalización de la figura analizada.

2.2.6.- Toma de postura

Una vez que hemos analizado los distintos intereses en presencia, las principales líneas doctrinales y los argumentos a favor y en contra de cada una de las posturas, debemos efectuar nuestra toma de postura. En primer lugar conviene indicar que, con la mayoría de los autores, consideramos que la legalización del dinero es un delito pluriofensivo, que afecta al orden socioeconómico y a la Administración de Justicia. De este modo, concebimos el reciclado como un fenómeno poliédrico, con varios frentes de afectación: se trata de un proceso que repercute sobre varios bienes jurídicos, por lo que una comprensión unitaria sería incompleta y dejaría sin respuesta una parte relevante de su problemática. Si hemos afirmado su autonomía del delito previo, forzoso es reconocer, en un segundo momento, que su incidencia es plural. Así las cosas, las cuantiosas sumas de procedencia delictiva suponen un quebranto del orden socioeconómico, pero, a su vez, por la propia dinámica blanqueadora, conllevan que se dificulte la averiguación del delito de referencia. Por tanto, no podemos obviar que los intereses en presencia son tanto de tipo socioeconómico, cuanto referidos a la correcta Administración de Justicia por parte del Estado, lo que se ve corroborado por el argumento penológico de la severidad de las penas impuestas: si se efectúa un análisis comparativo de otros tipos contra el orden socioeconómico y de los delitos contra la Administración de Justicia se comprueba que las elevadas penas de la legalización de fondos se ven justificadas por la afectación de varios bienes jurídicos.

Por lo que hace al primer elemento, debemos traer a colación lo expuesto por FERRÉ OLIVÉ²⁷⁴, que defiende que el blanqueo “nace en el contexto del pragmatismo anglosajón”, en el que no existe la preocupación continental por encontrar un bien jurídico que justifique la intervención penal. Después de transcribir los considerandos iniciales de la Cuarta Directiva, FERRÉ OLIVÉ matiza que los conceptos “solidez”, “integridad”, “correcto funcionamiento”, “reputación y estabilidad del sistema financiero” no pueden ser bienes jurídicos merecedores de protección penal, sino que deben ser conceptuados como “meros objetivos de política económica que se protegen haciendo uso de la maquinaria punitiva”. De ello deriva que la estrategia de punición de todo el ciclo económico se ha promovido desde Europa y ha sido acogida por el legislador español. A su juicio, a la hora de precisar el interés tutelado, habrá de atenderse a la Administración de Justicia, al tráfico lícito de bienes y al orden socioeconómico, si bien argumenta que este último se ve protegido de forma mediata, mientras que el tráfico lícito sería el objeto de tutela inmediata.

²⁷⁴ FERRÉ OLIVÉ, J.C., “El orden socioeconómico como bien jurídico protegido por el tipo penal del blanqueo de dinero”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *V Congreso...*, cit., pp. 336-338.

Si tomamos dicha reveladora síntesis como punto de partida, podemos convenir en que en ocasiones se diluyen las fronteras entre lo que es el bien jurídico inmediato y la finalidad de la norma –*ratio legis*–. Como hemos analizado con anterioridad, cuando se alude a elementos genéricos como la estabilidad del sistema financiero, la transparencia y correcto funcionamiento, la confianza de los ciudadanos u otros similares, en puridad, no se alude a valores de la vida social protegidos por el Derecho, sino que se tienen en cuenta expectativas o finalidades que, si bien merecen la atención del legislador y las oportunas respuestas represivas en orden a su prevención, erradicación y sanción, no gozan de la concreción suficiente como para ser el objeto de protección de la norma. Lo mismo sucede con las teorías que propugnan la libre competencia en el mercado: no desconocemos que su construcción es lógicamente correcta y que, en aquellos casos en los que se emplean industrias o empresas por los blanqueadores, se corre el peligro de que se produzcan prácticas monopolísticas o de que se cercene la competencia incluso por otras vías, menos ortodoxas, tales como la violencia o la intimidación –sin perjuicio de que tales medios comisivos se cohonestarían mal con la discreción y sigilo que se presupone de quienes pretendan blanquear fondos–. No obstante, las críticas centrales a dichos postulados residen en que, si bien son aptas para algunos casos de blanqueo, no responden a la cuestión estudiada cuando el blanqueo se comete por un individuo que no pertenece a una organización criminal, ni detenta el control de personas jurídicas instrumentales o de otras empresas, ni se llevan a cabo actos comerciales o mercantiles –*v.gr.*, en los casos de posesión o utilización de los activos contaminados–. Por ello, dado su carácter incompleto, no podemos asumir su fijación como interés directamente tutelado.

Sin embargo, la licitud de los bienes en el tráfico financiero y económico legal sí da una respuesta plena a la afectación concreta del orden socioeconómico: con esta fórmula se comprenden todos los supuestos de blanqueo, tanto los cometidos por un solo sujeto, como aquellos en que se emplean estructuras económicas complejas, *v.gr.*, cuando se trate de empresas, testaferros, paraísos financieros, sociedades interpuestas, etc., o los casos más graves, en los que tal actividad se lleva a cabo en el seno de una organización criminal. Además, las distintas conductas delictivas contenidas en el tipo básico inciden negativamente en dicho interés: aunque plantean serias dudas las modalidades de blanqueo por utilización y posesión, que se erigen como elementos distorsionadores desde su introducción en el año 2010. De la propia Carta Magna se derivan unos principios que han de ser respetados por los operadores económicos en sus transacciones y, en general, en la política económica global. En ella no tienen cabida los bienes y fondos que proceden de delitos, ni mucho menos su adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión. Con dicho monto se irrogan perjuicios no solo de índole macroeconómico, sino también microeconómico. La contaminación que produce en el dinero su origen ilícito debe ser purificada mediante el comiso y su aprehensión por las autoridades encargadas de la persecución de los delitos, lo que posibilita su reintroducción en el tráfico económico legal. Por tanto, la legalidad de este último se considera un objeto merecedor de protección penal. De esta forma, ha de reprimirse la corrupción de los principios del tráfico económico y financiero, en el marco de la economía de mercado matizada por la posibilidad de intervención estatal.

En relación con la Administración de Justicia entendemos que, en primer lugar, sí es un bien jurídico penal y, en segundo término, que se ve conculcado con las actividades blanqueadoras: además de dificultar la persecución del delito de referencia, del que se pretenderán alejar los fondos delictivos lo máximo posible, con lo que se dificultará su detección por las autoridades, el blanqueo conlleva el peligro de que, vistos los pingües

beneficios que reporta, genere deseos de emulación por otros individuos, por lo que repercute en su finalidad preventiva. Conviene precisar que las críticas vertidas frente a dicha consideración estiman que no ha lugar a una figura delictiva que tenga como finalidad evitar otros delitos, entendiéndose que es innecesaria, ya que la prevención general se encuentra inserta en la finalidad de la pena de cada conducta típica. A estas observaciones debemos oponer que la propia dinámica del blanqueo como actividad próxima al encubrimiento y al favorecimiento real conlleva que sus vínculos con la persecución de los delitos sean innegables y que, en último término, los copiosos beneficios que se obtienen constituyen un aliciente para otros individuos que se dediquen a la comisión de actuaciones delictivas, por lo que la prevención general ínsita en los propios delitos de referencia se muestra insuficiente. El ejemplo más prototípico es el de las organizaciones criminales, que se dedican de forma habitual a la comisión de actividades delictivas y que pretenden legalizar los fondos procedentes de ellas: la amenaza de la pena por los delitos de referencia se ha mostrado insuficiente, por lo que es preciso que se vea reforzada mediante la conminación de la pena por blanqueo. A su vez, los actos que pretenden alejar los bienes delictivos de su ilícita fuente, en orden a confundirlos ulteriormente con el dinero legal, constituyen obstáculos para la persecución de los delitos de referencia, ocultan pruebas, colocan elementos intermedios que dificultan la identificación de los responsables y, en última instancia, obstruyen la actuación de la Administración de Justicia.

Coincidimos con FARALDO CABANA²⁷⁵ quien, al hilo del análisis del autoblanqueo –tipificado de modo expreso desde el año 2010–, ha subrayado que incluso con anterioridad a dicha modificación del texto punitivo, si se defendía que nos halláramos ante un tipo pluriofensivo, cabía la sanción de los intervinientes en el delito previo como autores del delito de blanqueo, ya que ello era su consecuencia natural, y ha afirmado que “su conducta no queda consumida en el delito previo al no afectar a los mismos bienes jurídicos”. A su vez, ha defendido que el delito previo no absorbe el total desvalor del lavado, ya que éste puede sancionarse con una pena superior a la del delito de referencia –a diferencia de la receptación y del encubrimiento–. Además, ha destacado que no podía afirmarse sin más que el aprovechamiento o la ocultación de aquellos fondos de origen delictivo integrase materialmente la fase de agotamiento del delito previo, sino que el agotamiento se circunscribe a “la conducta consistente en el mero disfrute del beneficio ilícitamente obtenido o su transformación en bienes de consumo que aprovecha directamente el interviniente en el delito previo, pues en estos casos no se dificulta su detección por la Administración de Justicia”.

Una vez que hemos sintetizado nuestra toma de postura en orden a la afirmación de su carácter pluriofensivo, y a la concreción de los bienes en liza en la licitud del tráfico económico y financiero legal y en la Administración de Justicia, debemos poner de manifiesto que la reforma del año 2015 ha introducido un elemento perturbador en el texto punitivo, en virtud del cual se distorsiona el bien jurídico protegido por la legalización del dinero: nos referimos a la regulación del blanqueo de fondos procedentes de actividad terrorista. En este sentido, LORENZO SALGADO²⁷⁶ afirma que la LO 2/2015 ha ampliado el contenido del anterior precepto relativo a la financiación específica del terrorismo –antiguo artículo 576 bis–, en la nueva redacción del artículo 576 CP, ya que se sustituyen las conductas de “proveer” o “recolectar” fondos por la fórmula: “[...] *el que, por cualquier medio, directa o indirectamente, recabe, adquiera, posea, utilice,*

²⁷⁵ FARALDO CABANA, P., “Antes y después de la tipificación expresa del autoblanqueo de capitales”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 34, 2014, pp. 47-49 y 51.

²⁷⁶ LORENZO SALGADO, J.M., “Blanqueo de dinero”, *cit.*, pp. 373 y 374.

convierta, transmita o realice cualquier otra actividad con bienes o valores de cualquier clase con la intención de que se utilicen, o a sabiendas de que serán utilizados, en todo o en parte, para cometer cualquiera de los delitos comprendidos en este Capítulo”.

Observa LORENZO SALGADO la coincidencia con las conductas de reciclaje, pero con la precisión de que existe una diferencia fundamental: “no se exige que los indicados bienes o valores tengan su origen en una actividad delictiva (y ni siquiera ilegal)”; de esta forma, se desnaturaliza el objeto de protección de los artículos 301-304, ya que “su quebranto no es esencial en el injusto del art. 576”, de lo que infiere dicho autor que “describen realidades distintas”, y que en el precepto ínsito entre los delitos de terrorismo lo que se tiene en cuenta como esencial es “el destino que se pretende dar a los referidos bienes, sin poner el acento en su origen delictivo”. Así las cosas, son dos “fenómenos dispares”, por lo que se puede producir una relación concursal entre ellos, sin perjuicio de que la figura de financiación imprudente del terrorismo (regulada en el apartado 4 del artículo 576 CP), dado su elemento subjetivo incompatible con el carácter doloso de la delincuencia terrorista, debería incluirse en el tipo de blanqueo de dinero. ABEL SOUTO²⁷⁷ secunda dichos postulados, critica la dicción legal y el redundante uso del término “cualquier”, así como que el legislador haya sembrado dudas en la anterior regulación, en que la delimitación resultaba diáfana, que ha desaparecido con la introducción de la “omnicomprensiva cláusula de cierre del blanqueo”, aserto que vulnera los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y taxatividad. Concluye ABEL que “blanqueo de dinero y financiación del terrorismo no deben ser confundidos para extender al blanqueo la tutela excepcional y reforzada de la prevención del terrorismo”, puesto que ahora se ha llegado al “absurdo blanqueo del dinero lícito”, pero debe proscribirse la criminalización de comportamientos normales en una sociedad democrática, ya que “la razón de Estado no puede prevalecer sobre la razón del derecho”. Podemos adherirnos sin ambages a los certeros argumentos transcritos: las sucesivas reformas penales han ampliado el ámbito del blanqueo de forma progresiva y con la modificación del año 2015, con el pretexto de luchar contra el terrorismo, se ha incurrido en una técnica legislativa deficiente, que ha llevado a cabo una copia de conductas típicas, desdibujando las fronteras entre los delitos, por lo que pueden surgir dudas interpretativas en los operadores jurídicos sobre las relaciones concursales que pueden darse entre dos figuras diferentes, que han sido aproximadas de forma indebida e imprecisa.

3.- Conductas típicas

3.1.- Fases del blanqueo de dinero

Antes de analizar las conductas típicas de la regularización de fondos debemos poner de relieve que, entendido el blanqueo como un proceso, se han propuesto distintos modelos teóricos sobre su dinámica comisiva. El que goza de un mayor predicamento y aceptación ha sido desarrollado por el GAFI en su informe de 1990 sobre “Tipologías del blanqueo de capitales”, y concreta en tres fases el fenómeno del lavado: colocación, estratificación o encubrimiento e integración o reintegración. Debemos constatar con

²⁷⁷ ABEL SOUTO, M., “Las reformas penales de 2015 sobre el blanqueo de dinero”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 19, 2017, pp. 32-35, disponible en <http://criminnet.ugr.es/recpc/19/recpc19-31.pdf> [consultado el 7 de diciembre de 2020].

carácter previo que el GAFI es²⁷⁸ una organización “atípica”, que se creó en la XV Cumbre del G-7 celebrada en Grand Arche, París, del 14 al 16 de julio de 1989, y fue configurado como “un grupo intergubernamental de desarrollo y promoción de políticas para combatir el blanqueo de activos”. No fue ideado como una organización internacional *stricto sensu*, sino como un “mandato” otorgado por los gobiernos de aquellos Estados miembros a una organización internacional, y con un límite temporal. Se han apuntado cuatro notas²⁷⁹ caracterizadoras del GAFI: no forma parte de ninguna organización internacional, es un organismo especializado, cuenta con un presupuesto reducido y la mayoría de su personal no tiene dedicación exclusiva, sino que desempeña su trabajo ordinario en su país. No obstante, se trata del “único organismo internacional especializado y concentrado solamente en la lucha contra el blanqueo”. En el momento de su creación estaba compuesto por 16 Estados, mientras que en la actualidad está constituido por 34 países, 2 organizaciones regionales (Consejo de Cooperación de los Estados Árabes del Golfo (GCC) y la Comisión Europea), 8 miembros asociados y cuenta con 25 organizaciones internacionales como observadores, entre las que se encuentran el FMI, la ONU y el Banco Mundial.

En el estudio de las fases del blanqueo seguiremos a PELÁEZ RUIZ-FORNELLS²⁸⁰, quien efectúa una detallada exposición de cada uno de los tres momentos: i) la *fase de colocación*, también denominada de “prelavado”, en la que el sujeto tiene en su poder el dinero ilegal y precisa que tales fondos participen de una apariencia de normalidad, para lo que se acude a técnicas tales como el fraccionamiento, es decir, la distribución de las cantidades a blanquear en partidas más reducidas que no llamen la atención de las autoridades por contravenir la normativa antiblanqueo. Entre las transacciones económicas que se incardinan en esta fase se encuentran la adquisición de bienes inmuebles, de obras de arte, de bienes de lujo, así como inversiones en sectores comerciales en que circule abundante dinero en metálico –tales como locales de hostelería, significadamente discotecas, bares o restaurantes–. También se mencionan otros sistemas de ocultación, como la compra de billetes de lotería premiados, el depósito de los caudales en cuentas corrientes de entidades instrumentales o la utilización de testaferreros para la circulación del dinero en efectivo, así como mediante el contrabando por el propio blanqueador, camuflando el dinero en su propio equipaje o mediante envíos postales con dinero. En último lugar se alude al empleo de casinos para lavar dinero, canjeando fichas por dinero sucio, lo que se ve facilitado si el casino forma parte de la organización dedicada al blanqueo. Como podemos observar, la finalidad esencial de este primer estadio es introducir, siquiera de forma preliminar, los fondos procedentes de un delito en los cauces económicos, y estas conductas serán más complejas y sofisticadas cuanto mayor sea el grado de organización de los blanqueadores, su número y los medios materiales con que se cuente. Se observa que este momento es el más delicado para los blanqueadores, ya que²⁸¹ detentan una gran cantidad de dinero con una difícil justificación

²⁷⁸ LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M., “El Grupo de Acción Financiera Internacional: revisión del mandato (2008-2012)”, *Revista de Estudios Jurídicos*, núm. 8, 2008, pp. 3 y 4, disponible en <https://revistaselectronicas.ujaen.es/index.php/rej/article/view/18/17>, (documento utilizado en este trabajo, cuyo paginado difiere del referido en los catálogos de revistas, pero que se trata de una *separata* digital de la propia *Revista de Estudios Jurídicos*) [consultado el 7 de diciembre de 2020].

²⁷⁹ ABEL SOUTO, M., *El blanqueo de dinero...*, cit., p. 117.

²⁸⁰ PELÁEZ RUIZ-FORNELLS, A.F., *De los rendimientos ilícitos a su legitimación: el fenómeno del blanqueo de capitales. Efectos e implicaciones de política económica*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2012, pp. 22-32.

²⁸¹ MALLADA FERNÁNDEZ, C., *Fiscalidad y blanqueo...*, cit., pp. 50 y 51.

legal, por lo que precisarán elaborar métodos y formas para mezclar dichos fondos con el dinero legal.

Se constata la paradoja de que, frente²⁸² a las grandes dificultades con que se enfrenta el dinero en metálico para saldar obligaciones en la sociedad actual, debido al enorme desarrollo de los intercambios económicos, con lo que la circulación de la moneda de curso legal se ha visto relegada a un segundo plano –alrededor del 5% del PIB como media– por los nuevos medios de pago, la acumulación masiva de papel-moneda es un “problema de primer orden para la criminalidad económica a gran escala”, lo que llevó al Departamento del Tesoro de los EE. UU. a afirmar que el “crecimiento injustificado de los excedentes en efectivo en los bancos constituye el síntoma más evidente de la entrada en el sistema financiero de riqueza procedente de fuentes ilícitas”. FABIÁN CAPARRÓS concreta que, si bien la delincuencia tradicional busca convertir sus ganancias en dinero al contado de “pequeña denominación”, las grandes organizaciones se ven obligadas a transformar ese dinero en otros activos que se puedan introducir de forma discreta en los cauces de una economía “desmetalizada”; además, afirma de modo categórico que “la progresiva desmaterialización de las transacciones también ha alcanzado en cierta medida al ámbito delictivo, no ya en la ulterior manipulación de fondos obtenidos antes de forma ilegal [j] sino incluso en la percepción misma de esos rendimientos”, y enumera entre las formas de colocación del numerario: los depósitos bancarios, la instrumentación de títulos valores, fundamentalmente librados al portador, las “operaciones de ingeniería financiera”, entre las que incluye la suscripción de pólizas de prima única o las cesiones temporales de créditos, la aproximación al ámbito del juego –ya hemos mencionado los billetes de lotería– y las apuestas, las operaciones de préstamo de dinero al contado o el cambio de divisas, entre otros.

ii) En la fase de *estratificación, encubrimiento u ocultación* –también calificada como *diversificación*– se pretende desligar los fondos ilícitos de su origen, con lo que la finalidad es “borrar la huella contable”. Entre las operativas empleadas se mencionan: el uso de cuentas colectivas, de transferencias internacionales, de cheques bancarios, el empleo de entidades interpuestas, así como transacciones de instrumentos de inversión, o que se camufle la adquisición de bienes y servicios mediante movimientos bancarios que simulan una procedencia lícita. La voluntad de los recicladores es que el dinero circule, para alejarlo de su origen delictivo y dotarlo de una apariencia de legitimidad: en tal sentido cabe destacar que²⁸³ no se trata solo de transferencias bancarias, sino de todo un conjunto de actividades encaminadas a la transformación sucesiva y continua de fondos, acudiéndose a distintas figuras jurídicas, como reventas, permutas, adquisición de artículos de elevado costoj De este modo, los bienes adquiridos se utilizan²⁸⁴ para obtener otros activos patrimoniales, con lo que, al participar en un número ilimitado de transacciones, la circulación en el mercado consigue alejarlos progresivamente de su origen. Además de la relevancia cualitativa que poseen las instituciones financieras en este ámbito –ya que son las principales transmisoras del montante–, y de la importancia creciente de las transferencias electrónicas –que permiten mayores índices de anonimato y de dispersión de la fuente primigenia–, es preciso que mencionemos el empleo de testaferros, ya que se transfiere la titularidad de los bienes de los blanqueadores a terceras personas, entre los que destaca el empleo de sujetos que ya han fallecido, inimputables,

²⁸² FABIÁN CAPARRÓS, E., “La fenomenologíaj” , *cit.*, pp. 70-79.

²⁸³ PRADO SALDARRIAGA, V., “El delito de lavado de activos en la legislación penal peruana”, en BLANCO CORDERO, I./FABIÁN CAPARRÓS, E.A./PRADO SALDARRIAGA, V./ZARAGOZA AGUADO, J.A., *op. cit.*, pp. 258 y 259.

²⁸⁴ FLEITAS VILLARREAL, S., *op. cit.*, p. 152.

de avanzada edad, que padezcan algún tipo de enfermedad –tanto fisiológica, con una corta esperanza de vida, como mental– o individuos en situación de penuria económica, entre otros, que obtienen una contraprestación pecuniaria a cambio de justificar la transferencia de activos de un patrimonio a otro.

En esta fase se acude a los paraísos fiscales²⁸⁵, a centros financieros internacionales o a centros de negocios regionales, por cuanto se pretende²⁸⁶ la “separación de la fuente mediante la creación de complejas estructuras de cobertura”. Otro elemento a tener en cuenta en esta fase es la falsa facturación entre empresas vinculadas, mediante la alteración de los precios de transferencia –que son los montos a los cuales ascienden la cesión de bienes entre las ramas de una misma empresa, o entre varias empresas ubicadas en distintos países–, con lo que se acomete una operativa en que la empresa matriz factura a precio reducido una mercancía exportada, por un valor sensiblemente superior, con destino a una importadora en otro país, que la vende en el país de destino por un precio equivalente a su verdadero valor, con lo que la empresa exportadora “ha congelado dinero en forma de mercancía”, que ha sido exportado al país adquirente, en cuyo caso, la diferencia entre el valor de importación y el de exportación es el dinero blanqueado. PELÁEZ RUIZ FORNELLS también advierte del empleo de sociedades pantalla en centros extraterritoriales, con lo que se producen movimientos de capital hacia ellas, que luego retornan a los blanqueadores con apariencia de licitud, mediante préstamos de los fondos previamente depositados. A propósito del empleo de centros o entidades extraterritoriales (*off shore*), podemos apuntar que se encuentran en²⁸⁷ lugares en los que el secreto bancario es lo suficientemente fuerte como para que se pierda la “trazabilidad del dinero”, por lo que los sistemas legales que permiten el secreto bancario y empresarial se erigen en obstáculos para la averiguación del origen delictivo del dinero. Asimismo, es habitual la llevanza de una doble contabilidad y de una facturación falsa. Otra forma de legitimación rápida es acudir al mercado negro de divisas, así como la utilización de donaciones a instituciones filantrópicas cómplices, que transfieren los fondos a cuentas internacionales, en las que se lleva a cabo la estratificación.

iii) Fase de *integración* o *reintegración*: también conocida como “post-lavado”, en la que se persigue el establecimiento del dinero de modo permanente, con una apariencia externa de normalidad. Se llevan a cabo distintas inversiones: en elementos inmobiliarios, en derivados financieros, metales y piedras preciosas, artículos de lujo. En este momento es muy difícil detectar su procedencia ilícita y conectarlos con la comisión de delitos, por cuanto ha circulado y se ha confundido con los fondos legales. Se aprecia una recolocación del dinero en aquellos sectores económicos en que exista un uso generalizado del metálico –esencialmente, locales de hostelería en sus distintas manifestaciones–, ya que, además de funcionar como forma de inversión y de generación de nuevos fondos, permiten que se lleven a cabo las dos primeras fases del proceso en su seno: se materializa el dinero de la tercera fase y constituye un instrumento de lavado de las dos anteriores. También se constata en este momento la falsa facturación de las importaciones y de las exportaciones: ya sea sobrevalorando las primeras o

²⁸⁵ Vid. ABEL SOUTO, M. “Blanqueo de dinero, reformas penales de 2015, secreto bancario y paraísos fiscales”, en DEMETRIO CRESPO, E./NIETO MARTÍN, A. (dirs.), *Derecho penal económico y derechos humanos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 445-466.

²⁸⁶ ZARAGOZA AGUADO, J.A., “La nueva regulación”, *cit.*, p. 375.

²⁸⁷ CARDOSO LÓPEZ, M.J., *op. cit.*, p. 51.

infravalorando las segundas, con lo que se produce el movimiento de fondos a través de las fronteras, consolidando los rendimientos ya reciclados con anterioridad.

Además de las operativas aludidas, BLANCO CORDERO²⁸⁸ refiere que en esta fase se puede acudir a la compraventa de inmuebles, en los que se infla el precio de venta, con lo que el último vendedor puede demostrar una fuente legítima de un beneficio importante, aunque de naturaleza ficticia, lo que califica como “método de reversión de las propiedades compradas”: se produce un traspaso rápido de propiedades con los precios incrementados. En este caso el blanqueador no excluye el pago de impuestos, ya que obtiene cuantiosos beneficios. Otro ejemplo es el de los autopréstamos, préstamos ficticios o “técnica del préstamo de regreso”, en que el sujeto que pretende lavar una determinada cantidad de dinero concierta un préstamo –con lo que tiene apariencia de transacción legítima–, con la finalidad de adquirir un negocio o empresa en otro país: se emplea la propia sociedad u otros entes instrumentales, el blanqueador se presta su propio dinero y se cobra intereses, con lo que puede obtener beneficios fiscales si declara el pago de intereses como un gasto del negocio. De este modo “el blanqueador seguirá reintegrando el capital y los intereses como si fuera un préstamo legítimo, con lo que consigue repatriar el dinero sucio”. Otro aspecto reseñable es que la colocación del dinero puede destinarse no solo a la realización de actividades económicas legales, sino que se puede emplear para la comisión de otros delitos, tales como la adquisición y contrabando de armas o la financiación del terrorismo.

FERNÁNDEZ DE CEVALLOS Y TORRES²⁸⁹ sintetiza las características de la fase de integración en que: i) es posterior y no incluye la adquisición de bienes y servicios para el consumo personal. En su opinión, ii) tampoco comprende la reinversión de los capitales en la estructura “empresarial” que les dio origen. Podemos discrepar de dicho postulado: precisamente si se invierten los fondos en la creación de nuevas sociedades pantalla, en generar una nueva logística o entramado o, sencillamente, en mejorar el actual, y con ello se persigue una ulterior facilitación de nuevas actividades de lavado, no podemos compartir que no estemos ante la integración de los montos resultantes: no cabe su equiparación con el autoconsumo, por cuanto en él los fondos desaparecen, mientras que, en el supuesto del engrose de la arquitectura empresarial –con las distintas modalidades que puede presentar–, se perpetúan tales fondos y no desaparecen. iii) En último término defiende que la inversión efectuada en la integración no sigue la lógica del mercado, sino el deseo del blanqueador de introducir el dinero en los cauces legales sin generar sospechas en cuanto a su origen, por lo que puede ser económicamente productiva o no.

Pese a que la división del blanqueo en tres fases sea el modelo clásico, “académico” o de mayor difusión, los autores también han propuesto otras alternativas, con más o menos éxito, que, en última instancia, tienden a facilitar la comprensión de este fenómeno delictivo. Entre otros sistemas doctrinales podemos mencionar de forma escueta los siguientes: i) El modelo del agua o ciclo hidrológico, expuesto por ZÜND. El autor suizo distingue diez momentos²⁹⁰, tomando como metáfora rectora de su exposición las transformaciones que experimenta el agua en la naturaleza: a) la fase de precipitación, en la que se obtiene el dinero en efectivo proveniente directamente de la actividad delictiva, y se trata de billetes pequeños. b) La filtración, en la que se cambian los billetes pequeños por otros más grandes, produciéndose el “primer lavado”. c) La fase de

²⁸⁸ BLANCO CORDERO, I., “Criminalidad organizada”, *cit.*, pp. 227 y 228.

²⁸⁹ FERNÁNDEZ DE CEVALLOS Y TORRES, J., *op. cit.*, p. 139.

²⁹⁰ GÁLVEZ BRAVO, R., *op. cit.*, pp. 74 y 75.

corrientes subterráneas –o escorrentía de aguas freáticas²⁹¹–, en la que el dinero fluye a otros destinos y se operan las primeras transformaciones. d) La etapa de lagos subterráneos –denominada por ABEL los lagos de aguas freáticas/afluencia–, en la que el dinero confluye en otras empresas que se encargarían de lavarlo, y en la que los montos económicos se preparan y se transfieren al extranjero. e) El nuevo almacenamiento en lagos, en que el dinero se prepara para ser legalizado, que se subdivide, a su vez, en cuatro momentos: 1.- La fase de estaciones de bombeo, en la que, mediante transferencias bancarias se introduce el dinero en la economía legal. 2.- La instalación de la depuradora: conlleva el empleo de intermediarios y de sociedades pantalla para diluir los vestigios delictivos del dinero –también se conoce como “segundo lavado”–. 3.- La fase de distribución/utilización y aprovechamiento de los recursos: se reagrupan los fondos con apariencia legal, con lo que se opera una transferencia e inversión. 4.- La evaporación: con la repatriación de los capitales al país de origen. f) La fase de nueva precipitación: se produce una nueva obtención de fondos procedentes de actividades delictivas, con lo que comienza un nuevo ciclo con la inversión del dinero ya blanqueado en nuevas conductas ilícitas.

A propósito de dicha explicación, se han efectuado algunas críticas, entre las que podemos destacar que²⁹² “acaba cayendo en lo alegórico dada la concatenación de metáforas de la que se sirve” y, centrándonos en el fondo de la abigarrada conjunción de elementos hídricos, hemos de tener presente que tal definición se centra en la delincuencia organizada, pero no atiende a aquellos blanqueadores que no formen parte de ellas, ni sirve para formular un tipo penal de lavado. En esencia, podemos concluir que es una construcción más plástica que útil, recargada, imprecisa y que presenta un valor didáctico muy discutible.

ii) El modelo de ACKERMANN, también conocido como “Modelo teleológico”, en el que el autor suizo centraba²⁹³ su análisis en los objetivos y fines perseguidos por el blanqueador, diferenciando tres niveles: 1.- Los objetivos principales, entre los que ubica evitar el comiso y asegurar el disfrute de los bienes, lo que se consigue²⁹⁴, fundamentalmente, mediante la ocultación. 2.- Los objetivos secundarios, categoría heterogénea en la que el propio autor apunta: a) la *integración*, persiguiendo la mezcla de los fondos ilícitos con los caudales legítimos; b) la *inversión*, con lo que el blanqueador dispondrá de un remanente que podrá colocar en la economía legal; c) la *elusión de impuestos*; d) la “*disposición de medios para realizar otros hechos delictivos*”, con lo que, además de la integración en la economía legal, pretenderá perpetuar o continuar con su actividad de lavado. 3.- Objetivos complementarios: se centran, básicamente, en evitar la condena de los autores del delito antecedente.

iii) El modelo de BERNASCONI: dicho autor suizo formuló un sistema simple, que se divide en dos momentos²⁹⁵, a saber, el blanqueo de primer grado –*laundrying*–, que es el momento inicial, tiene una duración temporal breve y persigue la descontaminación de los bienes de su procedencia ilícita. Con posterioridad surge el blanqueo de segundo grado –*recycling*–, en que se llevan a cabo, a medio y largo plazo, operaciones y transacciones con los fondos ilícitos, una vez que ya se han introducido en

²⁹¹ ABEL SOUTO, M., *El blanqueo de dinero...*, cit., p. 29.

²⁹² ABEL SOUTO, M., *El blanqueo de dinero...*, cit., pp. 29 y 30.

²⁹³ MALLADA FERNÁNDEZ, C., *Fiscalidad y blanqueo...*, cit., p. 49, nota 66.

²⁹⁴ JIMÉNEZ SANZ, C., *Blanqueo...*, cit., p. 150.

²⁹⁵ SILVENTE ORTEGA, J., *Críticas a la prevención y represión del blanqueo de capitales en España desde la Jurisprudencia y el Derecho Comparado con los Países de la Unión Europea*, Tesis doctoral, Universidad Católica San Antonio de Murcia, 2014, pp. 29 y 30.

los cauces de la economía legal, por lo que ya han sido “lavados”, y tiene como finalidad eliminar o borrar todo vestigio que los pueda conectar con su origen.

iv) El modelo del Departamento del Tesoro Estadounidense: GÁLVEZ BRAVO²⁹⁶ resume el sistema propuesto por el órgano contra el lavado de dinero del meritado departamento, denominado FinCEN –siglas de *Financial Crimes Enforcement Network*–, y refiere que se trata de un modelo circular, en que se constata el efecto multiplicador del dinero de procedencia delictiva múltiple, que genera riqueza en el sistema económico en que se reintroduce, bien de forma individual o reagrupada, y que puede ser destinado a la comisión de nuevas actividades delictivas.

v) Podemos atender a un modelo reciente, efectuado por un grupo de investigadores españoles, en que se formulan críticas al sistema del GAFI y se propone una nueva división o estratificación. En dicho trabajo²⁹⁷ se discrepa del GAFI en que a menudo los actos carecen de un carácter secuencial, tratándose de conductas aisladas que no necesariamente concluyen en blanqueo, ya que no se oculta su origen ilícito, sino que el dinero solo se transforma o se mueve; además, se señala que “cada una de las pretendidas fases no se corresponde con una secuencia concreta, sino que una misma tipología aparece en momentos o fases distintos de las diversas conductas desplegadas”. Así, proponen una nueva explicación atendiendo a dos criterios, el material o sustantivo –en que se tiene en cuenta el contenido de la conducta– y el locativo –que valora si el comportamiento se ha producido dentro del sistema financiero lícito o fuera de él–.

De la combinación de ambos criterios obtienen cuatro categorías: colocación, transformación, blanqueo y periférica. En las tres primeras se recogen conductas que propician la introducción de fondos en el sistema legal. La categoría periférica abarca aquellos actos de transporte, almacenamiento o transformación del producto del delito fuera de los cauces del sistema legal, y se trata, por ende, de actos preparatorios, fases intermedias o finales, integradas en alguna de las tres antedichas. Por lo que respecta a estas tres modalidades, especifican que solo en el blanqueo *stricto sensu* se consigue ocultar realmente el origen ilícito, mientras que la colocación consiste en introducir o mover los fondos en el tráfico financiero, en un sentido amplio, y en la transformación se incluyen las conductas consistentes en “la realización con dinero negro (previamente colocado o no) de adquisiciones (primeras y sucesivas) de bienes o servicios, o la satisfacción de obligaciones o deudas, en el sistema económico lícito”, y en dicho proceso, el cambio de forma de los fondos puede dificultar su rastreo y persecución.

Como hemos apuntado al iniciar este apartado, se trata de modelos teóricos, si bien no siempre se dan todas las fases, ni se producen de una forma consecutiva o secuencial, por ello, los sistemas propuestos –en esencia, el del GAFI, que es el de mayor aceptación doctrinal– deben ser relativizados y empleados con cautela. Así las cosas, hemos de advertir que existen otros elementos que deben tenerse en cuenta al analizar tales teorías, ya que las distintas técnicas de blanqueo dependen de la dificultad de la operativa perseguida, del montante que se desee reciclar, del grado de organización alcanzado u otros factores similares, lo que permite diferenciar, siguiendo a DE

²⁹⁶ GÁLVEZ BRAVO, R., *op. cit.*, p. 76.

²⁹⁷ PRIETO DEL PINO, A.M./GARCÍA MAGNA, D./MARTÍN PARDO, A., “La deconstrucción del concepto de blanqueo de capitales”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 3, 2010, pp. 5-7 y 12, disponible en: http://www.indret.com/pdf/747_es.pdf, [consultado el 7 de diciembre de 2020].

MAILLARD, tres niveles de complejidad, y hablar de²⁹⁸: a) *blanqueo elemental*: se busca la conversión en dinero lícito por el circuito más corto, y emplea operaciones de reducido valor, puntuales, que se dirigen a actos de consumo inmediato o a inversiones poco costosas. b) *Blanqueo elaborado*: se persigue la inversión en actividades legales de mayor importancia, los montos son más elevados y se establecen circuitos o canales regulares de lavado, con carácter periódico. A su vez, pueden manejarse sumas que procedan de un previo blanqueo elemental. c) *Blanqueo sofisticado*: se llega a un nivel en que los fondos dinerarios no se pueden justificar mediante las actividades de la economía legal, por lo que se acude a los mercados financieros de inversión y al empleo de redes de sociedades. En este caso, la dinámica delictiva es tributaria de una organización estable, con empleo de testaferros, de elementos extraterritoriales y, en definitiva, con una gran dispersión de los elementos vinculados al delito, lo que dificulta en gran medida su persecución y represión.

En última instancia hemos de tener en cuenta que el objetivo ulterior del blanqueador siempre es el mismo²⁹⁹: mover o trasladar el dinero por los cauces económicos, comerciales o financieros e introducirlo en el curso legal de la economía, mediante un conjunto de operaciones, cuyo número es variable según sean las necesidades del blanqueador, con el deseo de encubrir los restos o vestigios de ilicitud e imposibilitar la localización de su origen.

3.2.- Las conductas típicas del artículo 301 CP

El delito de lavado de dinero se contiene en el artículo 301 CP. Sobre la redacción de dicho precepto, que ha sido transcrito en un apartado anterior y a cuyo tenor literal nos remitimos en este punto para evitar reiteraciones innecesarias, los autores se han mostrado muy críticos. En esencia, se ha discrepado de la técnica legislativa empleada, apuntando que se contiene una descripción de conductas típicas basadas en el casuismo en su inciso primero –“*El que adquiere, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona*”–, mientras que, a continuación, recoge una cláusula abierta –“*o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos*”–. Por ello se ha escrito que³⁰⁰ contiene un “exceso de palabras”, que es “pródigo en verbos nucleares”, que se encuentra “caóticamente estructurado”, de “confusa redacción”, o que contiene un “magma de acciones supuestamente diferentes”. Asimismo, se ha señalado que dicho delito³⁰¹, “con un marcado expansionismo punitivo, describe una modalidad de conducta mixta alternativa”.

Del tenor literal de las conductas descritas se deriva una polémica que ha dividido en dos a la doctrina, a saber, si en el apartado 1 del artículo 301 existe³⁰² unicidad o si existen –como mínimo– dos grupos de delitos. En la primera postura se defiende que los

²⁹⁸ COLLADO MEDINA, J./RODRÍGUEZ NÚÑEZ, A., “El blanqueo de capitales: una aproximación”, en RODRÍGUEZ NÚÑEZ, A. (coord.), *La investigación policial y sus consecuencias jurídicas*, Dykinson, Madrid, 2013, pp. 623 y 624.

²⁹⁹ COLLADO MEDINA, J./RODRÍGUEZ NÚÑEZ, A., *op. cit.*, p. 636.

³⁰⁰ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, *cit.*, pp. 91-93.

³⁰¹ BENÍTEZ ORTÚZAR, I.F., “Evolución legislativa del delito de blanqueo de capitales en legislación penal español”, en ARMIENTA HERNÁNDEZ, G./GOITE PIERRE, M./MEDINA CUENCA, A./GAMBINO ESPINOZA, L./GARCÍA MONTOYA, L. (coords.), *op. cit.*, p. 139.

³⁰² MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, pp. 79 y 80.

comportamientos típicos forman un todo unitario, con lo que se trata de una figura totalmente intencional dirigida a las finalidades de ocultación, encubrimiento o ayuda – en consonancia con la fórmula “o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos”–, en la que las acciones enumeradas al inicio –adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir– tendrían un carácter ejemplificativo. Por el contrario, un segundo grupo de autores sostiene la existencia de, al menos, dos grupos de conductas: las del primer inciso y las del segundo –sin perjuicio de que haya algún autor que mantenga la existencia de tres posibilidades, desgajando del segundo inciso aquéllas que pretenden ocultar o encubrir, de las que pretenden ayudar–, y defiende que las finalidades reflejadas en el segundo inciso no resultan de aplicación al primero, por lo que en las merítadas adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión, sería suficiente con su realización con conocimiento del origen delictivo de los bienes. De este modo, antes de centrarnos en el análisis doctrinal y jurisprudencial de cada acción en concreto, es preciso que efectuemos un estudio más detenido sobre el debate suscitado a propósito de la finalidad perseguida, con la consiguiente toma de postura.

3.2.1.- La finalidad perseguida

3.2.1.1.- La postura unitaria o monista

Entre los autores que defienden la postura unitaria o monista merece una especial atención DEL CARPIO DELGADO. A su juicio³⁰³, en algunos fenómenos delictivos – como el blanqueo–, una técnica de tipificación basada únicamente en el casuismo puede ser “perturbadora”, ya que “es imposible que el tipo describa todas las formas a través de las cuales el sujeto puede “blanquear” bienes de procedencia delictiva”. Además, pese a que el legislador emplee dos técnicas en el precepto –el casuismo y una cláusula general–, ello no conlleva que las conductas expresamente enunciadas estén exentas de finalidad perseguida. A su vez, considera que la tipificación de la posesión y la utilización desde el año 2010 no refuerza la tesis que propugna la diferenciación entre los comportamientos típicos, y considera que dicha introducción es “innecesaria”, entendiendo que la posesión podría quedar incluida en la adquisición, y que, en todo caso, podrían ser subsumidas en la fórmula “cualquier otro acto”. Se muestra especialmente crítica con la reforma operada por la LO 5/2010, estimando que se trata de un “alarde terminológico”, que “solo consigue introducir elementos de confusión e inseguridad en la determinación de la conducta típica”, y que resulta “superflua” porque “no aporta la claridad necesaria que toda norma penal requiere por aplicación del principio de taxatividad”. Por ello, argumenta que las conductas expresamente consagradas cumplen una “función indiciaria” sobre la naturaleza y las características de aquellas otras que pueden quedar abarcadas por la cláusula general. Por lo que hace a la interpretación gramatical del apartado 1 del artículo 301, concluye que, si bien ha de partirse de la literalidad del precepto para no vulnerar el principio de legalidad, el mero análisis sintáctico no es un argumento suficiente, por cuanto los principios de proporcionalidad o intervención mínima resultan más acordes con una interpretación restrictiva del precepto. De este modo, la colocación de las comas, su ausencia o exceso, o el orden de la descripción de

³⁰³ DEL CARPIO DELGADO, J, “Sobre la necesaria” , *cit.*, pp. 14-35,

las conductas típicas no resultan suficientes para descartar un entendimiento restrictivo del tipo.

A continuación DEL CARPIO analiza los textos internacionales que han tratado materia. Por lo que hace a la Convención de Viena, subraya que en su artículo 3.1.b.i)³⁰⁴ se alude a la “conversión” o “transferencia”, y que dichos verbos requieren la finalidad de ocultar el origen de los bienes o de ayudar a los partícipes en el delito a eludir las consecuencias legales de su actuación. Por otro lado, confronta dicha exigencia con la redacción del siguiente apartado del precepto, el artículo 3.1.b.ii)³⁰⁵, en que no se requiere finalidad alguna. Además, acude a la cláusula de reserva o salvaguarda, contenida en el artículo 3.1.c)³⁰⁶. Sin embargo, matiza que, pese a que dicho instrumento –al igual que las posteriores Convenciones de Palermo³⁰⁷ y de Mérida³⁰⁸– tenga carácter vinculante, ello no implica que los Estados parte tengan “la obligación de incorporar literalmente sus disposiciones en su Derecho interno porque, por lo general, éste exige niveles más altos de claridad y de especificidad con la finalidad de respetar el principio de legalidad y con éste el de seguridad jurídica”, por lo que defiende que se trata de una “definición de mínimos o como un punto de referencia a partir del cual el legislador penal debe tipificar como delito el blanqueo de capitales”. Agrega que la cláusula de reserva conlleva que el legislador nacional, al amparo de su constitución y de los principios de su ordenamiento jurídico, una vez que ha determinado el bien jurídico tutelado en el blanqueo, puede llevar a cabo una definición más amplia o más restrictiva que la contenida en dichas convenciones.

En relación con las Directivas que regulan el blanqueo, dicha autora ha aseverado que se trata de normas de naturaleza administrativa, en las que no se diferencia entre conductas de obligada tipificación y aquéllas sujetas a la reserva de los principios constitucionales, ya que “no vinculan ni menos aún obligan al legislador penal a tipificar como delitos determinadas conductas constitutivas de blanqueo de capitales”. Asimismo, en lo tocante a las recomendaciones e informes del GAFI –en concreto, el Informe de evaluación mutua de 2006 sobre la acomodación de la legislación española, que

³⁰⁴ Artículo 3.1.b.i) de la Convención de Viena de 1988: “*La conversión o la transferencia de bienes a sabiendas de que tales bienes proceden de alguno o algunos de los delitos tipificados de conformidad con el inciso a) del presente párrafo, o de un acto de participación en tal delito o delitos, con objeto de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a cualquier persona que participe en la comisión de tal delito o delitos a eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones*”.

³⁰⁵ Artículo 3.1.b.ii) de la Convención de Viena: “*La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la ubicación, el destino, el movimiento o la propiedad reales de bienes, o de derechos relativos a tales bienes, a sabiendas de que proceden de alguno o algunos de los delitos tipificados de conformidad con el inciso a) del presente párrafo o de un acto de participación en tal delito o delitos*”.

³⁰⁶ Artículo 3.1.c) Convención de Viena: “*1. Cada una de las Partes adoptará las medidas que sean necesarias para tipificar como delitos penales en su derecho interno, cuando se cometan intencionalmente: [...] c) A reserva de sus principios constitucionales y de los conceptos fundamentales de su ordenamiento jurídico: i) La adquisición, la posesión o la utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de recibirlos, de que tales bienes proceden de alguno o algunos de los delitos tipificados de conformidad con el inciso a) del presente párrafo o de un acto de participación en tal delito o delitos; ii) La posesión de equipos o materiales o sustancias enumeradas en el Cuadro I y el Cuadro II, a sabiendas de que se utilizan o se habrán de utilizar en el cultivo, la producción o la fabricación ilícitos de estupefacientes o sustancias sicotrópicas o para tales fines; iii) Instigar o inducir públicamente a otros, por cualquier medio, a cometer alguno de los delitos tipificados de conformidad con el presente artículo o a utilizar ilícitamente estupefacientes o sustancias sicotrópicas; iv) La participación en la comisión de alguno de los delitos tipificados de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo, la asociación y la confabulación para cometerlos, la tentativa de cometerlos, y la asistencia, la incitación, la facilitación o el asesoramiento en relación con su comisión*”.

³⁰⁷ Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional del año 2000, firmada en Palermo el 13 de diciembre de 2000 por el Plenipotenciario de España.

³⁰⁸ Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción, hecha en Nueva York el 31 de octubre de 2003, abierta a la firma de los Estados del 9 al 11 de diciembre de 2003 en Mérida (México).

recomendaba la penalización de los comportamientos de utilizar y poseer, así como a la Directiva sobre aspectos penales– se muestra especialmente crítica, calificando de “colonización jurídica” el seguidismo a ultranza de dichos documentos, y niega que exista un efecto vinculante, sin ningún condicionamiento, para el legislador penal, por lo que han de ponderarse los principios nacionales y los límites del *ius puniendi* estatal.

En tercer término, DEL CARPIO DELGADO acude a razones lógico-sistemáticas y teleológicas, y detalla que, desde una postura restrictiva, la atipicidad se puede fundamentar en el propio artículo 301.1 CP, en el que ya se contiene un elemento que restringe la punibilidad del comportamiento a aquellos casos en que se dé una finalidad de encubrimiento del origen ilícito de los bienes o de favorecimiento personal para con los que hayan participado en la infracción. Además, centrada en la finalidad del lavado – que los bienes de origen delictivo pierdan dicha cualidad y se integren en el tráfico económico–, entiende que la mera posesión o utilización de bienes, no forman parte del proceso introductorio en el tráfico económico legal, ya que “no supone enmascaramiento alguno del origen delictivo de los bienes”. Por ello entiende que, siguiendo el criterio expuesto en el FD 9º de la STS 884/2012, para colmar el juicio de tipicidad, no basta con la constatación del tipo objetivo, sino que “*será indispensable acreditar la voluntad de activar un proceso de integración o reconversión de los bienes obtenidos mediante la previa comisión de un hecho delictivo, logrando así dar apariencia de licitud a las ganancias asociadas al delito*”. Concluye que asumir, bien de modo expreso o de forma tácita, que el artículo 301.1 CP castiga, tras la reforma del año 2010, la posesión injustificada o el enriquecimiento injusto, supone incriminar comportamientos atípicos en nuestro ordenamiento, y que no son constitutivos de delito de blanqueo. Añade que, a la luz del bien jurídico protegido, las conductas de poseer y utilizar los bienes, si se hallan carentes de finalidad, resultan inocuas y que, en todo caso, quienes patrocinan una interpretación amplia del precepto, acuden a una interpretación restrictiva de las conductas, mediante teorías como la de los actos neutrales, de la vida cotidiana, o de su adecuación social, de raigambre alemana, cuyo empleo sería innecesario si se atendiera de forma principal a la finalidad que guía la conducta de los agentes.

Dentro de los autores que defienden la necesidad de una finalidad en todas las conductas de legalización de fondos también destaca VARELA CASTRO, quien argumenta que³⁰⁹ nos hallamos ante una “irresistible expansión de la solución represiva”, por lo que propone una serie de actitudes tendentes a la restricción en la intelección de los tipos: i) situar el bien jurídico “seguridad jurídica del ciudadano” en un “rango prioritario a la equívoca seguridad material o de orden público, que se dice objetivo de estos delitos”; ii) atender al sentido del “enunciado legal” antes que a criterios teleológicos “propios de los afanes expansionistas del instrumento penal”. iii) El propio concepto de blanqueo ha de suponer un “límite a la acción represiva”, por lo que se debe excluir de su comprensión “lo que no es sino agotamiento de otros comportamientos, previos y autónomos ya castigados”. A ello añade que “el elemento subjetivo del injusto, constituido por la finalidad de transformar la ilicitud cognoscible del dinero o bienes en aparente licitud, debe ser un elemento de obligada constatación”. iv) En último término, y centrado en el plano procesal, refiere que el establecimiento de elementos subjetivos, “como la finalidad de blanqueo y el conocimiento de los presupuestos legales de la sanción”, ha de llevarse a cabo en un marco procesal de estricta observancia de la presunción de inocencia, criticando el recurso a expedientes como la ignorancia

³⁰⁹ VARELA CASTRO, L., “Últimas líneas jurisprudenciales en sede de blanqueo”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso...*, cit., pp. 387 y 388.

deliberada o “la conversión de la modalidad imprudente en una especie de reedición de la medieval y denostada *semiprobatio*”, ya que puede llevar a una inversión de la carga de la prueba y a aproximaciones al Derecho Penal de autor.

Para FARALDO CABANA³¹⁰, la fórmula “*cualquier otro acto*” incluida en el precepto, acompañada de las finalidades ya aludidas, “parece indicar que también la adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión de bienes han de ir dirigidas a la consecución de estos propósitos”. En su opinión, existe una discrepancia entre la normativa internacional y administrativa y el texto punitivo español. Así, en la Convención de Viena –también en el Convenio de Varsovia³¹¹ y en la Directiva 2005/60/CE– se puede apreciar claramente que las finalidades antedichas se refieren “expresa y exclusivamente a las conductas de conversión o transferencia”, mientras que las conductas de adquisición, posesión y utilización que los Estados miembros pueden tipificar solo requieren el conocimiento del origen ilícito. Por otro lado, constata FARALDO CABANA que en el artículo 1.2 de la Ley 10/2010³¹² se reproduce la misma dicotomía. De ello infiere que la obligación de interpretar las normas internas de conformidad con la normativa internacional lleva a entender que, en todo caso, las conductas de conversión y de transmisión de los bienes han de ir acompañadas del objetivo de ocultar o encubrir su origen ilícito, o bien, de ayudar a la persona a eludir las consecuencias de sus actos. Avanzando un paso más considera que si dichas finalidades son predicables de tales acciones, también lo serán de los restantes comportamientos del primer inciso del artículo 301.1 CP, ya que no se encuentran gramaticalmente excluidos de dicha consideración, y añade que la normativa internacional no se opone a esta comprensión, por cuanto no impide que se añadan requisitos, ya que solo proscribía que se supriman aquellos previstos.

Asimismo, dicha autora manifiesta que quienes propugnan la existencia de dos grupos de conductas en el delito de blanqueo se basan en el bien jurídico tutelado, en esencia, en su carácter pluriofensivo y en la afectación al orden socioeconómico, con lo que la relevancia penal de la conducta en cuestión no se haría depender de la obstaculización en la averiguación del delito antecedente. No obstante, en su opinión, es preferible una interpretación restrictiva del precepto, en consonancia con la “doctrina mayoritaria” –según la cita que efectúa de VIDALES RODRÍGUEZ–, y califica dicha postura como “más coherente con su origen y con la normativa internacional y administrativa sobre blanqueo de bienes”. De este modo, cabe la posibilidad de excluir la tipicidad de la conducta de aquellos sujetos que “realizan objetivamente actos de adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión de bienes procedentes de la comisión de delitos que no son idóneos para ocultarlos ni para encubrir su origen ilícito”, y pone como ejemplos los casos de adquisición, posesión y utilización por quien ha intervenido como autor o como cómplice en el delito base. FERNÁNDEZ BERMEJO se

³¹⁰ FARALDO CABANA, P., “Antes y después”, *cit.*, pp. 63-67.

³¹¹ Convenio relativo al blanqueo, seguimiento, embargo y comiso de los productos del delito y a la financiación del terrorismo, hecho en Varsovia el 16 de mayo de 2005.

³¹² Artículo 1.2 Ley 10/2010: “2. A los efectos de la presente Ley, se considerarán blanqueo de capitales las siguientes actividades: a) La conversión o la transferencia de bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva, con el propósito de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a personas que estén implicadas a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos.

b) La ocultación o el encubrimiento de la naturaleza, el origen, la localización, la disposición, el movimiento o la propiedad real de bienes o derechos sobre bienes, a sabiendas de que dichos bienes proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva.

c) La adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de la recepción de los mismos, de que proceden de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva”.

adhiera a la postura de FARALDO CABANA y subraya que³¹³ con dicha interpretación se entiende el blanqueo como un delito de resultado cortado, en que el autor pretende conseguir un resultado que afecta al agotamiento del delito, no a su consumación, lo que “tendrá lugar cuando se consiga la finalidad de enmascaramiento de los bienes o se ayude a eludir las consecuencias legales de los actos realizados”. Sostiene, por ende, que no cabe la aplicación automática del tipo sin la constatación del objetivo perseguido. No obstante, dicho autor critica la vaguedad en la redacción del precepto. Apunta también que la cláusula abierta incluida en el artículo 301.1 CP es un cajón de sastre o un comodín, que puede atentar contra el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Carta Magna.

En decir de MUÑOZ CONDE³¹⁴, “el núcleo de la conducta del párrafo primero no sólo consiste en la realización de actos de adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión de los bienes, sino que lo importante es que la realización de estos actos o cualesquiera otros ('cualquier otro acto') sea para 'ocultar o encubrir su origen ilícito', o 'para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos’”. De este modo, dicho autor resalta la relevancia de la finalidad perseguida como auténtica esencia del delito de blanqueo. Se muestra contrario a la ampliación desmesurada del lavado de activos operada en la reforma del año 2010, puesto que existe el riesgo de vulnerar el *ne bis in idem*. En otro orden de consideraciones, al analizar el delito, incide en que, además del conocimiento del origen viciado de los bienes, se requiere una finalidad en el sujeto activo; no obstante, orilla los problemas interpretativos de la modalidad imprudente, por cuanto considera que las finalidades antedichas solo son posibles en la comisión dolosa, mientras que el delito contenido en el artículo 301.2 admitiría tanto la forma dolosa como la imprudente.

Otro autor digno de reseña en este ámbito es MARTÍNEZ ARRIETA³¹⁵, que defiende que todas las conductas recogidas en el artículo 301.1 CP han de cometerse con los fines mencionados, que constituyen elementos subjetivos del delito “que describen la finalidad típica de la acción blanqueadora”. No obstante, precisa que para otro sector doctrinal dichas exigencias contienen una especial referencia al elemento volitivo de este delito. Certeramente matiza que, bien desde una construcción o desde otra, se plantean problemas en cuanto a la admisión de la comisión imprudente, y afirma que “la única solución posible es referir la posibilidad de la comisión imprudente a los supuestos de omisión del deber objetivo de cuidado sobre el conocimiento del origen de los bienes manteniendo, en todo caso, la exigencia del reforzamiento del elemento volitivo del dolo”. Sin embargo, posteriormente relativiza tal dificultad defendiendo que, en todo caso, cabe acudir al apartado 2 del artículo 301, el cual “previene una conducta similar a la descrita en el primer apartado sin exigencia de la finalidad señalada de ocultación o de ayuda a la elusión de la responsabilidad penal”. Asimismo, en lo tocante al contenido de las finalidades típicas, observa que, pese a que se encuentren diferenciadas en su redacción, son coincidentes en su contenido, dado que la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito no es más que una variedad del objetivo de ayudar a la persona que haya participado en la infracción a eludir las consecuencias legales de sus actos, ya que esta última fórmula está redactada en términos más amplios.

³¹³ FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “En tornoj” , *cit.*, pp. 257-261.

³¹⁴ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho penal...*, *cit.*, pp. 480 y 481.

³¹⁵ MARTÍNEZ ARRIETA, A., *op. cit.*, pp. 384-385 y 389-390.

Para BAJO FERNÁNDEZ³¹⁶, que parte de una posición muy crítica con la regulación del blanqueo y con la existencia de instancias internacionales, significadamente con el GAFI, por las distorsiones generadas en la normativa nacional, es preciso efectuar una intelección restrictiva de la legitimación de activos y, al hilo de su exposición a propósito de los actos neutrales, subraya que, además de los elementos del tipo objetivo, han de concurrir “los requisitos subjetivos que servirán, a su vez, para la exclusión de las acciones neutrales del ámbito delictivo”. A continuación razona que si es preciso que concurra la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito, o bien, ayudar a los responsables de la infracción penal a eludir las consecuencias de sus actos, “en la medida en que el abogado, procurador o asesor fiscal persiguen cumplir con el derecho de defensa o dar a conocer la norma jurídica por su cliente, no pueden cometer delito de lavado o de blanqueo”. PALOMO DEL ARCO³¹⁷, en la misma línea, se muestra especialmente crítico con la técnica legislativa empleada. En su opinión, en el modelo de tipificación se ha acudido a la reforma del año 1992, que es “casi clónica respecto de la engorrosa redacción recogida en los instrumentos internacionales sobre la materia”. Califica dicho proceder como “mimetismo, insólito en Derecho comparado, al prescindir de nuestros instrumentos técnicos”, lo que le llevaba a afirmar que se había caído en “tipologías ajenas a la estructuración y construcción propias”, y lamenta que la superposición de conductas que en ocasiones ocurría entre la receptación y el blanqueo aparece “huérfana de la más mínima sistemática. Centrado en el tipo básico del reciclaje, considera que se encuentra en el artículo 301.2 CP, es decir, en *“la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos”*, y que en el artículo 301.1 CP se contiene una serie de “conductas equiparadas”, que divide en dos grupos: la adquisición, conversión o transmisión de bienes, o la realización de cualquier otro acto, bien fuera con la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o, en segundo lugar, para ayudar a los partícipes en la infracción a eludir las consecuencias legales de sus actos. A su juicio, se trata de dos modalidades innecesarias, que conducen a la “desmesura en el ámbito de la norma”, que se traducen en “asistematicidad y exasperación punitiva”, y ha de acudir a una dimensión teleológica, con su consiguiente reduccionismo a supuestos de entidad relevante, para que adquiera sentido dicha norma. Concluye que en el artículo 301.1 CP “nos encontramos con formas autónomas de tentativa, que a veces no se corresponden exactamente con la tipología básica y que resultan desproporcionadamente sancionadas con igual pena que ésta”.

Para LASCURAÍN SÁNCHEZ³¹⁸ ha de partirse del análisis de la concordancia entre los apartados 1 y 2 del artículo 301 CP y, en su opinión, existe una “relación lógica de progresión”, y debe entenderse que “el ‘para’ del tipo no incorpora un elemento intencional subjetivo sino una caracterización funcional de la conducta”, ya que de lo que se trata es de que el sujeto realice actos de blanqueo “sabiendo que lo son, no que su intención sea blanquear”. En este sentido, la STS 265/2015 ha resuelto la polémica relativa a si el elemento funcional –la finalidad perseguida– se refería a todas las conductas tipificadas o solo a las de la cláusula de cierre. A su juicio, si solo era exigible a estas últimas, se trataría de un tipo que perseguiría no ya el blanqueo, sino “el aislamiento total de los bienes delictivos”. Aprecia que, “sensatamente”, el Alto Tribunal

³¹⁶ BAJO FERNÁNDEZ, M., “La perplejidad del intérprete ante el blanqueo de capitales: límites del concurso real y alcance de la acción neutral”, p. 28, disponible en <http://www.bajotrallero.es/publicacion/Perplejidad%20del%20int%C3%A9rprete%20ante%20el%20blanqueo%20de%20capitales..dox.pdf>, [consultado el 7 de diciembre de 2020].

³¹⁷ PALOMO DEL ARCO, A., “Receptación y figuras”, *op. cit.*, pp. 440, 449-453.

³¹⁸ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo dej”, *cit.*, pp. 504 y 505, con negrita en el original.

se decantó por la tesis unitaria, y que la segunda postura ampliaba de forma extraordinaria “por desconexión con el blanqueo” el elenco de comportamientos punibles, apostillando que, además, “dejaba a los pies de los caballos del *bis in idem* la mayor parte de las conductas de autoblanqueo”. En decir de GÓMEZ BENÍTEZ³¹⁹, el artículo 301.1 CP incrimina conductas de favorecimiento real o personal, que exigen que el autor actúe con las finalidades allí referenciadas, mientras que en el artículo 301.2 CP se contienen acciones de ocultación o encubrimiento llevadas a cabo sin tal finalidad. Señala que, por mucho que pueda ser preferible político-criminalmente, no se puede soslayar el principio de legalidad, ya que la letra de la ley exige una finalidad en todas las acciones. Además, razona que dicha vinculación se demuestra no solo gramaticalmente, sino también porque tal diferenciación conduciría a la “conclusión absurda” de que entre las conductas indeterminadas, presididas por la finalidad ocultadora de los bienes, no se podrían incluir las del inciso inicial “pese a ser éstas las formas paradigmáticas para blanquearlos”. Además, en lo tocante a la incriminación del blanqueo imprudente, limita su ámbito operativo y puntualiza que se puede ocultar de forma imprudente el origen ilícito de los bienes, pero que no cabe actuar de forma imprudente cuando se persigue el favorecimiento real o personal, por lo que las acciones del artículo 301.1 solo se pueden cometer de forma dolosa, lo que implica que “para evitar una *interpretatio abrogans* del artículo 301.3, éste tiene que referirse, exclusivamente, a las conductas típicas del artículo 301.2, que no requieren tales elementos subjetivos”.

Podemos destacar también la postura de GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ³²⁰, que defiende la aplicación de criterios restrictivos en el delito de lavado de dinero, y sostiene que la STS 265/2015 constituye un “hito fundamental en la interpretación del blanqueo”, ya que efectúa un entendimiento restrictivo del tipo, acorde con los principios de lesividad, proporcionalidad y *non bis in idem*. Pese a ello, matiza que en dicha resolución resulta “artificial” la diferenciación entre bienes de consumo ordinario y bienes de inversión, por lo que “será difícil de aplicar en muchos casos”. A su vez, explica que en la labor hermenéutica de este delito siempre ha de tenerse presente la finalidad, que concreta en “sancionar aquellos casos en los que los bienes obtenidos como consecuencia de la comisión de un delito se introducen de forma subrepticia en el mercado enmascarando su origen”, por lo que infiere que su orientación político criminal es doble: castigar la meritada ocultación y prevenir su incorporación a los cauces de la economía legal. De este modo, dicha autora subraya que “los bienes que siempre han estado en el mercado lícito no pueden ser objeto de blanqueo, por muchas transformaciones que sufran”. Desde la perspectiva del bien jurídico tutelado, ROMERO FLORES³²¹ entiende que, dado que el blanqueo pretende la reincorporación al tráfico económico legal de los bienes que tienen un origen delictivo, la finalidad de encubrir u ocultar la ilícita procedencia de los bienes o de ayudar a los participantes del delito previo, “constituye un elemento esencial integrante de todas las conductas previstas en el art. 301.1 CP”, por cuanto la mera adquisición, conversión o transmisión no provocaría una afectación del bien jurídico protegido.

Entre los tratadistas que se han adherido a esta comprensión, pero que no han entrado a analizar la polémica, sino que simplemente han constatado su predilección por

³¹⁹ GÓMEZ BENÍTEZ, J.M., “Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de lavado de capitales”, *Derecho Penal y Criminología*, vol. 27, núm. 82, 2006, pp. 68-70.

³²⁰ GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ, M., “Acelerar primero para frenar después: la búsqueda de criterios restrictivos en la interpretación del delito de blanqueo de capitales”, *Revista General de Derecho Penal*, núm. 24, 2015, pp. 17-19.

³²¹ ROMERO FLORES, B., “El delito de blanqueo de capitales en el Código Penal de 1995”, *Anales de Derecho*, núm. 20, 2002, pp. 311 y 312.

tal línea interpretativa, podemos mencionar a QUERALT JIMÉNEZ³²², quien enumera las conductas típicas del primer inciso y detalla que tales operaciones “tienen varias finalidades análogas: ocultar el origen del producto así traficado, ayudar al delincuente a obtener beneficios de sus ilícitas actividades o a eludir las consecuencias penales de las mismas”. En tal línea, MESTRE DELGADO³²³ sostiene que es precisa una “especial situación subjetiva”, que abarca no solo el conocimiento del origen ilícito de los bienes, sino también la de actuar con la finalidad meritada; por otro lado, CARPIO BRIZ y GALLEGO SOLER³²⁴ manifiestan que la reforma del año 2010 amplió el ámbito de aplicación del blanqueo, así como el número de sujetos activos, lo que resultaba “desmedido”, por lo que se operó una reducción jurisprudencial, materializada en la STS 858/2013³²⁵, que expuso el estado de la cuestión y propuso una serie de criterios de restricción, lo que se vio materializado en la STS 265/2015, de la que se infiere que “la esencia del delito requiere la finalidad de ocultación o la de obtener un título jurídico aparentemente legal sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa”.

En último lugar, dentro de los autores que han defendido la tesis unitaria o monista en la intelección del precepto, debemos significar a BLANCO CORDERO. Dicho autor, uno de los principales monografistas sobre blanqueo en España, defendió inicialmente que las finalidades consagradas en el artículo 301.1 CP eran predicables de todas las conductas típicas, si bien, con posterioridad, cambió de parecer y se adscribió al sector doctrinal que propugna la diferenciación dentro del lavado. No obstante, dado su peso específico, conviene sintetizar en este punto sus postulados primigenios. En esencia, BLANCO CORDERO³²⁶ exponía la postura de BARTON sobre el fin de protección de la norma y su empleo para obtener una reducción teleológica del delito de blanqueo consagrado en el §261 StGB. Para BARTON, el fin de dicha norma es “impedir el ingreso oculto de las ganancias ilegales en el circuito financiero legal, de manera que los delincuentes queden aislados del entorno en sentido económico”, por lo que excluye del tipo de regularización de fondos determinadas acciones “socialmente adecuadas”, entre las que se situarían los desembolsos destinados a alimentación, vivienda, vestido, cuidado corporal, cultura, participación en la vida social u otras necesidades humanas básicas. El

³²² QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal español. Parte especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 1297. (Ha de advertirse al lector que esta obra ha sido consultada mediante la Biblioteca Virtual de la editorial Tirant lo Blanch, y que en ella no coincide la numeración del paginado con la de la versión en papel, por lo que las discordancias numéricas que se observen, ahora y en lo sucesivo, se deben a dicho particular).

³²³ MESTRE DELGADO, E., “Tema 13. Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico”, en LAMARCA PÉREZ, C. (coord.), ALONSO DE ESCAMILLA, A./GORDILLO ÁLVAREZ-VALDÉS, I./LAMARCA PÉREZ, C./MESTRE DELGADO, E./RODRÍGUEZ NÚÑEZ, A. (auts.), *Derecho Penal. Parte especial*, 4ª ed., Colex, Madrid, 2008, p. 398.

³²⁴ CARPIO BRIZ, D.I./GALLEGO SOLER, J.I., “Blanqueo de capitales. Delito de blanqueo de capitales (arts. 310-314)”, en CORCOY BIDASOLO, M./GÓMEZ MARTÍN V. (dirs.), DÍAZ MORGADO, C. (coord.), *Manual de Derecho penal, económico y de empresa. Parte General y Parte Especial (Adaptado a las LLOO 1/2015 y 2/2015 de Reforma del Código Penal). Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados. Tomo 1*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 481 y 482. (Ha de advertirse al lector que esta obra ha sido consultada mediante la Biblioteca Virtual de la editorial Tirant lo Blanch, y que en ella no coincide la numeración del paginado con la de la versión en papel, por lo que las discordancias numéricas que se observen se deben a dicho particular).

³²⁵ Pese a que tales autores únicamente la citen, debemos consignar brevemente la resolución citada, la STS 858/2013, de 19 de noviembre, cuyo FD 2º aborda el autoblanqueo y la relación concursal entre el delito de tráfico de drogas y el blanqueo posterior del producto obtenido, y constata que: “De esta manera resulta que si el delito contra la salud pública, delito antecedente de un aprovechamiento posterior típico del blanqueo, ha comprendido una condena efectiva sobre la totalidad del patrimonio generado por el actuar ilícito, no es posible la doble incriminación en la medida en que el delito antecedente ha recogido la total antijuricidad de la conducta y se extiende a los efectos y ganancias. Así lo prevé el legislador penal al señalar la consecuencia jurídica, pena pecuniaria y comiso de los efectos y ganancias, por lo que no es posible una nueva punición en lo que ya ha sido objeto de reproche penal y de sanción y fijación de la consecuencia jurídica”.

³²⁶ BLANCO CORDERO, I., “Negocios socialmente adecuados y delito de blanqueo de capitales”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 50, Fasc/Mes 1-3, 1997, pp. 279-284.

autor alemán también aplicaba el mismo criterio corrector en los “negocios de bagatela”, cuando se trata de cuantías reducidas y de servicios “normales”.

A continuación, BLANCO CORDERO describía que el legislador español había excluido del tipo de lavado los actos socialmente adecuados, y concluía: “creemos más correcta aquella que precisamente exige, tal y como expresamente indica el tipo del artículo 301 núm. 1, que quien adquiere, convierte o transfiere, actúe para ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes, o para ayudar a los partícipes en la infracción previa a eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones”, manifestando que se trataba de un “mandato legal expreso”, en cuya virtud, si no se daban las finalidades encubridoras, la conducta en cuestión no sería subsumible en dicho delito. Estimaba BLANCO CORDERO que ya en el Proyecto de CP de 1992, el artículo 309.2 exigía que el sujeto activo actuase “con la intención que requiere la normativa vigente”. Por ello defendía que la solución al problema de las conductas socialmente adecuadas se “ha encontrado mediante el recurso al reforzamiento del dolo en el tipo del blanqueo” y que en España, a diferencia de Austria, era precisa la intención, es decir, el dolo directo de primer grado, por lo que resultaba insuficiente el mero conocimiento.

Después de analizar las principales aportaciones doctrinales que sustentan la teoría unitaria, debemos pasar a estudiar la línea jurisprudencial en que se refleja. Entre tales SSTs, podemos enunciar en primer término, como pionera, la STS 1080/2010, cuyo FD 14º valora la polémica suscitada al respecto³²⁷. En posteriores sentencias, el Alto Tribunal

³²⁷ FD 14º de la STS 1080/2010: “Pero aquí la cuestión planteada es si cualquier acto de “adquisición, conversión o transmisión” del bien de ilícito origen es un comportamiento típico o, como para los demás actos a que se refiere el apartado 1 del artículo 301, se requiere también, para que la adquisición, conversión o transmisión sea típica, que se ordene por los autores a las finalidades antes indicadas. Es decir si una adquisición o transmisión de un bien generado en un delito es en sí mismo un acto “neutro” que requiere aquella doble eventual finalidad de ocultación de la ilicitud o ayuda a elusión de consecuencias para adquirir relevancia-típica penal.

Y, en segundo lugar, más específicamente, si, cualquiera que sea la respuesta a la anterior cuestión, habría de excluirse la doble tipificación del acto de tal entrega de dicho bien de origen delictivo, cuando su entrega ya es también valorada para declarar cometido otro delito por razón de la misma.

Para responder a la primera cuestión la forma de expresarse el apartado 1 del artículo 301 del Código Penal suscita dudas. La posición de la coma después de la palabra delito, separando, por un lado, los actos de adquirir, convertir y transmitir, de, por otro lado, cualquier otro acto, parece sugerir que la exigencia de las citadas finalidades se contrae exclusivamente a los actos que sean diversos de aquellos que consisten en adquirir convertir o transmitir. Lo que implicaría que cualquier entrega de dicho bien sería siempre, supuesto el elemento subjetivo de la consciencia o la temeridad en la imprudencia, un delito de blanqueo. Por tanto tendría pena de seis meses a seis años incluso la mera entrega a un tercero ajeno al delito de un bien por muy escaso que sea su valor, por la exclusiva y simple circunstancia de proceder de un robo violento.

No parece que tal sea la voluntad legislativa al tipificar este delito de blanqueo. Ni se compadece con la definición extrapenal. La ley 19/1993 definía: “A los efectos de la presente Ley se entenderá por blanqueo de capitales la adquisición, utilización, conversión o transmisión de bienes que procedan de alguna de las actividades delictivas enumeradas en el apartado anterior, o de participación en los mismos, para ocultar o encubrir su origen o ayudar a la persona que haya participado en la actividad a eludir las consecuencias jurídicas de sus actos, así como la ocultación o encubrimiento de su verdadera naturaleza, origen, localización, disposición, movimientos o de la propiedad o derechos sobre los mismos, aún cuando las actividades que las generen se desarrollen en el territorio de otro Estado”.

Tampoco las definiciones dadas en el artículo 1.2 de la Ley 10/2010 coinciden con las conductas tipificadas en el artículo 301.1 del Código Penal, ni aún tras la reforma de éste por la Ley Orgánica 5/2010. Son significativas las definiciones de aquella Ley que en el artículo 1.2.b) y, sobre todo, c) incluyen comportamientos no trasladados al Código Penal. Así la nueva adquisición o posesión de bienes procedentes de actividades ilícitas no constituye el tipo del artículo 301.1, si no va acompañada de la finalidad que el precepto penal, a diferencia del administrativo, exige.

Con independencia de las divergencias con su traducción en el precepto penal, es claro que la finalidad ha de estar presente en todo acto de blanqueo. Incluyendo la adquisición, conversión o transmisión. En la Sentencia de 8 de abril de 2010, ya decíamos que: el comportamiento típico puede adoptar diversas modalidades: a) adquirir, convertir, transmitir un bien sabiendo de su origen en un delito grave, que es la modalidad típica de blanqueo por la que bienes en el mercado ilícito entran en el de lícito tráfico jurídico; b) realizar cualquiera tipo de acto que tenga alguna de las finalidades típicas consistentes en ocultar o encubrir aquel origen o –como modalidad de encubrimiento–, procurar que quien participó en la infracción no eluda las consecuencias de su responsabilidad penal respecto de dichos bienes.

mantuvo esta postura, como se aprecia en la STS 884/2012. En ella se ahonda en las dificultades de deslinde entre la consumación del delito previo y el surgimiento de un posterior delito de blanqueo, lo que se constata en su FD 9^o³²⁸, en el que, al aludir a la meritada “intención”, se está refiriendo de modo implícito a las finalidades contenidas en el precepto. No obstante, debemos centrar nuestra atención en la famosa STS 265/2015, en la que el TS admitió sin reservas la necesidad de finalidad en todas las modalidades de comisión del blanqueo. En su FD 9^o se explica la conducta de blanqueo “para evitar supuestos de doble incriminación”, y se realiza un profundo análisis³²⁹ del artículo 301.1 CP. En este relevante fundamento se contiene la esencia de la argumentación del TS. De esta manera, confiere a la finalidad una importancia capital en la intelección del precepto,

No puede olvidarse que la razón de política criminal de estos tipos delictivos es evitar que los autores de delitos logren la incorporación al tráfico económico legal, de los bienes, dinero, ganancias y beneficios procedentes de sus actividades delictivas. Político criminalmente disminuye el incentivo del comportamiento delictivo que sus autores no puedan disfrutar de lo ilícitamente obtenido logrando la apariencia de licitud que haga jurídicamente incuestionable dicho disfrute”.

³²⁸ FD 9^o de la STS 884/2012: “No es tarea fácil, desde luego, fijar la línea divisoria entre el agotamiento delictivo y la renovada ofensa al bien jurídico protegido en el art. 301 del CP, con el consiguiente nacimiento de la correspondiente modalidad concursal. No faltarán casos en los que la escasa relevancia económica de las ganancias obtenidas en la actividad criminal será suficiente para descartar la existencia de un segundo delito. Sin embargo, la exclusiva atención a los parámetros cuantitativos, como fórmula para decidir la existencia del delito de blanqueo de capitales, pese a su significado, no puede considerarse definitiva. Resulta preciso atender, además, a la idoneidad de los comportamientos imputados para incorporar bienes ilícitos al tráfico económico y, cómo no, a la intención del autor, a su propósito de rentabilizar en canales financieros seguros las ganancias obtenidas. [...] Para colmar el juicio de tipicidad no bastará, por tanto, con la constatación del tipo objetivo. Será indispensable acreditar la voluntad de activar un proceso de integración o reconversión de los bienes obtenidos mediante la previa comisión de un hecho delictivo, logrando así dar apariencia de licitud a las ganancias asociadas al delito”.

³²⁹ FD 9^o de la STS 265/2015: “Por ello es necesario precisar que la acción típica sancionada como delito de blanqueo no consiste en el simple hecho de adquirir, poseer o utilizar los beneficios adquiridos sino, como precisa el tipo, en realizar estos u otros actos cuando tiendan a ocultar o encubrir el origen ilícito de las ganancias.

El Código Penal sanciona como blanqueo de capitales aquellas conductas que tienden a incorporar al tráfico legal los bienes, dinero y ganancias obtenidas en la realización de actividades delictivas, de manera que superado el proceso de lavado de los activos, se pueda disfrutar jurídicamente de ellos sin ser sancionado. []

La inclusión en la redacción típica de dos incisos (“sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva”, “cometida por él o por cualquier tercera persona”), conduce a algunos intérpretes de la norma a estimar, erróneamente, que la finalidad esencial del blanqueo (ocultar o encubrir el origen ilícito del dinero) solo se predica de “cualquier otro acto”, y no de todas las conductas descritas en el tipo. Desde esta posición se afirma que el mero hecho de poseer o utilizar bienes procedentes de una actividad delictiva, conociendo su procedencia, integra el delito de blanqueo, y se sostiene que el castigo del autoblanqueo constituye una vulneración del principio “non bis in idem”. Pero esta posición no puede considerarse acertada. Para comprender mejor la conducta típica conviene prescindir transitoriamente de estos dos incisos, y precisar las acciones que configuran el tipo como: el que adquiere, posea, utilice, convierta, transmita o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir el origen ilícito de bienes procedentes de una actividad delictiva...

La esencia del tipo es, por tanto, la expresión “con la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito”. Finalidad u objeto de la conducta que debe encontrarse presente en todos los comportamientos descritos por el tipo.

No nos encontramos, en consecuencia, ante dos grupos de conductas distintas, las de mera adquisición, posesión, utilización conversión o transmisión de bienes procedentes de una actividad delictiva, conociendo su procedencia, y las de realización de cualquier otro acto sobre dichos bienes con el objeto de ocultar o encubrir su origen ilícito, lo que conduciría a una interpretación excesivamente amplia de la conducta típica, y a la imposibilidad de eludir la vulneración del principio “non bis in idem” en los supuestos de autoblanqueo.

Por el contrario el art 301 CP solo tipifica una modalidad de conducta que consiste en realizar actos encaminados en todo caso a ocultar o encubrir bienes de procedencia delictiva, o a ayudar al autor de esta actividad a eludir la sanción correspondiente. Con esta interpretación, más restrictiva, evitamos excesos, como los de sancionar por autoblanqueo al responsable de la actividad delictiva antecedente, por el mero hecho de adquirir los bienes que son consecuencia necesaria e inmediata de la realización de su delito. O la de considerar blanqueo la mera utilización del dinero correspondiente a la cuota impagada en un delito fiscal, para gastos ordinarios, sin que concurra finalidad alguna de ocultación ni se pretenda obtener un título jurídico aparentemente legal sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa, que es lo que constituye la esencia del comportamiento que se sanciona a través del delito de blanqueo. La finalidad de encubrir u ocultar la ilícita procedencia de los bienes o ayudar a los participantes del delito previo, constituye, en consecuencia, un elemento esencial integrante de todas las conductas previstas en el art. 301.1 C.P. Esta conclusión se justifica porque el blanqueo pretende incorporar esos bienes al tráfico económico legal y la mera adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión constituye un acto neutro que no afecta por sí mismo al bien jurídico protegido”.

proclama su aplicación en todos los comportamientos y sostiene sin ambages la existencia de una única conducta. Por su parte, en el FD 10º trae a colación lo recogido en las dos sentencias a las que hemos hecho mención previa (SSTS 1080/2010 y 884/2012), y discrepa³³⁰ de las posturas doctrinales que no precisan de un objeto o finalidad ulterior. En último término, podemos enunciar que en el FD 11º se defiende que, entre las virtudes de dicha comprensión del tipo de blanqueo, se encuentra que permite una mejor diferenciación con el delito de receptación, ya que, si bien en ambas conductas se trata de una participación postdelictiva, divergen las finalidades de las actividades sancionadas.

Con posterioridad, numerosas resoluciones del TS han asumido dicha línea interpretativa. Sin ánimo de ser exhaustivos, y a título meramente ejemplificativo, podemos mencionar las siguientes: en el año 2015 varias sentencias del mismo ponente, el Excmo. Sr. CONDE-PUMPIDO TOURÓN, reprodujeron los extractos comentados de su relevante resolución, así, entre otras, SSTS 506/2015 (FD 4º) y 693/2015 (FD 14º). Centrados en el año 2016, debemos poner de manifiesto que en el FD 1º de la STS 165/2016 se detalla que *“(p)or lo tanto, resulta patente que el acusado transformó o convirtió y también transmitió sumas muy cuantiosas correspondientes al dinero apropiado, según se especifica en el conjunto de los hechos descritos en la premisa fáctica de la sentencia impugnada, conversión y transmisión que realizó con el ánimo de ocultar o encubrir el origen ilícito del dinero y situarlo así en el circuito económico legal [...]”*. Por su parte, el FD 2º de la STS 268/2016 hace mención al dolo y a la imprudencia reflejando que: *“(y) aunque el delito de blanqueo es esencialmente doloso en la medida en que las conductas típicas deben estar presididas por el doble elemento, uno cognoscitivo referido a la procedencia de los bienes que traen causa de un hecho punible de carácter grave, así como el tendencial consistente en el propósito o finalidad de ocultar o encubrir aquel origen ilícito, el art. 301.3 del Código Penal prevé la modalidad*

³³⁰ FD 10º de la STS 265/2015: *“Por todo ello, no basta con adquirir, poseer o utilizar de cualquier modo las ganancias obtenidas ilícitamente para cometer delito de blanqueo. Es necesario atender: 1º a la idoneidad de los comportamientos imputados para incorporar bienes ilícitos al tráfico económico; y, 2º a que esta idoneidad sea abarcada por la intención del autor, a través de su propósito de rentabilizar en canales financieros seguros las ganancias obtenidas.*

Con esta interpretación, especialmente aplicable a los supuestos de autoblanqueo, se evitan críticas doctrinales que en realidad son injustificadas, como las citadas en la reciente STS 809/2014, de 26 de noviembre, que señala que: “en las actividades típicas donde el autoblanqueo no conlleva un doble desvalor, la aplicación del criterio del concurso real no puede devenir automática, tanto más con la expansión del tipo de blanqueo tras la reforma de 2010, que puede conllevar en el sentir de la doctrina a “un resultado insatisfactorio”, “desmedido”, “cuestionable desde consideraciones dogmáticas y político-criminales” que produce “perplejidad”, “extrañas consecuencias”, “absurdas”, así como “supuestos paradójicos” que nos colocan en los límites de lo punible y pueden rozar el “esperpento” o “alcanzar niveles ridículos”.

Estas críticas llevan a la referida resolución a postular “al menos, se propone su restricción teleológica, para considerar atípicos todos los objetos materiales de cuantía irrelevante, en virtud del principio de insignificancia, por su nula incidencia en el orden socioeconómico, así como en virtud de la inviabilidad de la absoluta exclusión de la actividad económica de cualquier ciudadano, al que no pueden serle privadas las actividades de compra diaria para atender a las necesidades vitales cotidianas, de otro modo proscritas”.

Esta restricción cuantitativa, sin embargo, es escasamente relevante. Lo determinante debe ser la aplicación del criterio anteriormente referido, que exige que la finalidad u objeto de ocultar o encubrir bienes, o ayuda al responsable de la acción delictiva de la que proceden, esté presente en todo caso para que la conducta integre el tipo delictivo sancionado.

Con una interpretación correcta del tipo, como la que se expone y aplica en la presente resolución, las actividades de compra diaria para atender a las necesidades vitales cotidianas, no están en absoluto proscritas, porque no constituyen actos incluidos en la conducta típica del delito de blanqueo.

Y en ningún caso podrá considerarse autoblanqueo, por ejemplo, la posesión de un cuadro o una joya por el mismo que los ha robado o la utilización de un vehículo de motor por el mismo que lo ha sustraído.

Ni comete un delito de blanqueo el joven que utiliza la piscina de un amigo, por ejemplo, aunque conozca que sus padres la han construido con ganancias delictivas, porque este tipo de conductas no incluyen intención o finalidad alguna de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a eludir las consecuencias legales de los delitos cometidos y, en consecuencia, no están abarcadas por la funcionalidad del tipo delictivo de blanqueo de capitales al que no puede otorgarse un ámbito de aplicación desmedido”.

culposa "si los hechos se realizaran por imprudencia grave" [...]", párrafo que se reproduce en el FD 7º de la STS 317/2016. También la STS 346/2016, cuyo FD 2º afirma que "(n)o todo acto de "adquisición, conversión o transmisión" del bien de ilícito origen es un comportamiento típico sino que, como para los demás actos a que se refiere el apartado 1 del artículo 301, se requiere también, para que la adquisición, conversión o transmisión sea típica, que se ordene por los autores a las finalidades antes indicadas. De ahí que una adquisición o transmisión de un bien generado en un delito es en sí mismo un acto, en principio "neutro" que requiere aquella doble eventual finalidad de ocultación de la ilicitud o ayuda a elusión de consecuencias para adquirir relevancia-típica penal".

Centrada en la prueba indiciaria en el blanqueo, la STS 703/2016 razona en su FD 6º que el lavado de dinero no es un delito de sospecha, sino que es preciso constatar todos los elementos típicos, que resume en tres: "(p)ara la condena por un delito de blanqueo es necesaria como en cualquier delito la certeza más allá de toda duda razonable, basada en parámetros objetivos y racionales, de que concurren todos y cada uno de sus componentes típicos: i) una actividad delictiva previa idónea para generar ganancias o bienes; ii) operaciones realizadas con esos bienes con la finalidad de ocultar su origen y aflorarlos en el mercado lícito; y, iii) en el caso del tipo agravado, que el delito previo consista en tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas. Ninguno de esos puntos se puede "presumir" en el sentido de que pueda escapar a una certeza objetivable. No basta con una probabilidad o sospecha más o menos alta".

La STS 849/2016 narra dentro de su FD 4º: "(h)ubo, pues, transformación y transmisión del dinero con ánimo de ocultar o encubrir su origen ilícito y situarlo en el círculo económico legal. No estamos ante un uso, aprovechamiento o disfrute de sumas de dinero procedentes de la actividad delictiva con el fin de atender a las necesidades y gastos ordinarios de la vida diaria, sino que se trata de la inversión, mediante su ingreso en diversas cuentas corrientes, de importantes cantidades de dinero en la adquisición de bienes inmuebles y en su transmisión a terceros por gastos de reformas, para retornarlas encubiertamente a los circuitos económicos y mercantiles lícitos y normalizados [...]". Por su parte, en la STS 920/2016, su FD 11º, además de requerir la finalidad en el blanqueo, agrega una crítica al empleo de la teoría del bien jurídico para determinar el ámbito de la tipicidad³³¹.

³³¹ FD 11º de la STS 920/2016: "Ciertamente, tratar de señalar el ámbito de la tipicidad desde el examen del bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de dinero puede producir errores en la determinación de lo punible. La teoría del bien jurídico sirve para explicar la estructura, o la naturaleza, de los delitos, pero no es suficiente para determinar el ámbito de lo prohibido, máxime cuando desde la dogmática siempre se ha considerado a esa teoría como un criterio limitador del ius puniendi, y no un punto de apoyo para extender la tipicidad.

En otro orden de argumentos, esta Sala ha precisado la necesidad de restringir la tipicidad del blanqueo para evitar lo que sugiere el Ministerio fiscal en su informe, que todo delito con consecuencias económicas encuentre una doble tipicidad en el delito originario y en el blanqueo y la restricción ha de encontrarse, bien en la teoría de los actos copenados, como se ha sugerido en alguna Sentencia de esta Sala, como dijimos en la STS 858/2013, de 19 de noviembre, que: "En los casos en los que existe identidad entre las ganancias y beneficios resultantes de un delito y la realización de actos de conversión y transmisión sobre esos mismos bienes, no cabe la doble punición, del mismo hecho, como agotamiento del delito originario y como blanqueo de dinero, pues el mismo patrimonio es objeto de una doble punición penal. Esa doble punición lesionaría el non bis in idem y, además, ya aparece contemplado y recogido en la penalidad del delito antecedente como pena de comiso y entrega la pena pecuniaria, por lo tanto, ya está penado". En la jurisprudencia de esta Sala se ha buscado la restricción de la aplicación del autoblanqueo exigiendo una finalidad de ocultamiento o de encubrir. "Lo determinante –remarca la sentencia 265/2015– debe ser la aplicación del criterio que exige que la finalidad u objeto de ocultar o encubrir bienes, o ayuda al responsable de la acción delictiva de la que proceden, esté presente en todo caso para que la conducta integre el tipo delictivo sancionado". Como destaca la sentencia impugnada no concurre esa finalidad, quizás porque no se ha investigado, por lo que no resulta procedente declarar ningún error como el que se denuncia".

Entre las resoluciones del año 2017 que se adscriben a esta línea interpretativa podemos referir: la STS 139/2017, en la que se casa una previa condena basada en prueba indiciaria y que refleja en su FD 1º: “[...] pero este escueto contenido, no solo es insuficiente para evidenciar el conocimiento y la intencionalidad que precisa el delito de blanqueo de capitales, sino que ni siquiera refleja la confusión de patrimonios que se afirma en la sentencia [...]”. También podemos mencionar el FD 18º de la STS 149/2017, así como la STS 292/2017, que se muestra especialmente crítica en su FD 5º. En ella, el Excmo. Sr. DEL MORAL GARCÍA reprueba con dureza³³² las técnicas expansionistas del blanqueo. En la misma línea argumental se enmarca la STS 331/2017, en que se trata el autoblanqueo de dinero procedente del tráfico de cocaína, y cuyo FD 3º extracta las SSTs 1080/2010, 884/2012 y, fundamentalmente, la STS 265/2015, y concluye que “no basta con adquirir, poseer o utilizar de cualquier modo las ganancias obtenidas ilícitamente para cometer delito de blanqueo. Es necesario atender a la idoneidad de los comportamientos imputados para incorporar bienes ilícitos al tráfico económico; y también a que esta idoneidad sea abarcada por la intención del autor, a través de su propósito de rentabilizar en canales financieros seguros las ganancias obtenidas”. También participa de esta concepción la STS 362/2017, cuyo FD 2º resume los requisitos del blanqueo.

Por lo que respecta al año 2018, podemos citar: el FD 3º de la STS 134/2018, que alude a la finalidad de ocultar el origen de los bienes, o el FD 3º de la STS 256/2018, que enfatiza en la necesidad del elemento subjetivo del injusto en el lavado de activos. Por su parte, en la extensa STS 277/2018, de gran repercusión mediática por resolver el denominado *caso Nóos*, se analiza en uno de sus razonamientos jurídicos la conexión entre la legalización de fondos y la defraudación tributaria –por lo que será pormenorizadamente analizada en el tercer capítulo de este trabajo–. En cuanto a nuestro análisis relativo al fin perseguido, debemos consignar que en su FD 44º se refiere que “(p)ara que estemos ante un delito de blanqueo será necesario, de una parte, que se trate de operaciones en las que sea detectable una finalidad específica de encubrimiento del origen ilícito”. La penúltima STS sobre blanqueo del año 2018 mantiene esta interpretación. Así las cosas, en el FD 3º de la STS 642/2018 se parte de la tantas veces mencionada STS 265/2015 y se recuerda que: “[...] lo que diferencia el mero disfrute o aprovechamiento de las ganancias ilícitas por parte del autor, del delito de blanqueo cometido por él mismo, es que el tipo penal de blanqueo exige la finalidad de ocultar o

³³² FD 5 de la STS 292/2017: “(e)l art. 301 CP no es una puerta falsa por la que introducir, como de contrabando en nuestro ordenamiento penal un delito de enriquecimiento ilícito que ha sido recibido en algunos países con alborozo e incluso entusiasmo, pese a las complejidades dogmáticas que trae consigo (... y en algún otro, muy cercano culturalmente al nuestro, ha merecido el boicot de la correspondiente jurisdicción constitucional). El delito de blanqueo de capitales tipificado en el art. 301 CP no goza de un régimen probatorio relajado, ni legal ni jurisprudencial. Solo cuando el bagaje probatorio permita llegar a una convicción sin margen para una duda razonable, de que un sujeto maneja con alguna de las finalidades previstas en el precepto fondos o bienes que proceden de actividades constitutivas de delito, conociendo ese origen, o, al menos, representándose y mostrando indiferencia frente a ello (dolo eventual), puede abrirse paso una condena por delito doloso de blanqueo de capitales”. Sin embargo, a continuación incurre en una leve contradicción con sus propios postulados, ya que asevera tajante que “(t)ambién fluye con naturalidad del hecho probado la finalidad característica del delito de blanqueo de capitales: las operativas y mecánicas descritas son elocuentes. Res ipsa loquitur. El envío de dinero en remesas fraccionadas para evitar sospechas; o el cambio de billetes de monto escaso en billetes de mayor valor facial no precisan comentarios adicionales ni proclamaciones de lo obvio. Decir que son fondos procedentes de tráfico de drogas y que con ellos se hacen esas operaciones basta. Añadir que se hacía para ocultar su origen y poder introducir en el circuito lícito esos fondos sería pagar un tributo indebido al maestro Perogrullo, como lo sería atribuir ánimo de enriquecerse a quien bajo la amenaza de una navaja arrebatada a otro mil euros. Aunque no se precise esa motivación estaremos ante un delito de robo con intimidación”. No podemos compartir este último aserto por cuanto, si la finalidad ha de ser debidamente acreditada, las cosas no pueden hablar por sí solas, como reza el *adagio* transcrito. Si se sostiene esta postura restrictiva, en coherencia con ella, el hecho de que los fondos procedan del tráfico de drogas no sería suficiente para subsumirlo en el meritado tipo, sino que el fin u objetivo que subyace ha de ser constatado.

encubrir bienes, pero con el mecanismo de integrar los bienes de origen delictivo en el sistema económico legal y hacerlo con la apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita". Asimismo, en los años 2019 y 2020 se ha mantenido esta consolidada línea jurisprudencial, como es de ver en el FD 28º de la STS 366/2019, en el FD 2º de la STS 501/2019, en el FD 2º de la STS 226/2020, donde se califica la ocultación del dinero como "*actividad nuclear del delito de blanqueo de capitales*", o en el FD 8º de la STS 335/2020, donde se alaba la STS 265/2015, a la que se describe, como "*pieza básica*" y se dice que "*representa la oficialización solemne, por así decir, de unos criterios que ya habían hecho aparición en precedentes anteriores*".

Con esta breve selección de sentencias podemos llegar a la conclusión de que el Alto Tribunal español ha asumido, de forma prácticamente unánime, la tesis del carácter unitario en el blanqueo. Ello se pone de manifiesto si tenemos en cuenta que hemos analizado relaciones de ponentes variados, y que en todas ellas se muestra una línea común y sólida, tendente a restringir el ámbito del blanqueo de dinero mediante la exigencia de una finalidad de ocultación o encubrimiento en el agente.

3.2.1.2.- Las teorías diferenciadoras

Una vez que hemos efectuado el repaso doctrinal y jurisprudencial en que se sustenta la postura finalística en todas las conductas del lavado, debemos exponer los principales argumentos que ha aportado el sector que pretende la diferenciación dentro de los comportamientos típicos. Entre ellos, podemos iniciar nuestro estudio con las razones esgrimidas por ABEL SOUTO. Dicho autor efectúa un minucioso análisis³³³ de cuatro ámbitos interpretativos: gramatical, internacional, histórico y lógico-sistemático. En el plano gramatical subraya que el empleo del adjetivo "otro" conlleva, según el significado que le atribuye el diccionario académico, una separación entre las conductas del primer inciso y aquéllas tendentes a la ocultación, encubrimiento o auxilio. También arguye que, desde dicho plano interpretativo, carecería de sentido la inclusión en el precepto de comportamientos con mero carácter ejemplificativo, por cuanto ya tendrían cabida dentro de la realización de "cualquier otro acto" con tales fines, por lo que acude a los principios hermenéuticos y enuncia que, entre dos interpretaciones posibles, "es mejor la que da valor al contenido dispositivo de las palabra de la Ley que la que se ve forzada a negárselo". Otro motivo de índole gramatical se encuentra en la propia redacción del artículo 301.1 CP, ya que, con buen tino, matiza que el orden de colocación de los sintagmas apunta al deslinde, porque entre las primeras acciones y las segundas se interpone el inciso "*sabiendo que éstos tienen su origen en un delito*"³³⁴.

Finaliza ABEL SOUTO el análisis gramatical refutando los razonamientos iniciales de BLANCO CORDERO, quien consideraba que el anterior texto punitivo empleaba una "estructura semejante para incriminar comportamientos coincidentes", pero que ello no impedía que la doctrina mayoritaria considerase que la conversión o la transferencia requerían un ánimo de ocultación, de encubrimiento o de ayuda. ABEL SOUTO matiza que dicha premisa es errónea, ya que se había producido una variación esencial del antiguo artículo 344 bis h), básicamente residenciada en los signos de puntuación: en la redacción precedente existían solo dos comas que introducían una

³³³ ABEL SOUTO, M. *El delito...*, cit., pp. 93-102.

³³⁴ En la redacción actual del precepto, como sabemos, se alude a que tengan su origen "*en una actividad delictiva*", pero se ha respetado la dicción empleada por el autor en su monografía, publicada en 2005.

precisión “[...], o realizase un acto de participación en tales delitos, [...]”, con lo que se trataba de una aclaración suprimible, que no alejaba los verbos típicos y el complemento circunstancial “con el objeto de ocultar o encubrir [...]”. Por el contrario, el tenor literal actual engrosa el uso de signos de puntuación, alejando las conductas del primer inciso de las finalidades cristalizadas, con lo que aquéllas resultan aisladas.

En lo tocante a la coherencia con la normativa internacional de la que trae causa la regulación del blanqueo, ABEL SOUTO afirma que, en efecto, tanto en el texto vienés, como en el Convenio de Estrasburgo y en la Primera Directiva se supeditaban la “conversión” y la “transferencia” de los bienes a las finalidades de ocultación o encubrimiento. Dicho lo cual, precisa que tales textos demandaban que se tipificase la mera adquisición, la posesión o utilización de los bienes, siempre y cuando se tuviese conocimiento de su procedencia delictiva, y que en ellas no se requería ningún propósito. Así las cosas, el legislador español atendió dicha solicitud, lo que se consagró en el artículo 344 bis i) del anterior texto punitivo. Extrapola tal cumplimiento al artículo 301.1 CP, cuando castiga la adquisición –desde el 2010 también la posesión y la utilización– de los bienes a sabiendas de su origen. Por ello, considera entendible la posición de los autores que han puntualizado que en el artículo 301.1 CP se produce la fusión del número primero del anterior artículo 344 bis h)³³⁵ con el artículo 344 bis i)³³⁶, ambos del texto punitivo derogado. Concluye en este aspecto con que la redacción vigente ha operado un cambio radical en el ámbito de aplicación, ya que se dispensa el mismo tratamiento a las conductas del primer inciso, que tenían requisitos diversos tanto en la anterior legislación como en la normativa internacional de referencia.

En cuanto a la interpretación histórica, discrepa de los postulados que sostienen que vincular la finalidad con todas los comportamientos del artículo 301.1 CP es más acorde con el texto del anterior artículo 344 bis h), ya que tal consideración solo sería predicable de la conversión o de la transferencia, pero no de la adquisición. A ello añade que si la pretensión del legislador hubiese sido adecuar la regulación actual a aquélla, hubiera sido suficiente con reproducir el precepto, lo que no ha sucedido.

En el ámbito de la interpretación lógico-sistemática, ABEL SOUTO replica las críticas de los partidarios de la teoría monista, que arguyen que resulta ilógica la ubicación sistemática en un mismo precepto de conductas que requieren una finalidad específica y otras que no, contestando que no resultan tan diferentes unos comportamientos y otros, sino que todos orbitan en torno a un elemento común, que cifra en “la idoneidad para ocultar o encubrir la procedencia de los bienes y para auxiliar a los autores o partícipes en el hecho delictivo previo”. Por ende, esa idéntica razón de ser subyace en la incriminación efectuada en 1995 de toda conducta en que concurren unos elementos tendenciales específicos. En cuanto a los comportamientos del primer inciso, es decir, adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión, el legislador no ha considerado necesaria la exigencia de dichas finalidades, ya que “presume que semejantes comportamientos ya de por sí devienen apropiados para el encubrimiento o auxilio”.

³³⁵ El artículo 344 bis h) fue introducido en el anterior CP por la LO 8/1992, de 23 de diciembre, y presentaba el siguiente tenor literal: “1. El que convirtiese o transfiriese bienes a sabiendas de que los mismos proceden de alguno o algunos de los delitos expresados en los artículos anteriores, o realizase un acto de participación en tales delitos, con el objeto de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o de ayudar a cualquier persona que participe en la comisión de tales delitos, a eludir las consecuencias jurídicas de sus acciones, será castigado con las penas de prisión menor y multa de uno a cien millones de pesetas”.

³³⁶ El artículo 344 bis i) también se incorporó al texto punitivo mediante la LO 8/1992, y preceptuaba que: “El que adquiera, posea o utilice bienes, a sabiendas, en el momento de recibirlos, de que los mismos proceden de alguno de los delitos expresados en los artículos anteriores, será castigado con las penas de prisión menor y multa de uno a cien millones de pesetas”.

Avanza ABEL SOUTO que el elemento esencial por el cual ha de iniciarse la interpretación es con la determinación del bien jurídico penal y que, una vez precisado éste, ha de atenderse al entendimiento de la norma que mejor se adapte a la función de salvaguarda de dicho interés tutelado. Estima que las acciones del primer inciso del precepto analizado, según una interpretación teleológica, ya de por sí afectan tanto a la función de averiguar, perseguir y castigar los delitos –que corresponde a la Administración de Justicia–, como a la licitud de los bienes dentro del tráfico económico y financiero legal. A modo de síntesis de lo expuesto, detalla que, con base en los argumentos gramaticales y teleológicos relatados, se ofrece una sólida base para justificar la ausencia de finalidad en las conductas reseñadas, lo que no se ve negado por la normativa internacional, ni resulta incoherente con los textos supraestatales, que se presentan como “modelos mínimos de tipificación penal”.

En un trabajo posterior a la reforma del CP de 2010, ABEL SOUTO³³⁷ explica que, en cuanto a la redacción empleada, el legislador ha incurrido en una incorrección gramatical, ya que introduce una coma antitética entre las fórmulas “*convierta*” “*o transmita*”, que se hallan seguidas de una conjunción, sin que exista un inciso previo, con lo que se separa y se une al mismo tiempo. A su juicio era innecesaria la tipificación expresa de las conductas de posesión y de utilización, ya que quedaban abarcadas en la expresión “*o realice cualquier otro acto...*”. Si bien para el sector unitario esta nueva redacción no conllevaría consecuencias prácticas, para los partidarios de la postura diferenciadora sí las tendría, y se habrían equiparado tales conductas a la adquisición, conversión y transmisión de bienes, en las que no sería precisa la existencia de una especial finalidad. De este modo, defiende que el legislador, con tal modificación, parte de la base de esta última interpretación ya que, de lo contrario, “no habría sentido la necesidad de cambio alguno”.

LORENZO SALGADO³³⁸ también se adhiere a la postura diferenciadora. En su opinión, en el blanqueo existen tres modalidades de conducta básicas: dos de ellas tipificadas en el párrafo 1º del artículo 301.1 CP, y la tercera en el artículo 301.2 CP. Por lo que respecta a la primera conducta, estima que se concreta en la adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión de bienes con conocimiento de su origen delictivo. Dicha exigencia de conocimiento no integra un elemento subjetivo del injusto, sino que forma parte del dolo. Describe el delito como un tipo mixto alternativo, y constata que “de acuerdo con la opinión que me parece más correcta, esta tipicidad no reclama, más allá del dolo, finalidad alguna”, lo que fundamenta en el tenor literal del artículo 301.1 CP y en los criterios interpretativos lógico-sistemáticos, teleológicos e históricos. No obstante, agrega que esta cuestión tiene dividida a la doctrina, sin que se pueda predicar cuál es el sector dominante. Además, anota que, tras la incorporación en el año 2010 de las conductas de poseer y utilizar, “hay que extremar el rigor interpretativo y considerar atípicas aquellas acciones que no tengan una mínima idoneidad para llegar a comprometer el bien jurídico, por no resultar apropiadas en el caso concreto para ocultar o encubrir el origen de los bienes y por su falta de aptitud para dificultar las funciones de persecución del delito base”.

La segunda modalidad se encuentra en la realización de “cualquier otro acto para ocultar o encubrir”, en donde sí se requiere una finalidad expresa. En este caso nos encontraríamos ante un elemento subjetivo del injusto diferente del dolo, por lo que el tipo se estructura como un delito de resultado cortado en el que se contiene una especial

³³⁷ ABEL SOUTO, M., “Jurisprudencia penal”, *cit.*, pp. 154-158.

³³⁸ LORENZO SALGADO, J.M., “El tipo agravado”, *cit.*, pp. 223-226.

previsión de una tentativa con respecto al resultado previsto en el artículo 301.2 CP, por cuanto en este último delito se sanciona “la efectiva ocultación o encubrimiento” en relación con las características a que hace mención el precepto. Observa LORENZO SALGADO que en esta segunda modalidad, en atención a su configuración típica, un sector doctrinal entiende que no es posible la figura del dolo eventual. En último término, refiere que en la tercera conducta –la aludida en el artículo 301.2 CP–, el resultado mencionado integra la tercera de las tipicidades del blanqueo. En ella no es necesaria la presencia de un especial elemento subjetivo, por lo que no se cuestiona entre los autores la posible apreciación del dolo eventual en este caso.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ³³⁹ participaba inicialmente, según él mismo manifestó, de la tesis unitaria. Sin embargo, ha modificado sus postulados iniciales y refiere que “los argumentos gramaticales, teleológicos y político-criminales ofrecidos minuciosamente por ABEL me resultan concluyentes para respaldar la segunda de las tesis expuestas (la tesis que aboga por la diferenciación de conductas dentro del artículo 301.1 CP)”. Además, agrega que tal postura se encuentra ratificada por los documentos internacionales que propugnan la tipificación de la mera adquisición de bienes delictivos carente de finalidades, y resulta coherente con los textos de naturaleza supraestatal. ORTS BERENGUER³⁴⁰ también se adscribe a esta línea de pensamiento. Se muestra especialmente crítico con la técnica legislativa empleada en la reforma del año 2010, ya que califica como “complicada” la delimitación entre los delitos de receptación, encubrimiento y blanqueo y, como consecuencia, surge “la creación de insolubles problemas interpretativos, que fuerzan al jurista a hacer malabarismos para cohonestar el principio de vigencia con el de legalidad, y, por ello, con pobres resultados”. A la hora de esquematizar las diferencias entre los tres delitos, sintetiza los elementos del lavado de dinero, diferenciando entre las conductas de adquirir, poseer, utilizar, convertir y transmitir bienes, en las que es únicamente necesario que se cometan a sabiendas de que tienen su origen en una actividad delictiva, y quien realiza cualquier otro acto con las finalidades de ocultar o encubrir.

Para MATA LLÍN EVANGELIO³⁴¹, la sola tipificación de la posesión y utilización de los bienes como formas de blanqueo, sin más aditivos, resulta en sí misma “criticable”, por lo que comparte la tacha de inconstitucionalidad que “asocia la punición indiscriminada de dichas formas de criminalidad, que en su redacción actual, sin exigencia de finalidad restrictiva que limite la amplitud de su tenor literal, parece incompatible con los principios derivados de la norma fundamental”. Asimismo, después de exponer el criterio de restricción interpretativa del lavado de dinero que subyace en la STS 265/2015, matiza que “quizás no era ésta la vía correcta de reparación punitiva”, y argumenta que ello es así no solo porque del tenor literal del precepto no parezca desprenderse la posibilidad de exigir el pretendido elemento finalístico en todas las conductas del artículo 301.1 CP, sino porque considera que “dicha reparación debe articularse de forma distinta, a saber: mediante la propuesta de supresión del precepto por la vía del art. 4 CP”, y centra su análisis en algunos supuestos de autoblanqueo, atendiendo a su “escasa ofensividad”, así como a su carácter de actos ya penados en el delito principal.

³³⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “La dimensiónj” , *cit.*, p. 231.

³⁴⁰ ORTS BERENGUER, E., *op. cit.*, pp. 254 y 255.

³⁴¹ MATA LLÍN EVANGELIO, A., “La posesión y utilización de los bienes como formas de blanqueo”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N., *V Congreso...*, *cit.*, pp. 202 y 203 –en la nota 49 se adhiere expresamente a esta postura–, 210 y 211.

Como adelantamos al exponer la primera de las tesis, BLANCO CORDERO³⁴² ha variado sus postulados iniciales. Para dicho autor, el aspecto esencial viene constituido por el elemento gramatical, ya que, con la reforma del año 2010, el legislador “parece acoger ahora” una postura amplia en cuanto a la comprensión del lavado de activos. De este modo, critica la redacción empleada, dado que aleja las conductas típicas dentro del precepto en relación con los elementos subjetivos específicos. Por tal motivo, considera que la fórmula que debía de haberse utilizado sería “el que, para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, adquiera, posea, utilice, convierta, transmita o realice cualquier acto sobre los bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquier tercera persona [j] ”. De dichas precisiones se infiere que, a su juicio, el legislador ha consagrado la diferenciación de conductas dentro del tipo básico.

De un modo más escueto, y sin ánimo de agotar la materia, podemos aludir a otros autores que se han mostrado partidarios de la tesis diferenciadora; así, GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO³⁴³ entienden que, en la diatriba de atribuir carácter ejemplificativo a las conductas expresamente enunciadas al inicio del artículo 301.1 CP, o discriminar según los elementos subjetivos requeridos en cada una de ellas, concuerdan con este último sector doctrinal, afirmando que, en la adquisición, posesión, utilización, conversión y transmisión de bienes, basta con el conocimiento del origen delictivo, mientras que en las restantes conductas se requiere un elemento tendencial adicional, y que ello resulta coherente con la normativa internacional de referencia, que “propugna la incriminación de la simple adquisición de bienes carente de finalidades concretas”. CALDERÓN CEREZO³⁴⁴, al explicar el delito de blanqueo, consideraba –con anterioridad a la reforma de 2010– que en el apartado 1 del artículo 301 se podían diferenciar tres conductas (además de una cuarta, ubicada en el artículo 301.2 CP): i) “(e)l que adquiera, convierta o transmita bienes, a sabiendas de que estos tienen su origen en un delito grave”, y representarían los “genuinos actos de blanqueo”, encaminados a introducir los bienes de procedencia ilícita en el mercado legal. ii) “Realizar cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito”, lo que considera como favorecimiento real, propio del encubrimiento, con el que entraría en concurso de normas, y describía que los “actos típicos son autónomos respecto de la modalidad precedente y han de ser idóneos al fin de que se trata”. iii) “Realizar (cualquier otro acto) para ayudar a otra persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos”, conducta en la que nuevamente nos hallaríamos ante un encubrimiento, en este caso personal. También precisaba CALDERÓN CEREZO que, pese al carácter omnicompreensivo de las descripciones típicas y siguiendo a ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, no resultaba punible la mera utilización de dichos bienes, pese al conocimiento de su ilícita procedencia, si no concurrían “actos de ocultación o de encubrimiento”.

LANDROVE DÍAZ³⁴⁵ inicia su exposición tildando de “farragosa” y “confusa” la redacción del artículo 301.1 CP, “paradigmática de lo que no debe ser una norma penal”. Aprecia de modo concluyente que en dicho apartado “se invocan, en definitiva,

³⁴² BLANCO CORDERO, I., *El delito...*, cit., p. 505.

³⁴³ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 244.

³⁴⁴ CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivoj” , cit., pp. 272-274.

³⁴⁵ LANDROVE DÍAZ, G., “El blanqueo de bienes de procedencia delictiva”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *I Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 146.

dos conductas típicas diferentes”, y culmina su análisis destacando que las discrepancias doctrinales surgidas en torno a las modalidades de blanqueo desaparecen y se convierten en unánime rechazo de la incriminación de la fórmula abierta “*cualquier otro acto*”. Para VIDALES RODRÍGUEZ³⁴⁶ resulta capital atender al interés tutelado por la norma. Desde dicho presupuesto, destaca que concurren “serios inconvenientes” para asumir que se castiga la ocultación o encubrimiento de bienes de origen delictivo y, de forma simultánea, “entender –como así lo avala su ubicación sistemática– que estamos ante un delito puramente socioeconómico”. Por este motivo centra su atención en la afectación del bien jurídico y sostiene que “el orden socioeconómico se resiente por la inyección de bienes procedentes de la comisión de delitos, sin que nada añada la finalidad perseguida por el sujeto que, por tanto, debería ser irrelevante”. A ello agrega que si se precisase la meritada finalidad, se produciría un solapamiento inevitable con el delito de encubrimiento, que originaría dificultades a la hora de “justificar el dispar tratamiento punitivo que reciben ambas figuras”. El tenor literal del primer párrafo del artículo 301 CP da pie a GONZÁLEZ CUSSAC³⁴⁷ para afirmar que “parece desprenderse de su redacción la existencia de dos grupos de comportamientos”, y añade que en el primer grupo –constituido por las acciones del primer inciso– resulta “indiferente el ánimo que rige el comportamiento”, que puede estar dirigido por la voluntad de eludir el pago de tributos, de perjudicar a terceros, o bien, de ocultar la procedencia del bien. Por su parte, el segundo grupo de acciones está presidido por una “definición amplia y casuística”, se encuentra guiado por una finalidad específica y “se trata sin duda de un encubrimiento específico y cualificado”.

También QUINTERO OLIVARES³⁴⁸ ha tomado partido por esta postura ya que, al criticar los excesos en que incurre la modificación del año 2010 en cuanto a la expansión del ámbito del blanqueo, afirma que tan importante o más que la inclusión del autoblanqueo resulta “la sola posesión o uso de un bien que se sabe o se puede suponer (dolo eventual) procedente de un delito”, porque lleva a que se amplíen los supuestos de aplicación de la legalización de fondos. De este modo, pone como ejemplos el del individuo que tiene un cuadro o una joya que él mismo ha robado, o el que utiliza un vehículo de motor que ha sustraído previamente, en los que se podrían apreciar los dos delitos –el previo y el blanqueo–, de donde infiere las “extrañas consecuencias” que se producen al combinarse la posesión o utilización de los bienes con el autoblanqueo. Resalta que “a buen seguro el pre-legislador deseaba incriminar la posesión injustificable de bienes”, como demandan determinados textos internacionales de lucha contra la criminalidad organizada, y que resultaba atípica hasta el año 2010, con la salvedad del artículo 344 bis h, i), del CP de 1973, que incluía en el encubrimiento real la posesión y uso de bienes de origen delictivo. Centrado en la posesión o uso, se cuestiona qué significa que los bienes tengan “origen” en una actividad delictiva, ya que observa que ése es un punto central del problema interpretativo. En tales planteamientos no hace alusión a la

³⁴⁶ VIDALES RODRÍGUEZ, C., “La posesión y utilización de bienes como actos de blanqueo en la legislación penal española”, *Direito e Desenvolvimento: Revista do Curso de Direito*, vol. 3, núm. 6, 2012, pp. 56 y 57.

³⁴⁷ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., “Lección XXIX. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico (y XII): Receptación y blanqueo de capitales”, en GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (coord.), VIVES ANTÓN, T.S./ORTS BERENGUER, E./CARBONELL MATEU, J.C./MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C./CUERDA ARNAU, M.L./BORJA JIMÉNEZ, E./ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (auts.), *Derecho Penal. Parte especial*, 5ª edición revisada y actualizada a la Ley Orgánica 1/2015, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 466 y 467. (Ha de advertirse al lector que esta obra ha sido consultada mediante la Biblioteca Virtual de la editorial Tirant lo Blanch, y que en ella no coincide la numeración del paginado con la de la versión en papel, por lo que las discordancias numéricas que se observen, ahora y en lo sucesivo, se deben a dicho particular).

³⁴⁸ QUINTERO OLIVARES, G., “Sobre la ampliación del comiso y el blanqueo, y la incidencia en la receptación civil”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 12, 2010, pp. 12 y 13, disponible en <http://criminet.ugr.es/recpc/12/recpc12-r2.pdf>, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

finalidad pretendida por el agente, de donde se desprende que no la considera como un elemento esencial del tipo subjetivo en dichas modalidades comisivas.

En decir de BENÍTEZ ORTÚZAR³⁴⁹, el núcleo de la actividad tipificada como delito aparece en el artículo 301.1 CP, en el que, “con un marcado expansionismo punitivo” se recoge una modalidad de conducta mixta alternativa: por un lado, las conductas de adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir los bienes, sabiendo que tienen su origen en un delito, y por otro, cualquier otro acto tendente a ocultar el origen ilícito de los bienes o para ayudar a encubrir a las personas que hayan participado en la infracción a eludir las consecuencias legales de sus actos. La primera modalidad se corresponde de una forma más intensa con la concepción de blanqueo en sentido estricto, mientras que la segunda se corresponde más con el encubrimiento ya que, sin que se encuentre presente el ánimo de lucro, se destina a las finalidades apuntadas. Por su parte, REBOLLO VARGAS³⁵⁰ diferencia tres tipos de conductas en el artículo 301.1 CP, a saber: i) adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes; ii) realizar cualquier otro acto para ocultar su origen ilícito y iii) llevar a cabo cualquier otra conducta para ayudar o auxiliar a las personas que hayan cometido el delito previo a eludir las consecuencias legales de sus actos. De manera acorde con dicho entendimiento concluye que las dos últimas conductas vienen presididas por un elemento finalístico, que se evidencia en el uso de la preposición “para”, lo que constituye un elemento subjetivo del injusto específico y distinto del dolo que excluye la posibilidad de apreciación del dolo eventual en tales casos. No obstante, dicha figura sí sería admisible en las conductas del primer inciso.

Por su parte, MANSO PORTO³⁵¹ realiza un análisis comparativo entre las regulaciones española, peruana y alemana sobre la existencia de un elemento típico intencional en el delito de lavado de dinero, y sostiene que un argumento apriorístico de peso para negar dicho aspecto se encuentra en “la consideración del peligro que supondría dejar en manos de las meras finalidades subjetivas del individuo la significación jurídica de la conducta”. Sin embargo, se centra en una perspectiva normativa y afirma que la esencia de los delitos con elementos subjetivos del injusto se halla en que su estructura difiere, ya que se da “un elemento típico adicional que no tiene correspondencia en el plano objetivo”, y que “(d)e lo que se trata es de si (a) una conducta, por su fenomenología especial puede atribuírsele la aptitud de estar dirigida a una finalidad concreta que además es la que perseguía el autor”. Partiendo de dicha premisa, defiende que las regulaciones aludidas describen conductas que son objetivamente aptas para un determinado fin –la ocultación de un bien–, y que ello, además, resulta conocido por el autor. Sostiene que es “erróneo” acudir a la figura de los elementos subjetivos del injusto y sentencia que “(e)n ninguno de los dos casos se aprecia la existencia de un elemento de comprobación de carácter subjetivo que constituya un plus sin correspondencia en el tipo objetivo. En conclusión, creo que es acertado negar que se trate de un tipo penal con un especial elemento intencional”.

Para finalizar este repaso doctrinal podemos citar la desapasionada toma de postura de MORILLAS CUEVA³⁵², quien manifiesta que, en la tesitura de adherirse a

³⁴⁹ BENÍTEZ ORTÚZAR, I.F., *op. cit.*, pp. 139 y 140.

³⁵⁰ REBOLLO VARGAS, R., “Lección 25ª”, *cit.*, pp.780, 781 y 783.

³⁵¹ MANSO PORTO, T., *op. cit.*, 320-324.

³⁵² MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, pp. 79 y 80. Los postulados de dicho autor son seguidos por SÁNCHEZ ROBERT, que también participa de la “adscripción no unitaria de las conductas (SÁNCHEZ ROBERT, M.J., “La tipificación del delito de blanqueo de capitales en los ordenamientos jurídicos español y alemán. El expansionismo del Derecho penal y el autoblanqueo”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 119, 2016, p. 264).

una línea doctrinal o a otra, “me inclino, sin gran convicción pues supone una variable más del expansionismo que rodea al delito de blanqueo de capitales, por la segunda (en alusión a la teoría diferenciadora)”, y apunta que ello responde a los objetivos que parecen desprenderse de la formulación legislativa y de los textos internacionales. Así, el legislador incorpora una diferenciación cualitativa entre las primeras conductas, que no requieren otro elemento subjetivo que el conocimiento del origen de los bienes, y las restantes, “en las que por su mayor generalidad y menor intensidad las acompaña de finalidades específicas”. No obstante, no se atisban diferencias cuantitativas entre tales comportamientos, ya que la pena asignada es la misma.

En lo tocante a la jurisprudencia, si bien es cierto que con anterioridad a la tantas veces mencionada STS 265/2015 el Alto Tribunal no requería de una forma expresa el elemento subjetivo en todas las conductas del artículo 301.1 CP –con excepciones, como la pionera STS 1080/2010–, dicha resolución supuso un punto de inflexión y a partir de ella se ha convertido en doctrina jurisprudencial uniforme y constante. Por este motivo, no se observan sentencias discrepantes, que controviertan de modo expreso tal entendimiento. A lo sumo se produce un silencio en algunas resoluciones en cuanto a este particular, pero debemos reflejar que se trata, por tanto, de una cuestión pacífica en la Sala 2ª. No obstante, en ocasiones surgen resoluciones aisladas, como la STS 644/2018³⁵³, de 13 de diciembre de 2018, en las que se atiende a las distintas conductas de lavado que se contienen en el art. 301.1 CP, de donde se infiere que existen diferencias entre ellas y que, en última instancia, no todas han de estar guiadas por los específicos propósitos consagrados en el art. 301.1 CP.

Algún autor ha defendido que debe acudir a una vía intermedia que concilie ambas posturas. Así, DE MOSTEYRÍN SAMPALO³⁵⁴ apunta que la fundamentación de la STS 265/2015 resulta “parca”, ya que no explica qué sanciona el apartado 2 del artículo 301 si el primero se considera enfocado a la ocultación, así como el margen de apreciación de la conducta imprudente si siempre se requiere un elemento tendencial. También critica que la concepción de blanqueo que subyace en tal resolución no es la consagrada en el texto vienés, que ha pasado a ser Derecho interno en virtud del artículo 96.1 CE, y que su argumentación “reduce el delito de blanqueo de una manera incompatible con la normativa internacional”. Pese a ello, para dicho autor, se trata de la opción interpretativa

³⁵³ En su FD 2º enuncia: “La sala de instancia acertadamente fundamenta su decisión en las STS 279/13, de 6 de marzo; 120/13, de 20 de febrero y 258/12, de 30 de octubre, afirmando en su FJ Tercero que en cuanto a los requisitos del delito de blanqueo, “podemos extraer que en cuanto al tipo objetivo del artículo 301 del Código Penal, dicha norma describe las siguientes conductas delictivas: 1.- Adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes, sabiendo que provienen de la realización de una actividad delictiva, cometida por el agente o por cualquiera tercera persona (artículo 301.1 inciso primero); modalidad que tipifica comportamientos genuinos de blanqueo que son los encaminados a introducir los bienes de ilícita procedencia en el mercado legal, equivaliendo la conversión a la transformación de bienes en otros distintos, mientras que la transmisión supone lo contrario de la adquisición, es decir, extraer bienes de un patrimonio para integrarlo en el de un tercero. 2.- Realizar cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito (artículo 301.1 inciso segundo), tratándose en realidad de una conducta de favorecimiento real, propia del encubrimiento (artículo 451.22), con el que entraría en concurso de normas, siendo poco respetuosa con el principio de seguridad jurídica y la certidumbre y taxatividad que demanda la legalidad penal en su cumplimiento de tipicidad, la mención expresa que se hace a “cualquier otro acto”. 3.- Realizar (cualquier otro acto) para ayudar a quien ha participado en la infracción o delito base a eludir las consecuencias legales de sus actos (artículo 301.1 inciso tercero); de nuevo se tipifica una conducta de encubrimiento, ahora personal, por lo que entra en concurso de normas con el artículo 451.32, a resolver conforme el criterio de la alternatividad (artículo 8.4). Y 4.- Ocultar o encubrir la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de su procedencia ilícita (artículo 301.2); se tipifica ahora la denominada “receptación del blanqueo”, por lo que la conducta no recae sobre los bienes procedentes del previo delito, sino sobre los que ya han sido objeto de alguno de los actos de blanqueo descritos con anterioridad, lo que exige que tales bienes hayan experimentado ya alguna transformación”.

³⁵⁴ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R., “El delito”, cit., pp. 394-397.

más correcta “por ser la más restrictiva”. A continuación realiza una aproximación entre las dos corrientes doctrinales, considerando que la solución al problema se encuentra en que “cuando se adquiere, convierte o transmite (aunque no tanto cuando se posee o utiliza), siempre existe, si no un dolo directo de ocultar, al menos sí un dolo eventual puesto que se representa ese resultado como esperado, el bien aparentará origen lícito, y el sujeto lo asume y consiente”. Reconoce a continuación que dicho argumento es rebatible, puesto que tal apreciación del dolo eventual requiere que se consienta ese resultado posible, ya que, de lo contrario, no cabría dicha figura. Además, añade que, pese a que en algunos casos sí puede apreciarse la existencia de dolo eventual, en la mayoría de supuestos se verá absorbido por el verdadero dolo que concurre, el de enriquecerse. Por todo ello concluye que la causa de la discrepancia se halla en la ampliación del sentido del blanqueo operada por la Convención de Viena, que ha propiciado una tipificación “no del todo correcta”.

3.2.1.3.- Toma de postura

Una vez que hemos expuesto las principales aportaciones en un sentido y en otro, en este momento debemos efectuar nuestra toma de postura. En primer lugar hemos de tener presente que la regulación de la legalización de activos procede de fuentes internacionales, de convenios y de normas de la UE, lo que conlleva que la técnica legislativa empleada sea especial, fruto del consenso entre sistemas nacionales diferentes, lo que conduce a discordancias y disfuncionalidades. No obstante, el texto vienés es una Convención internacional, por lo que es indefectible su cumplimiento y la adaptación de la normativa española. De este modo, la tipificación autónoma de la nuda adquisición, posesión o utilización –sin elemento tendencial expreso alguno en su artículo 3.1.c.i)– supone un punto de partida en la exégesis del precepto del texto punitivo español.

También es relevante que en las definiciones de blanqueo de dinero recogidas en las directivas de la UE³⁵⁵, no se requiera en todas las acciones que concorra un elemento subjetivo especial. A este respecto, no compartimos por completo la afirmación de DEL CARPIO, cuando relativiza el valor de las Directivas de referencia por tratarse de “normas administrativas”. En este sentido, no podemos obviar el art. 3.1.c) de la Directiva 2018/1673 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2018 relativa a la lucha contra el blanqueo de capitales mediante el Derecho penal, atiende a: “1. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que las siguientes conductas, cuando se cometan intencionadamente, sean castigadas como delito: [...] c) la adquisición, posesión o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de la recepción, de que dichos bienes provienen de una actividad delictiva”. Debemos destacar que el Derecho de la UE goza de primacía y de efecto directo, y que el hecho de la pertenencia de España a la UE implica que la interpretación de nuestro ordenamiento ha de realizarse de conformidad con los postulados comunitarios, por lo que, si existe normativa europea al respecto, no puede ser soslayada ni infravalorada, antes al contrario, posee preeminencia en sus ámbitos competenciales específicos. Así las cosas, en el ámbito penal del blanqueo, la normativa comunitaria goza de relevancia, por lo que es

³⁵⁵ El artículo 1 de la Primera Directiva alude a la nuda “adquisición, tenencia o utilización”, si bien dicha definición de blanqueo fue levemente modificada en las siguientes normas comunitarias, que aluden a “adquisición, posesión o utilización”, como se observa en el artículo 1 de la Segunda, Tercera y Cuarta Directiva, respectivamente.

subsumible en las consideraciones del artículo 83 TFUE³⁵⁶, con lo que el tenor de las directivas ha de ser un relevante instrumento hermenéutico máxime si, como en este caso, la Directiva es de materia penal, como reza su propia denominación.

En segundo lugar, centrados en la propia literalidad del precepto, compartimos las críticas que de modo unánime se realizan a la defectuosa técnica legislativa empleada. Con todo, en la prolongada concatenación de enumeraciones y subordinadas, las conductas del primer inciso se encuentran lo suficientemente alejadas de la cláusula abierta como para llevar al lector a entender que existe una diferenciación o división entre ambas. Además, resulta poco convincente estimar que las cinco primeras conductas serían meros ejemplos de las acciones que pueden dar lugar al blanqueo: la finalidad de los textos punitivos no es poner ejemplos sino ser respetuosos en grado sumo con el principio de taxatividad de los tipos. Si bien la fórmula genérica puede rozar la vulneración del principio de legalidad, por no ser lo suficientemente concreta y dar lugar a dudas interpretativas, no cabe derivar que los comportamientos enunciados en el primer inciso sean precisamente especies de dicho género, antes al contrario, si el legislador hubiera pretendido dicha discutible finalidad, lo lógico hubiera sido que hubiera antepuesto la cláusula abierta y, con posterioridad, que hubiera enunciado algunas de sus concreciones.

En conexión con la redacción utilizada debemos poner la extensión de los elementos tendenciales contenidos en dicho apartado. Como bien apunta MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ³⁵⁷, las razones de la introducción de los elementos subjetivos del injusto se pueden reconducir a dos: la equivocidad del aspecto objetivo de la acción y el propósito de adelantar la línea de punibilidad. Asimismo, de modo coherente con la teoría significativa de la acción que postula, precisa que dichos estados mentales o anímicos no pueden ser equiparados a los estados y procesos físicos, por cuanto, al ser procesos internos, habrán de derivarse de la observación de sus “manifestaciones externas”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ considera que los elementos tendenciales contenidos en la “segunda modalidad” del artículo 301.1 CP tienen como razón de ser adelantar la línea de punibilidad. Sobre dicho aspecto refleja que un sector doctrinal ha abogado por renunciar a tal técnica “con el fin de simplificar la prueba en el proceso penal”. A su juicio, siempre que se opte por dicho adelantamiento de las barreras punitivas, sería conveniente convertir los referidos elementos subjetivos en elementos objetivos que expresen un peligro –ya sea hipotético o concreto–, y que denoten “una aptitud (objetiva) para lesionar el bien jurídico”. Además, se muestra crítico con la tendencia doctrinal y jurisprudencial de “deducir tácitamente de algunos delitos económicos la presencia de

³⁵⁶ Artículo 83 TFUE: “1. El Parlamento Europeo y el Consejo podrán establecer, mediante directivas adoptadas con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, normas mínimas relativas a la definición de las infracciones penales y de las sanciones en ámbitos delictivos que sean de especial gravedad y tengan una dimensión transfronteriza derivada del carácter o de las repercusiones de dichas infracciones o de una necesidad particular de combatirlas según criterios comunes. Estos ámbitos delictivos son los siguientes: el terrorismo, la trata de seres humanos y la explotación sexual de mujeres y niños, el tráfico ilícito de drogas, el tráfico ilícito de armas, el blanqueo de capitales, la corrupción, la falsificación de medios de pago, la delincuencia informática y la delincuencia organizada. Teniendo en cuenta la evolución de la delincuencia, el Consejo podrá adoptar una decisión que determine otros ámbitos delictivos que respondan a los criterios previstos en el presente apartado. Se pronunciará por unanimidad, previa aprobación del Parlamento Europeo. 2. Cuando la aproximación de las disposiciones legales y reglamentarias de los Estados miembros en materia penal resulte imprescindible para garantizar la ejecución eficaz de una política de la Unión en un ámbito que haya sido objeto de medidas de armonización, se podrá establecer mediante directivas normas mínimas relativas a la definición de las infracciones penales y de las sanciones en el ámbito de que se trate. Dichas directivas se adoptarán con arreglo a un procedimiento legislativo ordinario o especial idéntico al empleado para la adopción de las medidas de armonización en cuestión, sin perjuicio del artículo 76 [...]”.

³⁵⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico...* (PG), cit., pp. 266-271.

elementos subjetivos del injusto allí donde el legislador nada ha declarado de modo explícito”.

Estimamos que dichas premisas resultan especialmente aplicables al supuesto estudiado, dado que la redacción del precepto no revela, de un modo expreso, la propagación de las finalidades a todo el apartado, sino que el aspecto finalístico se residencia únicamente en el segundo inciso. Por ello, podemos observar que se ha efectuado, desde la teoría unitaria, una interpretación extensiva del elemento tendencial, con lo que nos hallaríamos ante un requisito adicional, no reflejado de modo explícito en el tipo para todos los comportamientos, ya que los signos de puntuación evidencian una separación y la existencia de incisos acotados e independientes. Por tanto, la combinación de ambos factores –del elemento gramatical y de la teoría de los elementos subjetivos del injusto–, nos lleva a ser respetuosos con el principio de vigencia y con la redacción empleada por el legislador. Así las cosas, entendemos que, frente a lo expuesto por DE MOSTEYRÍN SAMPALO, no es del todo preciso que la interpretación contenida en la STS 265/2015 sea la más correcta por ser la más restrictiva: en primer término, porque dicha intelección se deriva de un ánimo implícito o presunto; en segundo lugar, porque pugna con el tenor literal fijado y, en último término, porque la tesis diferenciadora conoce de otros elementos de restricción del alcance típico –a los que se aludirá posteriormente– en virtud de los cuales, sin necesidad de adular los elementos gramaticales del precepto, se consigue una limitación del alcance del blanqueo respetuosa con el dogma legalista.

En otro orden de consideraciones, se ha apuntado en alguna de las resoluciones judiciales analizadas –STS 920/2016, ponente Excmo. Sr. MARTÍNEZ ARRIETA– que no se debe acudir a la teoría del bien jurídico para limitar el alcance típico de las conductas³⁵⁸, por lo que no habría lugar a determinar el alcance del lavado de dinero mediante dicho instrumento. Frente a tal consideración debemos tener presente que el bien jurídico cumple una función crítica de la legislación ya que, como ha aseverado ROXIN³⁵⁹, “las normas penales son ilegítimas cuando tienen como objeto un comportamiento que no afecte ni al libre desarrollo del individuo ni a sus presupuestos sociales”. El autor alemán ha analizado si su concepción del bien jurídico resulta indeterminada, o bien si tiene aptitud para resolver problemas jurídicos actuales, y ha concluido que es útil y, acudiendo al ya aludido “esquema en tres escalones de la protección de los bienes jurídicos” desarrollado por HEINRICH, se puede determinar la legitimidad de la respuesta penal en el caso concreto. De este modo, si se atiende a “qué es lo que se pretende proteger, a quién y frente a qué”, al final de dicho análisis se obtiene “la conclusión de si el comportamiento incriminado afecta al libre desarrollo del individuo o a los presupuestos sociales de éste”. Por ello, si convenimos en la utilidad de la función crítica del bien jurídico, debemos discrepar de su entendimiento como mero elemento definidor de los tipos, o como elemento que no sirve para determinar el ámbito de lo punible. Sí goza de virtualidad para precisar si una conducta es o no apta para vulnerar el interés tutelado por la norma y, por tanto, si posee idoneidad para lesionarlo o ponerlo en peligro. En este sentido, debemos afirmar la utilidad del bien jurídico como

³⁵⁸ En el FJ 11º, ya transcrito parcialmente *supra*, se advierte que: “La teoría del bien jurídico sirve para explicar la estructura, o la naturaleza, de los delitos, pero no es suficiente para determinar el ámbito de lo prohibido, máxime cuando desde la dogmática siempre se ha considerado a esa teoría como un criterio limitador del *ius puniendi*, y no un punto de apoyo para extender la tipicidad”.

³⁵⁹ ROXIN, C., “El concepto”, *cit.*, pp. 5 y 11.

criterio corrector y limitador de la tipicidad, en conexión con otros elementos concomitantes que restrinjan el alcance del tipo.

Entre las críticas que se atribuyen a la teoría diferenciadora destaca que tiene un carácter marcadamente expansionista del tipo. A este respecto debemos matizar que, en efecto, si simplemente se atiende al tenor gramatical, se puede llegar a resultados absurdos, injustos y excesivos. No obstante, esta puntualización debe ceder si tenemos en cuenta que existen elementos o criterios de corrección, además del ya apuntado como esencial –la atención a los bienes jurídicos tutelados en el precepto y la idoneidad de la conducta enjuiciada para lesionarlos o ponerlos en peligro–, debemos poner en valor la teoría de los “actos neutros” o “adecuados socialmente”, que serían aquellas actividades de los profesionales enumerados en la Ley 10/2010 que³⁶⁰ “pueden conllevar un resultado de ocultación o encubrimiento de los bienes que tengan su origen en un delito”. Podemos extender dicha comprensión a cualquier otro profesional o particular que lleva a cabo la adquisición, el suministro o el disfrute de bienes o servicios, y en tal transacción o aprovechamiento se emplean o aparecen bienes de ilícita procedencia. Es más, el propio cobro de honorarios por prestadores de bienes o servicios de uso común y diario podría conectarse con el blanqueo si no existieran criterios de limitación, tales como la acción neutral, concretada en “el rol social” que se espera de un determinado sujeto en el ámbito de su profesión.

BAJO FERNÁNDEZ refiere que en el ámbito doctrinal se han propuesto diversos tratamientos dogmáticos de tales acciones: i) que afectan a la determinación de la pena, ii) que se circunscriben al ámbito de la justificación, iii) que nos hallaríamos ante un elemento ubicado dentro del tipo subjetivo, como un problema particular de dolo eventual, corriente que estima mayoritaria, o iv) como un elemento que afecta al tipo objetivo. Dicho autor toma partido por esta última línea de pensamiento y entiende que “es una cuestión que afecta fundamentalmente al tipo, en el que –como en todo análisis de tipicidad– hay que comprobar si el comportamiento del profesional crea un riesgo jurídicamente desaprobado y si ese riesgo se concreta en el resultado”. Además, considera que son de aplicación otros criterios de la imputación objetiva, tales como la prohibición de regreso o la adecuación social, ya que “de una actividad ordinaria y adecuada no puede derivarse la conducta típica de blanqueo de capitales”. Por ello, concluye que para valorar un comportamiento como neutral, “dependerá de que pueda calificarse como un riesgo jurídicamente desaprobado”, por lo que no sería acción neutral aquella que crea dicho riesgo que se concreta en el resultado.

Podemos convenir con BAJO FERNÁNDEZ en que las acciones neutrales han de ser analizadas en el ámbito del tipo objetivo y, por tanto, a la luz de los criterios de la imputación objetiva³⁶¹. De este modo, se convierte en un factor de restricción esencial en

³⁶⁰ BAJO FERNÁNDEZ, M., “La perplejidad”, *cit.*, pp. 19, 21, 24-27. Al iniciar su explicación, en la nota 16, BAJO FERNÁNDEZ enuncia algunos de los sinónimos empleados por la doctrina para referirse a las acciones neutrales: “conductas cotidianas”, “estándar”, “negocios normales en la vida cotidiana”, “conductas sociales y/o profesionalmente adecuadas”, “acciones conformes al ordenamiento jurídico”, “acciones en las que no existe solidarización con el injusto ajeno” o “conductas limitadas por la actividad profesional”, entre otras.

³⁶¹ En el mismo sentido AMBOS quien, después de afirmar que “una acción «neutral» es *per se* atípica porque no es socialmente dañosa o porque no lesiona o pone en peligro un bien jurídico”, argumenta que, tras el análisis de los comportamientos económicos habituales, no habría lugar a la imputación objetiva si “los correspondientes actos de aportación no incrementan el riesgo específico del hecho o éste no se ha realizado en el resultado concreto”, lo que concreta en su inadecuación para resultar “socialmente dañosos o concretamente peligrosos”. Concluye dicho autor que concurre la inexistencia de una fundamentación de un riesgo específico de un determinado hecho “cuando el mencionado umbral mínimo de relevancia no es superado o cuando el aporte resulta completamente irrelevante en el contexto del hecho”, (AMBOS, K., *Derecho Penal Internacional Económico*, Thomson Reuters Civitas, Madrid, 2018, pp. 114-118).

la interpretación del tipo de blanqueo: es perfectamente factible que, pese a que no se requiera el elemento subjetivo del injusto en todas las conductas del artículo 301.1 CP, se limite su alcance atendiendo a la existencia de comportamientos neutrales, que no implican una afectación del bien jurídico y que, por tanto, se consideran irrelevantes penalmente. Los ejemplos puestos de manifiesto en la STS 265/2015 –el uso de la piscina y similares– no serían reprimidos con esta interpretación, puesto que se puede valorar *ex ante* su naturaleza como acciones socialmente adecuadas, dentro del propio tipo objetivo, sin necesidad de precisar la finalidad perseguida. Al hilo de los actos neutrales, podemos mencionar a JAÉN VALLEJO y PERRINO PÉREZ³⁶², quienes han efectuado un análisis jurisprudencial del significado causal de las acciones cotidianas respecto del hecho principal y han extraído una serie de conclusiones: es preciso que la acción de colaboración “tenga un sentido objetivamente delictivo y que ello sea conocido por el que realiza una acción que, en principio, es socialmente adecuada”. Para atribuir relevancia penal a dicho comportamiento de cooperación habrán de tenerse en cuenta, entre otros elementos, que se favorezca el hecho principal, “que se revele una relación de sentido delictivo”, que tal conducta “supere los límites del papel social profesional del cooperante”, que se dé una adaptación al plan delictivo del autor o que con ello se produzca un incremento del riesgo.

Otro aspecto que debemos tener en cuenta es la tipificación del blanqueo imprudente en el artículo 301.3³⁶³ CP –sin perjuicio de que esta modalidad sea analizada con mayor detenimiento con posterioridad–. En este caso, si partimos del sistema de *numerus clausus* en la tipificación de los comportamientos imprudentes punibles –con el consiguiente paso de un sistema de *crimen culpae* a otro de *crimina culposa*–, resulta difícilmente compatible con ello que todas las conductas constitutivas de blanqueo requieran de una finalidad o intención, ya que los elementos subjetivos del injusto no resultan compatibles con la definición del delito imprudente. Desde postulados finalistas, HIRSCH³⁶⁴ sostiene que afirmar que “en este tipo de acción el contenido de la finalidad no juega jurídicamente ningún papel” resulta un análisis demasiado superficial del delito imprudente, ya que “la voluntad de la acción” posee una gran relevancia práctica, “porque sólo a través de la misma es posible, en suma, determinar la acción respecto a la cual debe examinarse la infracción del cuidado debido”, y que el contenido de la voluntad resulta determinante del grado de desvalor de la acción. Continúa HIRSCH su explicación refutando los postulados finalistas extremos, en los que, en el ámbito de los delitos dolosos, se concibe el resultado como una condición objetiva de punibilidad –significadamente, KAUFFMAN–, con lo que lo injusto del delito se agotaría en la tentativa acabada; en opinión del autor alemán, con tales premisas se desembocaría en el Derecho Penal del ánimo, y se muestra tajante al defender que “en el delito doloso el resultado típico pertenece a la acción porque queda comprendido por la voluntad que conduce el hecho”.

Sin embargo, centrado de lleno en el campo de la imprudencia, apunta que en el delito imprudente “la voluntad no está dirigida a la producción del resultado típico”, y debe diferenciarse entre el injusto delictivo inmediato y el mediato; mientras que en el injusto inmediato “se trata de lo injusto de la comisión de la acción voluntaria contraria a

³⁶² JAÉN VALLEJO, M./ PERRINO PÉREZ, A.L., *La recuperación de activos frente a la corrupción (La oficina de recuperación y gestión de activos)*, Dykinson, Madrid, 2016, p.74.

³⁶³ Artículo 301.3 CP: “3. Si los hechos se realizasen por imprudencia grave, la pena será de prisión de seis meses a dos años y multa del tanto al triplo”.

³⁶⁴ HIRSCH, H.J., “Sobre lo injusto del delito imprudente”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 16, 2005, pp. 212-216.

la norma”, por su parte, en el injusto mediato se producen los efectos no queridos “en los que se plasma el riesgo de la acción”, por lo que califica dicho injusto como “*dualista*”. Además, en relación con los elementos del tipo objetivo imprudente, concretados en infracción del deber de cuidado y previsibilidad objetiva, considera que, frente a aquellos autores que los separan de modo tajante, y que entienden que se produce una secuencia cronológica –en primer término, revisión de la infracción de la norma de cuidado y, en segundo lugar, el análisis de la previsibilidad–, ha de hacerse un estudio combinado o conjunto, ya que la mencionada previsibilidad es “un elemento constitutivo de la contrariedad al cuidado debido, pero no un criterio situado *junto* a esta en lo injusto típico”.

Una vez que hemos realizado esta breve introducción a los elementos del tipo imprudente, por lo que concierne al ámbito del blanqueo, debemos prestar atención a los postulados de FABIÁN CAPARRÓS³⁶⁵, quien adelanta que el lavado de activos imprudente es “una figura dotada de una arquitectura relativamente extraña al sistema”, y que el legislador no ha creado un tipo específico en que se aluda a la infracción de unos deberes de diligencia, sino que la remisión operada a los tipos dolosos perjudica su autonomía y genera una serie de problemas. Así las cosas, dado que el apartado 301.3 CP menciona los “hechos”, ha de entenderse que se refiere a los “actos intencionales contenidos en los apartados 1 y 2”, pero la carga subjetiva de dichos apartados implica que se limite –o se anule, en opinión de un sector doctrinal– la posibilidad de la comisión culposa en este ámbito. Después de analizar el conocimiento del origen ilícito de los bienes –en el que no nos detendremos en este punto–, FABIÁN CAPARRÓS refiere, de modo tajante, que el apartado 1 del precepto analizado “es absolutamente inidóneo para fundar una incriminación por blanqueo imprudente”, lo que constituye “una carga subjetiva incompatible con la comisión culposa e, incluso, con el dolo eventual”. Sin embargo, aprecia que dicha restricción al ámbito del artículo 301.2 CP no implica una limitación de carácter sustancial que afecte al ámbito de lo punible, ya que, en su opinión, el artículo 301.1 CP no es una tentativa expresamente tipificada del siguiente apartado, ni es un tipo alternativo que tenga por finalidad criminalizar otra conducta diferente, sino que “todas las conductas previstas en el art. 301.2 –salvo las realizadas con dolo eventual o, precisamente, con imprudencia– podrían quedar incluidas en la ilimitada amplitud de la cláusula “o realice cualquier otro acto”, en tanto no se estimen incluidas dentro de la colección de verbos “adquirir”, “poseer”, “utilizar”, “convertir” o “transmitir”, tal y como ha sido recientemente ampliada por la Ley Orgánica 5/2010”.

Por otro lado, DEMETRIO CRESPO³⁶⁶, siguiendo a CALDERÓN TELLO, entiende que, en realidad, en el ámbito de la legitimación de fondos por imprudencia, no ha de atenderse al deber de cuidado con que actúe el sujeto, sino que habrá que someter a consideración si “el sujeto destinatario de la norma de determinación no debe realizar comportamientos que superen el nivel de riesgo permitido, y que dicha superación se concrete en el resultado”. De acuerdo con dicha concepción dogmática de la imprudencia, “en el delito imprudente no existe un concreto deber objetivo de cuidado”, sino que se considera que se colma el tipo objetivo cuando “se supera el nivel de riesgo jurídicamente desaprobado para el bien jurídico”. En decir de DEMETRIO, “si se sigue esta línea de razonamiento se allanan buena parte de los problemas a los que hay que enfrentarse en este espinoso asunto”. Sin embargo, en este punto discrepamos de esta argumentación y

³⁶⁵ FABIÁN CAPARRÓS, E.A., “Algunas observaciones sobre el blanqueo imprudente de capitales (aspectos doctrinales y jurisprudenciales)”, *Iustitia*, núm. 8, 2010, pp. 67 y 70.

³⁶⁶ DEMETRIO CRESPO, E., “El blanqueo imprudente: algunas prevenciones sobre normativa de prevención y deber de cuidado”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *V Congreso...*, cit., p. 219.

debemos matizar que la ubicación sistemática de tal riesgo es debatida en la doctrina³⁶⁷: entre las posturas minoritarias podemos apuntar aquélla que lo concibe como un límite excluyente de la imprudencia –en que se incluirían DEMETRIO y CALDERÓN–, o la que considera que ha de reconducirse a la adecuación social; empero, en síntesis, las dos posturas mayoritarias son la que lo estudia como un criterio de la imputación objetiva del resultado y, en segundo lugar, la que reputa que se trata de una causa de justificación. En este caso, al igual que en las acciones neutrales, podemos estimar que nos hallamos ante un elemento que afecta al tipo objetivo y que sirve de restricción a la imputación objetiva del resultado, por lo que su presencia determinará que la acción sea atípica, sin perjuicio de que, si no concurre, pueda afirmarse la tipicidad y se valore, *a posteriori*, el aspecto subjetivo, lo que se realizaría en un momento posterior de la valoración. De este modo, si bien se valora el intento restrictivo mediante la normativización del riesgo permitido, entendemos que no ha de ser analizado en cuanto al aspecto subjetivo, sino que su potencialidad se alcanza mediante su empleo como criterio de corrección de la imputación objetiva, y mantenemos que en la imprudencia ha de concurrir tanto la infracción del deber objetivo de cuidado, como del deber subjetivo, amén de la previsibilidad antedicha.

Dicho lo cual, hemos de efectuar un breve paréntesis y afirmar la relevancia del riesgo permitido en el ámbito socioeconómico, toda vez que, en palabras de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ³⁶⁸, “en un modelo de economía de mercado resulta consustancial al adecuado funcionamiento del sistema económico la realización de actividades peligrosas para los bienes jurídicos”, por lo que será necesario que se realice la oportuna ponderación entre el valor del interés jurídicamente tutelado que se encuentre amenazado, el grado de peligro que le afecta y sus posibilidades de control y, en segundo término, la relevancia del interés social de la conducta peligrosa y los beneficios que pueda proporcionar, lo que MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ esquematiza, en el ámbito socioeconómico, en la ponderación entre la acción peligrosa para alguno de los bienes jurídicos protegidos y “el interés general de toda la comunidad en el adecuado desarrollo económico e industrial del país, que en buena medida lleva aparejada la realización de actividades peligrosas inmanentes al modelo económico constitucionalmente consagrado”.

No obstante, retomando el análisis de la imprudencia en el lavado de dinero, compartimos la postura de BENÍTEZ ORTÚZAR³⁶⁹, que sostiene que si se admite la necesidad de finalidades en todas las conductas del apartado 1 del artículo 301, “parece imposible afirmar el tipo imprudente”. Además, pone de relieve que el propio Alto Tribunal había aludido a las “dificultades dogmáticas” del blanqueo por imprudencia. Pues bien, si tenemos presente el principio de vigencia, elemento hermenéutico esencial en materia penal, y si pretendemos respetar el tenor literal de los tipos, no podemos soslayar que el artículo 301.3 CP menciona los dos apartados anteriores, tanto el 1 como el 2. Por ello, si en el apartado 1 todas las conductas han de estar guiadas por un elemento finalístico –tal como propugna la tesis unitaria–, resultaría incompatible con su estructura típica la comisión culposa, por lo que solo habría lugar a aplicar el tipo imprudente en relación con el apartado 2³⁷⁰. Tal entendimiento confrontaría con el principio de legalidad.

³⁶⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PG)*, cit., pp. 289 y 290.

³⁶⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PG)*, cit., pp. 291 y 292.

³⁶⁹ BENÍTEZ ORTÚZAR, I.F., *op. cit.*, pp. 148 y 149.

³⁷⁰ Como hemos transcrito *supra*, MARTÍNEZ ARRIETA pretende salvar dicho escollo centrando la atención en el deber objetivo de cuidado, por cuanto “la única solución posible es referir la posibilidad de la comisión imprudente a los supuestos de omisión del deber objetivo de cuidado sobre el conocimiento del origen de los bienes manteniendo, en todo caso, la exigencia del reforzamiento del elemento volitivo del dolo” (MARTÍNEZ ARRIETA, A., *op. cit.*, p. 385). No obstante, con dicha comprensión se desdibuja el tipo subjetivo del delito imprudente, ya que nos encontraríamos propiamente ante el dolo eventual, en que el sujeto asume las consecuencias de sus actos: si se precisa

De este modo, si admitimos que las cinco conductas del primer inciso del apartado 1 no precisan del meritado elemento subjetivo del injusto, es dable su comisión imprudente, se respetaría el tenor literal del artículo 301.3 y se negaría su posibilidad en las conductas que se hallen presididas por una finalidad.

Por todo lo expuesto hasta este momento, bien sea por las razones gramaticales, lógico-sistemáticas, históricas o internacionales desarrolladas hasta este punto, bien sea acudiendo a la teoría del bien jurídico, de los actos neutros, o al estudio del blanqueo imprudente, pese a que asumamos que la doctrina jurisprudencial mayoritaria en la actualidad –por no decir unánime– sostiene la necesidad de un fin en todos los comportamientos constitutivos de blanqueo, en este trabajo nos adscribimos a la tesis diferenciadora y consideramos que es preciso diferenciar dos grupos de conductas en el artículo 301.1 CP. No obstante, frente a las críticas vertidas contra la posición que aquí defendemos, hemos de precisar que se conjuga dicha concepción con una interpretación restrictiva, fundamentada en los distintos elementos doctrinales y jurisprudenciales, en orden a erradicar las teorías expansionistas del blanqueo: se persigue una comprensión del tipo lo más limitada posible, eso sí, respetando en todo caso los principios penales básicos y, significadamente, el dogma legalista, con todas sus implicaciones y elementos concomitantes. A su vez, se defiende que si el legislador pretende extender el elemento finalístico a todas las modalidades de blanqueo ha de llevar a cabo una modificación de la redacción actual del artículo 301.1 CP, porque la dicción vigente, aunque da lugar a equívocos y a interpretaciones divergentes, apunta a lo contrario.

3.2.2.- Adquisición

Centrados en las conductas típicas, hemos de partir de su análisis gramatical. Pese³⁷¹ a que en ocasiones se le atribuya a este criterio de interpretación el grado jerárquico inferior dentro de las formas interpretativas, en el ordenamiento punitivo el sentido de las palabras empleadas por el legislador posee una función trascendental, ya que, como constata GIMBERNAT ORDEIG citando a ENGISCH: “la letra de la ley no debe ser sobrepasada nunca cuando está en juego la imposición de una pena: *nullum crimen sine lege!*”. Asimismo, GIMBERNAT ORDEIG concluye que en el ámbito penal, y cuando el tenor literal resulta claro, el intérprete solo tiene dos opciones o alternativas: acoger el significado de los términos legales en toda su extensión, o bien, limitarlo; no obstante, matiza que si una interpretación que se encuentre fundada materialmente favorece al reo, “es lícito prescindir del «significado posible» de la ley penal”.

Después de realizar esta aclaración introductoria, válida para todos los verbos típicos que desarrollaremos, podemos tomar como punto de partida la definición contenida en el DEJ, que recoge la acepción técnica del Derecho Civil, y define adquirir como: “*hacer propio un derecho o cosa que a nadie pertenece o que se transmite a título lucrativo u oneroso, o por prescripción*”. En la línea técnica apuntada se han movido los distintos autores que han acometido el estudio de las conductas típicas del lavado. Así,

en todo caso la actuación guiada por alguna de las aludidas finalidades, la presencia del elemento volitivo resulta incontestable, por lo que la infracción del deber objetivo se ve sobrepasada por la probabilidad asumida por el agente de que se produzca la lesión o puesta en peligro del bien jurídico. Por ello, no solo concurriría una infracción de un deber de cuidado, sino que el sujeto ha aceptado dicha producción y la consiente.

³⁷¹ GIMBERNAT ORDEIG, E., *Concepto y método de la ciencia del Derecho Penal*, Tecnos, Madrid, 1999, pp. 45 y 49.

MORILLAS CUEVA³⁷² sostiene que dicha acción es equivalente a “ingresar con plena disponibilidad y cambio de titularidad bienes de origen delictivo sea cual sea el título con el que se hace”. También perfila que, si bien un grupo de autores considera que la transferencia de la propiedad debe realizarse mediante contraprestación –con lo que se excluiría de este campo la donación–, dicho postulado debe ser rechazado, por lo que se adhiere al sector doctrinal que admite la forma comisiva en adquisiciones a título lucrativo, tales como donaciones o herencias. Para FARALDO CABANA³⁷³, dicha conducta típica parece aludir a la “entrega a cambio de una contraprestación”. Sin embargo, afirma que la doctrina mayoritaria prescinde de dicha contraprestación³⁷⁴ y que, en todo caso, siguiendo a BLANCO CORDERO, la adquisición es “el ingreso de los derechos sobre los bienes de origen delictivo en la esfera jurídica de una persona, a título lucrativo u oneroso”. En un sentido similar se pronuncia GÁLVEZ BRAVO³⁷⁵, quien trae a colación la STS 483/2007, cuyo FD 3º refleja, de modo sintético, que “(a) *través de la adquisición se incorporan bienes al patrimonio propio ya sea el título de adquisición oneroso o gratuito*”. También se ha matizado que dicho comportamiento consiste en³⁷⁶ “la obtención de los derechos sobre los bienes de origen delictivo, o lo que es lo mismo, coger, lograr o conseguir esos bienes”.

ABEL SOUTO³⁷⁷ parte del vasto ámbito de la voz “adquirir”, por lo que aboga por una interpretación restrictiva. Por este motivo ensaya una definición amplia, descriptiva y analítica, ya que concibe la adquisición como la incorporación de un bien que deriva de un delito al patrimonio del blanqueador, afirmando que es preciso el incremento patrimonial, ya que “nos hallamos ante la obtención del dominio sobre los bienes ilícitos o la consecución de su disponibilidad plena y no, simplemente, en cualquier grado”. En lo tocante a la forma de la adquisición, subraya que puede revestir cualquier título, ya sea gratuito u oneroso, y que, en última instancia, aquellos autores que sostenían la necesidad de una contraprestación se basaban en la mayor frecuencia de tales conductas, porque tal requisito no se encuentra presente en la literalidad de la norma y resulta irrelevante dicho título a la hora de excluir del tráfico mercantil los bienes ilícitos.

Por su parte, BLANCO CORDERO³⁷⁸ constata que la adquisición es “un término de contenido complejo”, puesto que posee una gran amplitud y resulta de aplicación en “diferentes situaciones jurídicas en diversos campos del Derecho”. Asimismo, acude a la interpretación gramatical y apunta que en el diccionario se contienen varias acepciones, entre ellas, “comprar”, y manifiesta que en el lenguaje usual se suelen identificar adquisición y compra. Por lo que hace al significado jurídico del término, destaca que es el “incremento que experimenta el patrimonio de una persona a consecuencia de un determinado hecho o relación de Derecho”, y que, desde dicha perspectiva, el incremento patrimonial se produciría tanto cuando se produce un aumento del activo, como cuando se opera una disminución del pasivo. Agrega que son posibles tres formas de adquisición,

³⁷² MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, pp. 81 y 82.

³⁷³ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicosj” , *cit.*, p. 141.

³⁷⁴ Entre los autores que exigen una contraprestación, podemos citar a CALDERÓN CEREZO, quien aprecia que debe “mediar en todo caso alguna contraprestación pues la donación pura y simple de bienes de procedencia ilícita podría ser, en principio, conducta de blanqueo si bien que mediante una adquisición de esta clase no se posibilita el disfrute de los beneficios por autores y partícipes del delito precedente”, (CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivoj” , *cit.*, p. 272).

³⁷⁵ GÁLVEZ BRAVO, R., *op. cit.*, p. 38.

³⁷⁶ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 214.

³⁷⁷ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, *cit.*, pp. 105, 106, 109 y 110.

³⁷⁸ BLANCO CORDERO, I., “Principios y recomendaciones internacionales para la penalización del lavado de dinero. Aspectos sustantivos”, en BLANCO CORDERO, I./FABIÁN CAPARRÓS, E./PRADO SALDARRIAGA, V./ZARAGOZA AGUADO, J.A., *op. cit.*, pp. 109 y 110.

según la voluntad del adquirente: con su voluntad, sin ella o contra ella. En relación con el ámbito penal, describe que la adquisición se puede llevar a cabo tanto de modo unilateral por el propio sujeto –ejemplificado en la sustracción seguida de la posterior apropiación– como de forma concurrente con otra persona –bien sea de forma gratuita u onerosa–. En último lugar, centrado en los instrumentos internacionales de lavado de activos, entiende que la adquisición “consiste en el ingreso de los derechos sobre los bienes de origen delictivo”, y que no es preciso que se incremente el patrimonio, ya que también se produce blanqueo cuando se paga un precio muy superior al real por un bien, con lo que se daría una disminución patrimonial, y que tampoco se precisan ni el ánimo de lucro ni una contraprestación.

CALDERÓN TELLO³⁷⁹ lleva a cabo una interesante introducción civilista sobre los derechos reales y trae a colación los distintos modos de adquirirlos. Al hilo de su argumentación define la adquisición como “hecho jurídico mediante el cual una persona incorpora un derecho a su patrimonio”, y recuerda que los modos de adquirir son “aquellos hechos jurídicos a los que la ley atribuye el efecto de producir la adquisición de la propiedad y otros derechos reales”. De este modo, para que una adquisición “susceptible de incorporación patrimonial” se lleve a cabo, es preciso que se articule mediante negocios jurídicos de naturaleza privada. La consecuencia directa que se deriva de la incorporación patrimonial es “la inmediata disponibilidad de uso y de todos los derechos que el Derecho Civil patrimonial otorga al titular de un bien”. Frente a los postulados de BLANCO CORDERO, CALDERÓN estima que, en aquellos casos en los que se paga un precio superior al real por un bien, en puridad, no se produce una disminución patrimonial, ya que, si se parte de que el bien jurídico protegido por el tipo es la licitud de los bienes en el tráfico económico, la disminución patrimonial “es tan solo aparente porque el bien no debió jamás incorporarse a la circulación de los bienes lícitos”, y afirma categóricamente que “el bien de origen delictivo, aunque posea un valor en términos monetarios, jurídicamente no posee valor”. De este modo, aplica dichas consideraciones no solo a los casos de adquisición por precio superior al real, sino también a los casos de incremento patrimonial a título lucrativo, sin contraprestación, y no atiende a la repercusión contable en el patrimonio del sujeto activo, sino a la afectación del interés jurídico tutelado, puesto que, si se introducen los bienes en el circuito económico legal, ya se estaría cometiendo la adquisición punible.

No obstante, MARETTI SGRILLI SIQUEIRA³⁸⁰ rechaza la asimilación de las categorías propias del Derecho Civil, afirmando que no sería de aplicación en este caso la teoría de “la tradición o transmisión de la cosa con ánimo de lucro o beneficio”, dado que “la ley no produjo esa vinculación al factor lucro o provecho económico para fines del blanqueo”. De modo acorde con dichos postulados, finaliza relativizando los debates doctrinales sobre la necesidad de incremento patrimonial para apreciar la existencia de delito de lavado de dinero, por cuanto considera que “se trata de una discusión polarizada por el prisma criminológico” y zanja de modo contundente³⁸¹ que “la obtención del lucro es irrelevante para la ocurrencia del delito de blanqueo de capitales”.

³⁷⁹ CALDERÓN TELLO, L.F., *op. cit.*, pp. 180-182.

³⁸⁰ MARETTI SGRILLI SIQUEIRA, F.A., *op. cit.*, pp. 511 y 512.

³⁸¹ Pese a los términos empleados por MARETTI SGRILLI, hemos de constatar que la ausencia de ánimo de lucro en el blanqueo no es un elemento pacífico en la doctrina. Así, podemos mencionar a COBO DEL ROSAL/ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, quienes sostienen que el artículo 301 CP no recoge el ánimo de lucro porque “al haber «malcopiado» la Directiva sobre el blanqueo, ésta no habla de ánimo de lucro”. Conciben dicho ánimo como propósito de enriquecimiento, por lo que defienden que el tipo de blanqueo lo tiene incorporado. Reconducen el ánimo de lucro a un principio general del Derecho consistente en la prohibición del enriquecimiento injusto, que se encuentra recogido

Como se observa, las definiciones que han propuesto los autores resultan coincidentes en sus elementos esenciales. Podemos sintetizar dichas posturas y concluir que existe adquisición apta para dar lugar a un delito de legalización de fondos cuando se produce una incorporación de un elemento patrimonial a un patrimonio dado, con independencia del título por el cual se produzca, y que confiere al titular de aquél un pleno dominio o señorío sobre el activo incorporado. Asimismo, dicha entrada en el patrimonio del agente no precisa de un desplazamiento posesorio o de un acto físico de apropiación, por cuanto es posible que concurren otros títulos jurídicos habilitantes, tales como la adquisición de la nuda propiedad, con el consiguiente usufructo en favor de un tercero que mantiene el dominio directo, y sin perjuicio de que, en este caso, dicho tercero pueda cometer un propio delito de blanqueo mediante la modalidad de utilización. En este sentido, siguiendo las teorías del Derecho Civil, la *traditio* o entrega del bien puede revestir formas más o menos espiritualizadas, y ello no resulta óbice para estimar consumada la adquisición y, por ende, susceptible de ser penada.

Uno de los aspectos más controvertidos –hasta el año 2010– se encontraba en la virtualidad del derecho de posesión para dar lugar a una adquisición punible como modalidad de blanqueo. Un sector doctrinal consideraba que³⁸² la adquisición no solo conllevaba la propiedad o titularidad del derecho, sino que también se incluía en ella su mera posesión³⁸³. En este sentido, BLANCO CORDERO afirmaba que, frente a lo defendido por PALMA HERRERA, el alquiler de un bien de origen ilícito también debía ser reprimido como blanqueo, ya que, “quien alquila el bien adquiere un derecho sobre él, y puede actuar con la finalidad de ocultar su ilícita procedencia”. Por ello, dicho autor finalizaba señalando que la inclusión o no de la posesión como forma de adquisición iba a depender de la tipificación expresa de la propia conducta posesoria, puesto que, en caso negativo, “podría quedar incluido en la adquisición el derecho de posesión”.

Entre los autores que se manifestaron en contra de la inclusión de la posesión en el ámbito de la adquisición podemos citar a MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ³⁸⁴, quien refería que la exclusión de la posesión era preferible, ya que “restringe convenientemente el ámbito de aplicación de la norma penal a los casos en que tiene lugar un incremento efectivo del patrimonio del blanqueador, derivado de una obtención del dominio sobre los bienes”. ABEL SOUTO³⁸⁵ también se mostraba contrario a su inclusión, para lo que acudía a argumentos históricos y sistemáticos. En cuanto a las razones históricas, argumentaba que la doctrina interpretaba el artículo 546 bis f) del texto punitivo anterior en el sentido de considerar el incremento patrimonial del adquirente “siempre que no constituyese una toma de posesión de los efectos o ganancias procedentes de delitos relativos a drogas en sentido amplio, en cuyo caso surgiría la conducta típica de recepción”. A su vez, detallaba que en el artículo 344 bis i) del anterior CP, se castigaba a quien “adquiera, posea o utilice bienes”, por lo que, en virtud del principio de vigencia, “la posesión no podía ser embebida en la adquisición”. Por lo que concierne al elemento sistemático, apreciaba ABEL que en los documentos internacionales suscritos por España se diferenciaba entre la adquisición y la posesión, por lo que esta última no podía entenderse incluida en la primera. De este modo, terminaba afirmando que el CP vigente

en los tipos del texto punitivo, tanto de forma expresa como de modo implícito –como sucede en el blanqueo- (COBO DEL ROSAL M./ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, C., *op. cit.*, p. 91).

³⁸² BLANCO CORDERO, I., “Principios y recomendacionesj” , *cit.*, p. 111.

³⁸³ ROMERO FLORES, B., *op. cit.*, p. 312.

³⁸⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “La dimensión internacionalj” , *cit.*, p. 232.

³⁸⁵ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, *cit.*, p. 107.

había llevado a cabo una “despenalización parcial” de las conductas que tenían cabida en el anterior precepto –ello con anterioridad al año 2010, como ya hemos precisado–.

Para GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO³⁸⁶, después de la modificación operada en el año 2010, existe una superposición de conductas entre la adquisición y la posesión: en esencia estiman que “es evidente que quien adquiere también posee, y que para poseer es necesario previamente adquirir”. Por este motivo argumentan que, para dotar de virtualidad a la nueva regulación, ha de interpretarse que la adquisición punible queda reservada para aquellos sujetos que no han participado en modo alguno en el delito previo, con lo que se evitaría la infracción del *non bis in idem*, toda vez que “esta adquisición referida a los autores del delito previo formaría parte innegable de la dinámica comisiva del mismo”, de donde extraen que tal planteamiento dejaría vacía de contenido la conducta consistente en poseer, ya que, en primer término, se excluirían aquellos actos de quienes no han intervenido en el delito antecedente, que estarían cometiendo la conducta de adquisición; por otro lado, también quedarían fuera aquellos comportamientos de quienes poseen porque han cometido el delito previo, porque dicha posesión constituye un acto posterior copenado, cuyo desvalor ya se encuentra abarcado por el delito base.

Pese a la interesante reflexión de los últimos autores mencionados, en orden a cuestionar el ámbito de aplicación de la posesión, hemos de matizar que no toda adquisición conlleva una posesión, ni viceversa: es posible que se adquiriera un determinado bien y que no se posea, por lo menos, de forma directa. A título de ejemplo podemos citar la adquisición de un inmueble con dinero procedente del narcotráfico, y su posterior arrendamiento –bien de un piso, vivienda, garaje, etc.– por su titular: en este caso, el blanqueador no habría entrado en la posesión directa del bien –aunque sí detentaría la posesión mediata–, pero sí lo habría adquirido y habría ejecutado facultades dominicales sobre el bien en cuestión, como se aprecia en la propia realización de un negocio obligacional sobre él. O, en el caso inverso, también sería factible una posesión sin adquisición: en determinados contratos es posible que se transfiera la posesión de la cosa, sin que ello comporte ningún tipo de dominio sobre ella. Para una mayor claridad de esta exposición teórica podemos acudir nuevamente a un ejemplo: cuando se concierta un contrato de depósito³⁸⁷ sobre un bien de origen delictivo y el depositario conoce dicho origen o, por imprudencia grave, lleva a cabo una posesión punible. En este caso, estaríamos ante una posesión en la que no existe una previa adquisición. Por tanto, no compartimos la conclusión apuntada por los autores citados, toda vez que la praxis del Derecho de obligaciones y contratos es rica y variada, permite distintas modulaciones y entran en juego elementos obligacionales y reales que impiden una interpretación excluyente de carácter apriorístico, por lo que habrá que entrar a analizar el supuesto de hecho concurrente en cada caso concreto.

En último término debemos consignar que el TS ha acudido a criterios de interpretación restrictiva en el ámbito de las adquisiciones punibles. Como se refleja en la STS 642/2018³⁸⁸, ha de estarse al principio de insignificancia, máxime en aquellos

³⁸⁶ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 245.

³⁸⁷ El concepto del depósito civil se contiene en el artículo 1758 del CC: “*Se constituye el depósito desde que uno recibe la cosa ajena con la obligación de guardarla y de restituirla*”.

³⁸⁸ La STS 642/2018 recoge lo siguiente en su FD 7º: “[...] en las actividades típicas donde el autoblanqueo puede conllevar un doble desvalor, la aplicación del criterio del concurso real debe de hacerse desde criterios que no comporten un resultado acumulativo que refleje una punición desmedida, admitiendo una restricción teleológica que conduce a considerar atípicos los comportamientos que se proyecten sobre objetos materiales de cuantía irrelevante, en virtud de un principio de insignificancia evaluado desde el desvalor del resultado, en aquellos supuestos en los que

casos en los que se pueda castigar por el delito base y por autoblanqueo, y se toma como valor orientativo el límite mínimo de 15000 euros, que el GAFI ha establecido como monto que obliga a “una especial vigilancia”.

3.2.3.- *La tipificación de la posesión y de la utilización*

Por motivos sistemáticos, procedemos a realizar la introducción de ambas conductas de forma conjunta. Con esta medida se pretenden evitar redundancias y reiteraciones, ya que los dos comportamientos fueron suprimidos del texto punitivo a la vez, han sido objeto de reintroducción en el año 2010, concitan una fuerte crítica doctrinal y la mayoría de los argumentos empleados son coincidentes.

Como adelantamos en el apartado anterior, la regulación de la utilización y de la posesión en el ámbito del lavado de dinero ya existía con anterioridad al CP de 1995, si bien hemos de tener presente que existía un matiz en dicha redacción³⁸⁹, ya que se exigía que el sujeto hubiera recibido los bienes, lo que implicaba “una notable reducción del ámbito de lo punible”. Además, la opción seguida por el legislador español en el año 2010 se distancia³⁹⁰ del artículo 1.c.i) de la Convención de Viena y de la Directiva 2005/60, en los que se apuntaba la necesidad del castigo de la posesión y de la utilización “*a sabiendas en el momento de recibirlos, de que tales bienes proceden de alguno o algunos de los delitos*”, mientras que la norma española únicamente requiere el conocimiento de que tienen su origen en una actividad delictiva, por lo que se incluye el autoblanqueo, es decir, el lavado de los bienes por el propio sujeto que ha cometido el delito base, lo que ha dado lugar a enconados debates doctrinales³⁹¹.

CASTRO MORENO³⁹² expuso sus inconvenientes durante la tramitación del Anteproyecto de LO de reforma del CP del año 2008; así, siguiendo el informe del CGPJ sobre tal anteproyecto, apuntó que el legislador estaba operando una ampliación indebida, ya que el texto vienés se refería a la posesión y utilización de los bienes procedentes de delitos de tráfico de drogas, y no de cualquier delito. Además, matiza que también lleva a extralimitaciones el concepto de delito grave recogido en la Segunda y en la Tercera Directiva, ya que esta última, en su artículo 3.5.f), consideraba como “delito grave”: “*todos los delitos que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad de duración máxima superior a un año o, en los Estados en cuyo sistema*

se aprecia una nula incidencia de la acción en el orden socioeconómico. En todo caso, la evaluación de la insignificancia debe de hacerse desde parámetros objetivos que definan el contorno del bien jurídico objeto de protección, habiendo utilizado esta Sala (STS 809/2014, de 26 de noviembre) como claramente significativa la referencia cuantitativa de 15.000 euros, que el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) fija como importe que obliga a una especial vigilancia respecto de operaciones de blanqueo, y que se recoge también la Directiva europea 2015/849 [...], cuando dispone en su artículo 11 que los Estados miembros velarán por que las entidades obligadas apliquen medidas de diligencia debida con respecto al cliente, cuando estos realicen transacciones ocasionales por un valor igual o superior 15.000 euros”.

³⁸⁹ MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, pp. 82 y 83. El mencionado autor transcribe parte del artículo 344 bis i) del anterior texto punitivo, que aquí reproducimos de forma íntegra para una mayor comprensión del lector: “*Artículo 344 bis, i): El que adquiriera, posea o utilice bienes, a sabiendas, en el momento de recibirlos, de que los mismos proceden de alguno de los delitos expresados en los artículos anteriores, será castigado con las penas de prisión menor y multa [...]”.*

³⁹⁰ BENÍTEZ ORTÚZAR, I.F., *op. cit.*, pp. 140 y 141.

³⁹¹ Al autoblanqueo se atenderá con un mayor detenimiento en la tercera parte de este trabajo, precisamente al analizar la problemática de la relación concursal con el delito fiscal, por lo que en este momento solamente abordaremos aspectos tangenciales de dicha figura.

³⁹² CASTRO MORENO, A., “Reflexiones críticas sobre las nuevas conductas de posesión y utilización en el delito blanqueo de capitales en la reforma del anteproyecto de 2008”, *Diario La Ley*, núm. 7277, 2009, pp. 3 y 4.

jurídico exista un umbral mínimo para los delitos, todos los delitos que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad de duración mínima superior a seis meses". Con dicho entendimiento se abarcaría la mayoría de los delitos del texto punitivo.

En términos similares a los de CASTRO MORENO se ha pronunciado FERNÁNDEZ TERUELO³⁹³, para quien el castigo de tales conductas se deriva de una "aplicación extensiva" de la Convención de Viena. En su opinión, se trata de una respuesta penal "excesiva", que se fundamenta en varias razones: i) no son acciones aptas para dar apariencia de licitud al producto o beneficio derivado del delito. ii) La posesión de los bienes de un delito patrimonial cometido por terceros sería más cercana a la receptación o al encubrimiento. iii) La represión del mero aprovechamiento o de la posesión de bienes procedentes de delitos cometidos por terceras personas da lugar a "situaciones absurdas". iv) Se vulnera el principio de proporcionalidad "en sentido estricto y relativo", con un margen de maniobra muy reducido para el intérprete. v) La modalidad imprudente lleva a que se pueda sancionar de forma más severa a quien posea o utilice de forma negligente un bien que al sujeto que ha cometido dolosamente el delito del que procede. vi) La tipificación del autoblanqueo implica la posibilidad de una doble sanción para los autores y cómplices del delito base. vii) En último término, consideraba que los resultados serían más "sorprendentes" si se admitiese que en la fórmula "actividad delictiva" se incluían las faltas, ya que se mostraba contrario a tal entendimiento; no obstante, como hemos apreciado *supra*, con la desaparición de las faltas, los nuevos delitos leves sí serían incardinables en el tipo, con los nocivos efectos expansivos que ello conlleva.

De este modo, no es un fenómeno novedoso, sino que constituye³⁹⁴ una "novedad relativa". Así, VIDALES RODRÍGUEZ sintetiza algunas de las razones que llevaron al legislador del año 2010 a reintroducir tales conductas en el texto punitivo. En primer lugar dicha autora llama la atención de que la reforma legislativa aparece "huérfana de toda explicación", dado que el Preámbulo de la LO 5/2010 no incorporó ninguna referencia. Conjetura que, entre las razones de la modificación se podría encontrar el deseo del legislador de unificar el concepto de blanqueo penal y administrativo, con lo que se intentaría una suerte de aproximación entre el CP y la Ley 10/2010. Pese al elogio de dicha armonización –si es que el legislador la tuvo en cuenta–, VIDALES RODRÍGUEZ lamenta que no se haya conseguido.

Retoma la discusión doctrinal entre las finalidades del blanqueo y analiza los dos supuestos: aborda el estudio de la figura desde la teoría que hemos denominado monista o unitaria, y refiere que si no se requiere elemento subjetivo, la apreciación de la mera posesión o utilización conlleva una ampliación desmesurada del ámbito de aplicación. No obstante, matiza que, incluso con la restricción interpretativa de la tesis unitaria, tales conductas tendrían cabida en la fórmula abierta "cualquier otro acto". Además, subraya que la posesión y la utilización no tienen por qué suponer ningún tipo de enmascaramiento, por lo que, a diferencia de los otros verbos típicos, "no hay un distanciamiento entre los bienes y su delictivo origen ni, por las mismas razones, ha de suponer el auxilio a los responsables del delito del que los bienes traen causa". Certeramente añade la dificultad de deslinde entre ellas y la receptación o encubrimiento. En segundo lugar, acudiendo a la tesis diferenciadora, se cuestiona VIDALES

³⁹³ FERNÁNDEZ TERUELO, J.G., "El nuevo modelo de reacción penal frente al blanqueo de capitales (los nuevos tipos de blanqueo, la ampliación del comiso y su la integración del blanqueo en el modelo de responsabilidad penal de las empresas)", *Diario La Ley*, núm. 7657, 2011, pp. 4-6.

³⁹⁴ VIDALES RODRÍGUEZ, C., "La posesión", *cit.*, pp. 54-61.

RODRÍGUEZ si estos comportamientos son tan graves como para comprometer el bien jurídico tutelado, lo que se ve agravado porque en este delito, a diferencia de otros tipos, “no se establecen límites a partir de los cuales se consideran intolerables los ataques a dicho bien”. Por ello, acude a los principios de ofensividad y de intervención mínima.

A su vez apunta otro elemento problemático: la posibilidad de castigo por lavado de dinero de quien ha sido autor del delito previo. Nuevamente efectúa el análisis bifronte y relata que, desde la tesis restrictiva, sería absurdo conminar al autor del delito a que no tenga la intención de encubrir su delito o a que no eluda las consecuencias legales de sus actos. Desde la postura que no requiere finalidad alguna en las conductas del primer inciso del artículo 301.1 CP, nos hallaríamos ante la fase de agotamiento del delito previo, que resultaría irrelevante a efectos penales. Como reflexión final esboza VIDALES otra posibilidad: que se haya pretendido el castigo del mero aprovechamiento de bienes procedentes de delitos. Comparte las palabras de QUINTERO OLIVARES –ya mencionadas *supra*– relativas a la sanción de la posesión injustificable de bienes y advierte de los riesgos inherentes para los principios de proporcionalidad y *ne bis in ídem*, así como de las reminiscencias del Derecho Penal de autor que subyacen en la reforma legislativa mencionada.

A juicio de MATA LLÍN EVANGELIO³⁹⁵, España se ha extralimitado en sus obligaciones internacionales, ya que tanto la Convención de Viena como los restantes textos internacionales en la materia –Convenio de Estrasburgo, Convenciones de Varsovia, Palermo y Mérida– adoptan un sistema de incriminación “obligatorio/potestativo”, y entre las conductas que los Estados signatarios podían tipificar, a reserva de sus principios constitucionales y conceptos básicos de cada ordenamiento interno, se recogían la utilización y la posesión. Efectúa una matización en cuanto a las Directivas comunitarias en la materia, ya que “textualmente no imponen ninguna obligación sobre las concretas conductas que deben ser objeto de tipificación”, pero persiguen de forma implícita la regulación de las conductas integradas en sus respectivos artículos 1, con lo que “sin imposición expresa de tipificación, se consigue un efecto criminalizador subyacente más amplio”. Por todo ello concluye gráficamente que existe una “autoimposición legislativa”, sin compromiso nacional vinculante, que pugna con los conceptos y principios básicos de nuestro ordenamiento.

Dicha autora se muestra muy crítica con la reforma introducida en el año 2010 en el texto punitivo en este ámbito, cuestionando su necesidad, su proporcionalidad, la deficiente técnica legislativa empleada y “la paradoja” a que puede conducir la situación de que se encuentre mucho más penado el blanqueo que el delito base –ejemplificado en el poseedor de un objeto hurtado–. Estima que en todo caso tendrían cabida tales comportamientos en la realización de “*cualquier otro acto*” (en cuyo caso se requerirían las finalidades establecidas en dicha modalidad abierta de conducta). En su opinión, la razón de la criticada reforma se encuentra en “una pretendida obligación asociada al contenido de la Directiva vigente en el momento de la reforma de 2010”, aunque concreta que, probablemente, el motivo más poderoso haya sido el Tercer informe del GAFI sobre el cumplimiento de las recomendaciones antiblanqueo por España, en el que se concretaba que el CP no tipificaba en el artículo 301.1 CP la posesión y utilización, en contravención de las Convenciones de Viena y Palermo.

³⁹⁵ MATA LLÍN EVANGELIO, A., “La posesión”, *cit.*, pp. 194-198, 201-205.

DEL CARPIO DELGADO³⁹⁶ destaca que se desconoce cuál ha sido la motivación que ha guiado al legislador a reintroducir tales conductas en el texto punitivo. En su opinión, el alcance que ha de darse a tales verbos típicos depende de la postura que se adopte en cuanto a la interpretación del tipo, es decir, según se tome partido por la exigencia de un elemento subjetivo específico en todas las conductas de blanqueo, o no. Para dicha autora, que se adscribe a la primera postura, los verbos nucleares destacados son meros ejemplos que desempeñan “un papel indiciario” sobre aquellas otras conductas subsumibles en la fórmula “*cualquier otro acto*” –justificando que sean mencionadas expresamente en que “son las más frecuentes en la práctica”–. Sin embargo, incluso patrocinando la interpretación restrictiva, considera innecesaria dicha tipificación expresa. Para BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE y FABIÁN CAPARRÓS³⁹⁷ se trata de un aspecto negativo de la reforma del año 2010, que sitúa a este delito “ante un estresante flash back incoherente con su autonomía”, ya que dicha adición de acciones típicas “aproxima peligrosamente ciertas conductas demasiado cercanas a la receptación al ámbito del blanqueo”, puesto que se trata de comportamientos que, por su propia naturaleza, no tienen relación con los efectos socioeconómicos, característicos del lavado de dinero. En su opinión, el legislador ha incluido tales supuestos debido a que los juzgados y tribunales castigaban en ocasiones dichas conductas al amparo de la cláusula genérica. De forma escueta, ORTS BERENGUER³⁹⁸ discrepa de la técnica legislativa seguida por el legislador en este punto ya que, después de apuntar que la reforma del año 2010 se encuentra huérfana de justificación en su Exposición de Motivos, sentencia que la única posesión y la única utilización que deberían tener relevancia penal son “aquellas que resulten injustificables”, y aún en este caso, la receptación civil y el comiso constituyen “una alternativa preferible”, que nos distancia de la figura del Derecho Penal de autor.

Además de las observaciones anteriores, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ³⁹⁹ sigue en este punto a MANJÓN-CABEZA OLMEDA, y apunta de modo certero que cuando se trata de la posesión o de la utilización por un tercero que no ha participado en el delito base y que, por tanto, ni lo encubre ni lo oculta, es una “situación similar” a la participación a título lucrativo de los efectos de un delito, recogida en el artículo 122 CP, de la que solo se diferencia en que en ésta no concurre el conocimiento del origen delictivo de los bienes. Se reseña que en tal participación no surge sanción penal, ni se declara la responsabilidad civil, ya que solo se generaría una obligación de restitución o, en su caso, de resarcimiento. Como podemos apreciar, se da un evidente exceso punitivo, toda vez que, pese a que nos hallamos ante conductas próximas, la respuesta dada a la posesión o utilización punibles resulta exorbitante. Para GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ⁴⁰⁰, tales conductas deberían quedar excluidas del tipo, ya que, desde la perspectiva de los autores y los partícipes, se trataría de actos de agotamiento del delito previo; por otro lado, en lo concerniente a los terceros no intervinientes en el delito base, el mero disfrute no tendría aptitud ni idoneidad para vulnerar los bienes jurídicos puestos en liza, dado que ni se ocultan bienes, ni se incorporan al tráfico legal, ni se dificulta la labor de la Administración de Justicia en su detección. Así, únicamente se podría afirmar su tipicidad

³⁹⁶ DEL CARPIO DELGADO, J., “La posesión y utilización como nuevas conductas en el delito de blanqueo de capitales”, *Revista General de Derecho Penal*, núm. 15, 2011, pp. 21 y 22.

³⁹⁷ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FABIÁN CAPARRÓS, E.A., *op. cit.*, pp. 10 y 11.

³⁹⁸ ORTS BERENGUER, E., *op. cit.*, p. 255.

³⁹⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 615.

⁴⁰⁰ GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ, M., *op. cit.*, pp. 17 y 18.

en los supuestos de “testaferros que figuran como titulares formales o meros poseedores de los bienes para ocultar al verdadero titular”.

También podemos destacar en este apartado introductorio las objeciones vertidas por ABEL SOUTO⁴⁰¹, quien conecta la regulación expresa del autoblanqueo con el castigo de la posesión y de la utilización, apunta lo insatisfactorio de su desmesurado alcance y destaca que, para evitar el riesgo del *bis in idem*, ha de seguirse la categoría de los actos copenados impunes posteriores, en el sentido de considerar que la posesión por los autores o partícipes en el hecho previo solo puede ser sancionada como lavado de dinero cuando no quepa su castigo por el delito previo. Ello se puso de relieve por el CGPJ en el caso de los autores y cómplices de delitos patrimoniales y socioeconómicos, si bien esta matización solo es operativa en cuanto a la posesión, que forma parte de la consumación de dichos tipos, pero no en relación con la utilización. Sin embargo, para limitar en lo posible los excesos a que conduce la interpretación gramatical, ABEL SOUTO propone el empleo de los principios de insignificancia y del bien jurídico, en orden a efectuar una intelección teleológica que solo persiga los comportamientos que incidan en la órbita del bien jurídico tutelado, atendiendo a la idoneidad de los comportamientos en cuestión para incorporar bienes delictivos al giro o tráfico mercantil lícito.

Por su parte, pero centrada en exclusiva en el autoblanqueo, FARALDO CABANA⁴⁰² subraya que en aquellos casos en que la posesión o la utilización se hayan cometido por el autor o partícipe en el delito previo, pero no se haya producido un cambio de titularidad, o no implique una ocultación de los bienes sobre los que recae, no constituyen ataques al bien jurídico tutelado en la legitimación de fondos, sino que nos hallaríamos ante las fases de consumación o agotamiento de la infracción antecedente. Asimismo, añade que tales conductas, cuando se realizan por el interviniente en el delito base, “son ontológicamente inidóneas” para las finalidades preceptuadas en el artículo 301.1 CP, “por lo que parece claro que no se deben castigar”. Para finalizar este apartado introductorio podemos exponer una síntesis de los anteriores postulados, efectuada por MORILLAS CUEVA⁴⁰³, quien se muestra especialmente crítico con ambas conductas ya que no existía exigencia de su incorporación a nivel internacional, se rompe el modelo del blanqueo y se desnaturaliza el delito –puesto que no se trata de conductas de disimulo–. Estas razones sumadas a la introducción del autoblanqueo y a la ausencia de una cuantía o límite mínimo en cuanto al bien obtenido, conducen a “situaciones esperpénticas” desde una percepción garantista del Derecho Penal. Por todo ello, afirma tajante que la única pretensión político-criminal al respecto de estos dos comportamientos no ha de ser sino “su exclusión del texto punitivo”.

3.2.3.1.- Posesión

Si tenemos en cuenta la pluralidad de acepciones de la posesión contenidas en el DEJ, nos podemos hacer una idea de que es un fenómeno complejo, con multitud de aspectos y de matices. La primera voz, referida a su carácter general, la define como: “*tenencia de una cosa o disfrute de un derecho por una persona*”. A su lado se ofrecen otras modulaciones conceptuales, que podemos enumerar a título meramente

⁴⁰¹ ABEL SOUTO, M., *La expansión...*, cit., pp. 53 y 54.

⁴⁰² FARALDO CABANA, P., “Antes y después”, cit., pp. 61 y 62.

⁴⁰³ MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, p. 87.

ejemplificativo: civil, civilísima, continuada, de buena fe, de estado, de mala fe, en concepto de dueño, en nombre ajeno, ilegítima, injusta, inmediata, legítima, mediata, natural, pacífica, por otro, pública o viciosa, entre otras. Con su simple enunciado se puede apreciar que es un concepto dúctil, técnico, susceptible de adaptación a la disciplina jurídica en cuestión y que presenta perfiles distintos. Simplemente avanzando un paso más, por su relevancia específica, y dado que es una institución de Derecho Civil –de forma esencial–, debemos consignar en este punto la definición que se nos brinda de la posesión civil: “*tenencia de una cosa o disfrute de un derecho por una persona unidos a la intención de haber la cosa o derecho como suyos*”, que coincide con el contenido de los artículos 430 y siguientes del CC.

En cuanto al estudio doctrinal de dicha conducta, debemos mencionar las aportaciones de algunos autores destacados en la materia. En primer lugar, DEL CARPIO DELGADO⁴⁰⁴ refiere que, en virtud del principio de vigencia, y variando su postura anterior, la posesión ha de diferenciarse de la adquisición. Defiende que no cabe el castigo conjunto del delito previo y del autoblanqueo del sujeto que cometió el delito base por la simple posesión de los bienes, ya que se vulneraría el *ne bis in idem*, y delimita el ámbito de aplicación de dicha modalidad, dado que solo puede ser objeto material del delito de blanqueo el objeto material del delito previo si los actos de lavado no constituyen el delito antecedente, o “siempre que dicha acción no pueda ser consumida en el delito previo”. Además, aclara otros supuestos dudosos, como los productos, el precio, las ganancias o beneficios derivados del delito previo, que no pueden ser objeto de blanqueo por posesión, ya que quedan consumidos en el ilícito anterior. No obstante, sí podrían ser blanqueados dichos bienes si se realizasen otros actos tendentes a ocultar su origen ilícito, pero en este caso no nos hallaríamos ante la modalidad de blanqueo por posesión, sino ante un “blanqueo en cadena” o “blanqueo de bienes sustitutivos”. En este caso, aunque con reservas, DEL CARPIO admite el castigo por reciclaje del interviniente en la actividad delictiva primitiva.

También constata la autora estudiada que en los casos de receptación o encubrimiento, la posesión punible solo alcanza a los terceros que no hayan intervenido en tales conductas, en virtud de lo establecido en los artículos 298 y 451.2 del CP, respectivamente. A su vez, a propósito de estas dos figuras delictivas, surgen dudas en su conexión con la legalización de dinero, ya que, si bien, en principio, la modalidad de posesión puede ser cometida por cualquier tercero que no haya intervenido en el delito previo cuando su comportamiento esté dirigido a alguno de los fines del artículo 301.1 CP –de forma acorde con su adscripción a la tesis unitaria–, surge el problema de deslindar o trazar la frontera entre el blanqueo y dichos delitos, ya que “los límites entre los mismos han quedado difuminados”. Esta distinción no es solo teórica, sino que conlleva relevantes efectos prácticos en materia penológica –diferente gravedad de las penas–, así como en la influencia del delito previo en la determinación de la pena, ya que en la receptación y en el encubrimiento existe un límite máximo al marco penal, representado por la pena prevista para el delito base, que no puede ser superada.

Algún autor⁴⁰⁵ califica esta acción como demostrativa de una actitud pasiva, y acude a la definición del DRAE, en la que se le describe en su 6ª acepción como “*la situación de poder de hecho sobre las cosas o los derechos, a la que se otorga una*

⁴⁰⁴ DEL CARPIO DELGADO, J., “La posesión”, *cit.*, pp. 22-25.

⁴⁰⁵ GÁLVEZ BRAVO, R., *op. cit.*, p. 38.

protección jurídica provisional, que no prejuzga su titularidad". Para ABEL SOUTO⁴⁰⁶ nos hallamos ante el "mero ingreso del derecho en la esfera jurídica del blanqueador". Considera que con anterioridad a la reforma del año 2010, tales acciones quedaban excluidas del ámbito de la "adquisición", que requería la incorporación del bien procedente del delito al patrimonio del sujeto, con el correspondiente incremento patrimonial, así como la obtención del pleno dominio sobre tal bien. No obstante, con el nuevo tenor literal, queda embebido en el verbo nuclear el clásico ejemplo de los testaferros u "hombres de paja", que no experimentan el aumento patrimonial. En la anterior redacción, si bien tales comportamientos eran punibles en la fórmula "*o realice cualquier otro acto*", en dicho supuesto era preciso constatar que concurrían las finalidades allí expresadas, requisito que no se exige en la actualidad –para los partidarios de la teoría diferenciadora, asumida en este trabajo–. Con esta desmesurada amplitud se abarca, "en principio", a los transportistas, trabajadores de garajes, o depositarios que tengan conocimiento del origen ilícito de los bienes colocados bajo su posesión. No obstante, como adelantamos, ABEL SOUTO restringe esta comprensión mediante el recurso al principio de insignificancia, a la entidad del valor de los bienes y de la contraprestación satisfecha, así como a la idoneidad para incorporar los capitales ilícitos al giro o tráfico económico legal.

En consonancia con los postulados que atribuyen una base fáctica a la posesión podemos citar a MATALLÍN EVANGELIO⁴⁰⁷, quien matiza que la posesión por el tercero no interviniente en el delito previo tendrá una diferente naturaleza en función de la tipología delictiva subyacente, por lo que, en los delitos patrimoniales de apoderamiento estaremos ante una parte del comportamiento típico, sin posibilidad de valoración independiente, mientras que en los restantes delitos se tratará de un acto posterior no penado, ya valorado en la figura precedente. Estima que en este último caso no se da un autoencubrimiento impune, puesto que "dicha conducta no es apta para ocultar su delito previo". A la hora de definir la conducta típica de poseer manifiesta que se trata de "tener una cosa o ejercer una facultad con independencia de que se tenga o no derecho a ella", lo que, como adelantamos, la sitúa en el sector doctrinal que propugna una relación meramente fáctica entre el sujeto y los bienes.

Mientras que CASTRO MORENO⁴⁰⁸ refleja algunas de las anomalías de la tipificación de la posesión y parte del caso del autoblanqueo, ya que en todos los delitos de contenido patrimonial –significadamente en los de apoderamiento–, si se interpretan de un modo extensivo, siempre habría lugar a dicha modalidad de legalización de activos, porque la posesión es "consustancial a la propia conducta típica del delito", y no es un caso de agotamiento del delito, sino que "forma parte del propio comportamiento típico del delito". Constata la falta de coherencia y de proporcionalidad en los casos de posesión de bienes procedentes de un delito previo en que no ha intervenido el blanqueador, ya que puede resultar más severamente penada dicha posesión y, en último término, la tipificación de la posesión imprudente puede dar lugar a "situaciones descabelladas desde el punto de vista penal", que serían ilógicas, como la existencia de delito por la mera posesión de un bien, que no se ha adquirido –ya que sería otra modalidad–, sin que se obtenga un provecho de él –que se incardinaría en la utilización punible– y del que se

⁴⁰⁶ ABEL SOUTO, M., "La reforma penal española de 2010 sobre el blanqueo, las nuevas técnicas de comisión delictiva y el uso de las telecomunicaciones para el blanqueo", en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords), *III Congreso...*, cit., pp. 176 y 177.

⁴⁰⁷ MATALLÍN EVANGELIO, A., "El "autoblanqueo" de capitales", *Revista General de Derecho Penal*, núm. 20, 2013, pp. 23-25.

⁴⁰⁸ CASTRO MORENO, A., "Reflexiones críticas", cit., pp. 4 y 5.

desconoce su origen delictivo, lo que llega a su máximo exponente al comprobar que se penaría con mayor rigor que muchas figuras dolosas. Por otro lado, LAMPE⁴⁰⁹ se ha mostrado contrario a la tipificación de la posesión como conducta punible, centrando sus postulados en uno de los bienes jurídicos afectados por el delito de lavado de dinero, a saber, la Administración de Justicia. En consonancia con ello, ha manifestado que la obtención consciente de la detentación no puede ser castigada, ya que “puede ser absolutamente de interés para la Administración de Justicia”. Agrega que los capitales sucios se encuentran más al alcance de los órganos de persecución estatales en las entidades bancarias que bajo el poder de organizaciones criminales, de donde se infiere que en dicho supuesto, semejante posesión sería beneficiosa desde el punto de vista del comiso de tales ganancias.

CALDERÓN TELLO⁴¹⁰ realiza un interesante análisis de la posesión punible partiendo de la diferencia civilista entre “posesión”, concebida como relación de hecho de una persona con una cosa, como algo diferente de la propiedad, entendida como relación de derecho. Apunta como atributos de la posesión civil su carácter provisional, calificándola como “apariencia jurídica de una titularidad jurídica real”, así como su naturaleza temporal, y que se diferencia de aquellos otros derechos reales a los que el ordenamiento otorga una protección definitiva. A su vez mantiene que se ha superado la tesis tradicional que requería la presencia de dos elementos: del *corpus* (la cosa o derecho) y del *animus* (la intención o voluntad de haber la cosa como dueño y comportarse como tal), y puntualiza que el sector mayoritario de la doctrina civilista moderna conceptúa la posesión como: “señorío de hecho sobre el bien poseído respecto de la conciencia social”. No obstante, después de esta introducción, defiende que la construcción propia del Derecho Civil no resulta extrapolable de modo pleno al ámbito penal, ya que: i) en el Derecho Privado se considera un objeto necesitado de protección, mientras que en el blanqueo se proscribía como una conducta que atenta contra un bien jurídico. ii) En el ordenamiento civil se enmarca dentro de los derechos reales, mientras que para él se trata de un simple hecho.

Dentro de su concepción funcionalista, CALDERÓN TELLO concreta que con la proscripción de la posesión “se prohíbe el dominio de hecho que se tenga sobre bienes de origen delictivo”, y agrega que resulta intrínseco en dicho entendimiento que el dominio que se ostenta sobre la cosa impone una obligación a todos los demás –*erga omnes*– de respetar dicha relación con el bien o derecho. A su juicio, las teorías que se centran en diferenciar la posesión de la adquisición o de la mera tenencia, o las que abordan el estudio desde posiciones objetivas o subjetivas “carecen de repercusión”, y son “irrelevantes”, ya que lo fundamental es “que se aprecie poder de dominio sobre un bien cuyo origen sea un delito sin que se ostente la titularidad jurídica del mismo, para imputar por el delito de blanqueo de capitales”. A la misma línea de pensamiento se adscribe MENDOZA LLAMACPONCCA⁴¹¹, quien pone el foco de atención en que se trata de una “situación fáctica de señorío”, que se ostenta sobre los activos procedentes del delito, y subraya que para su subsunción típica “es indiferente que el dominio sobre los bienes de procedencia delictuosa surja de un título jurídico” o no, ya que la posesión implicaría

⁴⁰⁹ LAMPE, E.J., *op. cit.*, p. 131.

⁴¹⁰ CALDERÓN TELLO, L.F., *op. cit.*, pp. 184-191.

⁴¹¹ MENDOZA LLAMACPONCCA, F.N., *El tipo base del delito de lavado de activos en el Perú (arts. 1, 2 y 3 del decreto legislativo n° 1106): apuntes desde el derecho penal español*, Tesis doctoral, Universidad de Salamanca, 2017, pp. 437 y 438.

únicamente un poder sobre los rendimientos económicos procedentes del delito fuente, “sin necesidad de que se ostente un titularidad jurídica sobre aquéllos”.

Por otro lado, BLANCO CORDERO⁴¹², centrado en los instrumentos internacionales, ha intentado aportar una serie de criterios para discriminar la tenencia y la posesión, toda vez que en algunas normas supranacionales resultan punibles ambas conductas. Por este motivo, pese a que un sector doctrinal tienda a equiparar ambos comportamientos, es necesario delimitarlos. Siguiendo a LUZÓN PEÑA, constata que en la posesión es precisa “una disponibilidad real y actual”, por lo que no sería suficiente con la mera puesta a disposición en un determinado lugar. Por ello concluye BLANCO que en la tenencia (material o no) puede concurrir la disponibilidad del bien, pero ello no es esencial, mientras que en la posesión es precisa siempre dicha disponibilidad, real y efectiva, y asevera que “en el ámbito del lavado de activos parece más correcto entender la posesión como la tenencia (material o no) de bienes procedentes de un delito, disponibles real y efectivamente”.

La plena disponibilidad sobre el bien ha sido utilizada por algún autor⁴¹³ como elemento determinante para conceptualizar la existencia de una posesión punible en sede de blanqueo, en la que el sujeto “tiene a su disposición bienes aún sin haberlos adquirido”. A juicio de ESPAÑA ALBA, el poseedor tiene la relación de disponibilidad sobre la cosa, el ánimo de poseerla como propia, con lo que se centra en el contenido del artículo 430 CC. Asimismo, trae a colación un caso práctico muy debatido en la doctrina, el del propietario del garaje en el que un narcotraficante aparca sus vehículos, con conocimiento por parte de dicho propietario del origen ilícito de tales bienes. Frente al sector doctrinal que considera que nos hallamos ante un comportamiento neutro no subsumible en el artículo 301.1 CP, ESPAÑA advierte que dicho agente sería partícipe en el blanqueo, ya que habría prestado su colaboración para que el bien fuera ocultado⁴¹⁴. Sin embargo, pese a que con posterioridad se efectuará nuestra toma de postura, debemos apuntar que no compartimos semejante interpretación: en este caso, siguiendo los propios postulados del autor, el propietario del garaje no tendría la plena disponibilidad sobre los bienes –los vehículos del narcotraficante–, sino, en todo caso, nos ubicaríamos en la esfera del depósito y la obligación de conservación, pero no cabe considerar a dicho guardacoches como poseedor a efectos de blanqueo. A lo sumo cabría atender a la fórmula genérica “*realice cualquier otro acto*”, en cuyo caso sería precisa la constatación de las finalidades típicas antedichas.

En la misma línea argumental, podemos mencionar otro ejemplo tratado por la doctrina que resulta útil para perfilar el ámbito punible en el delito de lavado y el deslinde entre la mera detentación y la posesión: nos referimos a las consignas y cajas fuertes existentes en las entidades bancarias a disposición de sus clientes. Podemos partir del supuesto analizado por ABEL SOUTO⁴¹⁵, en que analiza una resolución del Alto Tribunal

⁴¹² BLANCO CORDERO, I., “Principios y recomendaciones”, *cit.*, pp. 111-113.

⁴¹³ ESPAÑA ALBA, V.M., *Blanqueo de capitales y secreto bancario*, Tesis doctoral, Universidad de Granada, 2016, pp. 118 y 119.

⁴¹⁴ Para justificar su postura trae a colación una cita de DE ALFONSO LASO, también reproducida en MARETTI SGRILLI SIQUEIRA, F.A., *op. cit.*, p. 516, nota 1111: “¿ se despejan así las dudas en todas aquellas acciones en que el sujeto activo del blanqueo de capitales tenía una función meramente de guardián de los bienes de procedencia ilícita” (DE ALFONSO LASO, D., “La modificación del delito de blanqueo de capitales, arts. 301 y 302 CP”, en QUINTERO OLIVARES, G. (dir.), *La Reforma Penal de 2010: Análisis y Comentarios*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 254-255).

⁴¹⁵ ABEL SOUTO, M., “Ocultación de dinero procedente del narcotráfico en una caja de seguridad (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo nº 155, de 19 de febrero)”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 13, 2004,

en que se condenó por blanqueo a un individuo que había facilitado su caja de seguridad de una entidad bancaria, así como una cuenta en ella, para ingresar dinero procedente del narcotráfico de su hermano y de la pareja de éste. El TS le condenó por un delito de blanqueo del artículo 301.1 CP. ABEL SOUTO aborda la subsunción típica de la ocultación de dinero derivado del narcotráfico en una caja de seguridad y desecha las conductas del primer inciso del artículo 301.1 CP. No existe adquisición por el sujeto, ni por la entidad bancaria –que no engrosan su patrimonio– y, en cuanto a ésta última, en principio desconocería el contenido de lo depositado en la caja fuerte, ya que solo podrían comprobarlo si se hubiera declarado que se trata de dinero o de joyas.

Tras descartar las restantes conductas del primer inciso –la conversión y la transmisión–, considera que en el contrato de cajas de seguridad, los hechos de los banqueros y testafierros que conocen el origen delictivo de los bienes, y las finalidades típicas del precepto, sí serían inicialmente subsumibles en los indeterminados actos de ocultación, encubrimiento o auxilio. También sostiene que en el artículo 301.2 CP se contiene el tipo básico del blanqueo, mientras que el apartado 301.1 CP “funciona como una regulación específica de ciertas tentativas” y que, en el caso estudiado, dado que se produjo el resultado, debería haberse aplicado el artículo 301.2 CP, ya que se ocultaron más de 23 millones de pesetas procedentes del narcotráfico.

Este caso nos sirve para contextualizar la problemática hermenéutica y constatar que, a la luz de la normativa vigente en la actualidad, surgirían dudas a propósito de si en la fase inicial, cuando aún no se ha producido el resultado, habría lugar a una posesión punible como lavado de dinero o si, por el contrario, nos hallamos ante una mera detentación en la que, a lo sumo, habría que estar a la posible existencia de los indeterminados actos de ocultación, encubrimiento o auxilio, con sus finalidades inherentes; es decir, si en este ámbito ha de diferenciarse entre el poseedor y el servidor de la posesión, o si ambas figuras son equivalentes. Como hemos observado, el concepto de posesión es contingente, poliédrico, está sujeto a la interpretación de cada autor y, en consecuencia, existe inseguridad jurídica en su aplicación. Si se acoge un concepto fáctico de la posesión, no habría lugar a la distinción, por cuanto el mero hecho de detentar el bien sería suficiente, y el sujeto que tiene en su caja fuerte bienes, aunque no sean suyos, estaría poseyéndolos, con lo que su comportamiento sería subsumible en el tipo.

Sin embargo, si se sigue una concepción más restrictiva, ha de valorarse la carga jurídica de la conducta en cuestión y, en última instancia, la existencia de una disponibilidad sobre el bien. En este sentido, debemos prestar atención al concepto civil de servidor de la posesión: siguiendo a PÉREZ GONZÁLEZ Y ALGUER, se ha manifestado que⁴¹⁶ en el artículo 431 CC⁴¹⁷ se recoge dicha figura, que implica que “entre el que ejerce la potestad de hecho sobre la cosa y otra persona, media una relación de dependencia, de subordinación, de tal manera que debe seguir las instrucciones u órdenes de éste referentes a la cosa”, y se define de modo gráfico como un “ejecutor material de la posesión que otro tiene”. En este sujeto no se daría la nota de posesión jurídica, y sería un “mero instrumento humano al servicio del poseedor⁴¹⁸”. El precepto del CC analizado

pp. 318-322. Téngase en cuenta que en el momento de elaboración de este trabajo, la posesión no era una conducta tipificada de modo expreso en el CP.

⁴¹⁶ VÁZQUEZ BARROS, S., *Los interdictos. Acciones posesorias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 90 y 91.

⁴¹⁷ Art. 431 CC: “La posesión se ejerce en las cosas o en los derechos por la misma persona que los tiene y los disfruta, o por otra en su nombre”.

⁴¹⁸ Hemos de observar que tales consideraciones se efectúan en el ámbito civil, toda vez que en el ordenamiento penal, dicha terminología nos llevaría automáticamente a pensar en la institución de la autoría mediata, lo que no sería dable

consagra la distinción entre tenencia y posesión. La posesión implicaría un plus, una detentación material acompañada de la intención de haber la cosa como propia. Por tanto, en el caso sometido a examen, si los bienes no son suyos, sino que los detenta en nombre de otro, no estaría poseyendo, sino que la posesión mediata recaería sobre su titular, quien ostenta el título legitimador para ello.

Puestos en la difícil tarea de adscribirnos a un sector doctrinal o a otro, podemos entender que una interpretación restrictiva de los tipos conlleva la menor expansión posible del tenor literal o gramatical, partiendo del principio de vigencia de todos los términos. En la posesión, dicha restricción intelectual implica que hayamos de quedarnos en sus elementos jurídicos esenciales, por lo que debe desecharse la mera detentación material, en la que el bien simplemente se encuentra de modo fáctico bajo el poder de un sujeto. Serían incluibles en este supuesto el del trabajador del garaje, el del guardarropas o el del titular de unos almacenes o trasteros, –amén de otros ejemplos clásicos tratados por la doctrina y la jurisprudencia–, y que tienen conocimiento de que en los inmuebles que regentan o en los que trabajan se depositan bienes de procedencia delictiva, y cuyo origen ilícito conocen. En estos casos no cabe entender que tales sujetos ostenten una plena disponibilidad sobre los bienes, pese a que estén sometidos a las obligaciones de guarda y custodia, dimanantes de una relación contractual –contrato de garaje, de depósito, contratos de arrendamiento de servicios u otras figuras contractuales equivalentes, o de carácter mixto–.

Se trataría de comportamientos atípicos en los que concurre adecuación social, ya que estarían desarrollando la actividad usual de su giro o tráfico comercial, profesional o empresarial: conservar y restituir previa solicitud del depositante los bienes previamente puestos a su cargo. Si se considerase que la mera posesión o detentación es punible, nos llevaría a situaciones absurdas, esperpénticas y desproporcionadas. Es más, si dichos sujetos fuesen perseguidos penalmente, podría entrar en juego la eximente⁴¹⁹ de cumplimiento de un deber, oficio o cargo: entre las obligaciones de tales depositarios se encuentra la conservación⁴²⁰ de los bienes. Si el hecho de dicha guarda fuese reputado como una posesión punible –a lo que conduce la tesis de que la posesión es una situación fáctica–, el depositario habría de acreditar que ha actuado en cumplimiento de una previa relación contractual. Ello resulta evitable aplicando la teoría restrictiva de la posesión: no toda detentación puede ser reputada como tal. Así, si el dueño de un garaje es amigo de un narcotraficante, sabe que se dedica a dicha actividad, y permite que aparque su lujoso automóvil en su instalación, con conocimiento de que fue adquirido con dinero sucio, no comete un delito de blanqueo por posesión, ya que no habría posesión sino detentación con obligación de custodia. Se podría articular la persecución penal por otra vía: la de la realización de cualquier acto con la finalidad de ocultar o encubrir, si es que concurre dicho elemento subjetivo del injusto en la persona del depositario.

en este punto, toda vez que nos halláramos ante un instrumento que ejecuta los actos de forma voluntaria y consciente, por lo que decaerían los presupuestos de aplicación de semejante figura.

⁴¹⁹ En este sentido se ha manifestado LAMPE, quien ponía como ejemplo el del trabajador del banco que recibía dinero sucio y provocaba después el “aseguramiento del objeto”. En su opinión, de seguirse el tenor literal del artículo del StGB comentado, dicho sujeto habría cometido, inicialmente, el tipo de blanqueo, aunque después concurriría la figura del “arrepentimiento activo” tras el hecho consumado. Para dicho autor, tal situación resultaba ilógica, por lo que se cuestionaba si en dicho supuesto no habría de concurrir una causa de justificación, aunque se preguntaba cuál de ellas (LAMPE, E.J., *op. cit.*, p. 131).

⁴²⁰ El artículo 1766 CC resulta revelador a este respecto: “*El depositario está obligado a guardar la cosa y restituirla, cuando le sea pedida, al depositante, o a sus causahabientes, o a la persona que hubiese sido designada en el contrato. Su responsabilidad, en cuanto a la guarda y la pérdida de la cosa, se regirá por lo dispuesto en el título I de este libro*”.

De todo lo hasta aquí manifestado podemos extraer una serie de consideraciones: la posesión no debería haberse introducido en la reforma del año 2010 en el artículo 301.1 CP. En primer término, si nos atenemos al bien jurídico tutelado, la posesión de bienes delictivos no vulnera ni el lícito tráfico económico ni financiero, ya que los bienes no entran en los cauces económicos legales, pervirtiendo su correcto funcionamiento, ni se obstruyen las funciones de persecución de los delitos ni la de recuperación de las ganancias dimanantes de ellos. En segundo lugar, la nuda posesión, sin otros aditivos volitivos, no implica una ocultación del origen delictivo de los bienes, que es la esencia genuina del blanqueo como proceso tendente al enmascaramiento de los activos y su camuflaje y mezcla con otros de origen legal. Por tanto, no conlleva su afloramiento. En tercer término, su margen de actuación es muy confuso y de difícil delimitación: se solapa con otras conductas que casi siempre conllevan poder de hecho, tales como la adquisición, las que tienen encaje en la cláusula genérica finalística o, en último término, con la utilización.

En cuarto lugar, y con una sustantividad problemática de gran envergadura, su relación con el autoblanqueo lleva a resultados insatisfactorios, expansivos y que infringen el *ne bis in idem*. Sin perjuicio de que en este momento solo esbozemos esta crítica –que será extensamente tratada en el último apartado de este trabajo–, no podemos dejar de advertir los graves riesgos que comporta la tipificación conjunta de ambas figuras: en todo delito patrimonial de apoderamiento surgiría una posterior posesión por su autor, lo que solo se salvaría acudiendo a los criterios de restricción antedichos. A su vez, concurriría una exasperación punitiva en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, para lo que se debe atender a la relación concursal existente entre ambas figuras. Habrá que estar a la teoría de los actos copenados posteriores o al agotamiento del delito previo, so riesgo de incurrir en un exceso punitivo no abarcado por el dolo del sujeto activo.

En quinto término, y de manera acorde con los postulados del Derecho Penal Moderno, se difuminan las fronteras entre los autores y los partícipes: si la posesión es un mero hecho, sujetos que únicamente llevaron a cabo un aporte instrumental al injusto habrían de ser tratados como autores de un delito de blanqueo, dado que habrían tenido bajo su esfera de poder los bienes procedentes de un delito con conocimiento de su procedencia. Esta interpretación expansiva determina la contaminación de todos los que hayan participado en algún momento en el proceso de blanqueo: sería tratado como un fenómeno de tracto continuo en el que, al más mínimo contacto de naturaleza posesoria con los bienes, se daría una posesión punible. Para evitar estas discordancias, desde la tesis diferenciadora, es preciso partir de la distinción entre posesión y detentación, así como exigir unos requisitos adicionales a la primera para apreciar su existencia.

Como sexto motivo podemos enunciar que se arroja en manos de jueces y tribunales una tarea que habría de ser cumplida por el legislador, si es que éste hubiese seguido una adecuada técnica legislativa, ya que la imprecisión de la conducta típica, su ausencia de lesividad para el bien jurídico y la conculcación de otros principios penales básicos, como el de *ultima ratio* o carácter fragmentario, llevan a que los juzgadores hayan de acudir a teorías doctrinales y jurisprudenciales en aras de encontrar elementos de restricción del tipo, que permitan su adecuación a la finalidad perseguida por la norma. De este modo, existe el riesgo de subjetivismo exacerbado, de soluciones contradictorias y, en última instancia, de vulneración del principio de seguridad jurídica. Asimismo, desde otra perspectiva, se trata de un instrumento que siempre se encuentra a disposición

de las acusaciones: en caso de dudas siempre⁴²¹ se podrá solicitar la imposición de pena por la modalidad de posesión del blanqueo.

Por todo lo manifestado, podemos considerar que la reforma del año 2010 ha incurrido en un exceso indebido, innecesario desde el punto de vista del cumplimiento de los pactos internacionales, que desborda con mucho la necesidad de tipificación del blanqueo y que genera un estado de indeterminación e imprecisión difícilmente compatibles con el principio de taxatividad de los tipos. La expansión del blanqueo, que como ha referido gran parte de la doctrina constituye un fenómeno progresivo e imparable, determina que se repriman comportamientos que inicialmente pudieran parecer inocuos, adecuados o irrelevantes, por lo que se difumina la *ratio legis* de su incriminación, ya que se persiguen conductas que, a lo sumo, habrían de ser analizadas en otros sectores del ordenamiento jurídico. En el afán de reprimir cualquier situación patrimonial ilícita se ha tipificado la conducta de poseer los bienes procedentes de cualquier delito, con lo que surgen conflictos de normas con otros tipos –en esencia, la receptación–, vulneraciones del principio *ne bis in idem* y respuestas desproporcionadas al injusto cometido.

3.2.3.2.- Utilización

Esta modalidad también se incluyó en la tantas veces aludida –y criticada– reforma del año 2010. Por lo que hace a su interpretación gramatical, el DRAE la define como “*acción y efecto de utilizar*”, y en la segunda acepción de dicho verbo se recoge que significa “*aprovecharse de algo o de alguien*”. Si avanzamos un paso más hemos de observar que en el DEJ no se contienen los términos “utilización” ni “utilizar”, por lo que hemos de acudir al sinónimo “usar” y su acción, el “uso”. De este modo, en la definición de “uso” se recogen como sinónimos “utilización” y “aprovechamiento”. Es significativo que entre los términos relacionados y las derivaciones de la voz “uso” se menciona el “*ánimo de usar*”, que se describe como “*elemento subjetivo en los delitos de robo y hurto de uso de vehículo a motor y ciclomotor que excluye el ánimo de tener la cosa como propia y que solo implica la intención de utilizarla temporalmente*”; posteriormente retomaremos esta interesante diferenciación a propósito del elemento subjetivo y las conductas típicas enunciadas.

Una vez que hemos constatado la parquedad de los diccionarios oficiales del español a la hora de describir la conducta de referencia, debemos prestar atención a las caracterizaciones que los autores han conferido a dicha modalidad comisiva. Podemos destacar la postura de CASTRO MORENO⁴²², quien se mostró especialmente crítico con el Anteproyecto de reforma del año 2008 –que culminó en la modificación del año 2010–. A su juicio, la incriminación de la utilización da lugar a dos impresiones: i) que parece que se pretende la sanción del sujeto que utiliza el bien procedente del delito que él ha cometido, lo que daría lugar a un acto copenado impune posterior, con lo que se caería en un *bis in idem*. ii) Se darían graves problemas de proporcionalidad, derivados de la

⁴²¹ Resulta ya clásica en la doctrina española la metáfora empleada por MUÑOZ CONDE para referirse a los excesos que puede comportar el empleo del blanqueo como “cajón de sastre” o “calificación alternativa a cualquier otro delito, cuya realización no pueda probarse”, para lo cual traía a colación la célebre frase de la película Casablanca en la que Humphrey Bogart mencionaba “siempre nos quedará París”, si bien, la versión parafraseada de MUÑOZ CONDE se concreta en que siempre quedará el blanqueo de capitales (MUÑOZ CONDE, F., “Consideraciones en tornoj” , *cit.*, p. 174).

⁴²² CASTRO MORENO, A., “Reflexiones críticasj” , *cit.*, pp. 6 y 7.

ampliación del ámbito típico del blanqueo a los bienes procedentes de cualquier delito – operada por la LO 15/2003 de 23 de noviembre, que eliminó el requisito de la gravedad del delito– y de que la pena del lavado de dinero sea siempre la misma, salvo en los supuestos agravados. Con ello se producen desajustes, como la imposición de una pena más severa por blanqueo por mera utilización que por la comisión del delito previo. Otro elemento discordante se encuentra en el castigo por el uso de bienes de un tercero que no ha participado en el delito base, pese a que conozca el origen ilícito de los bienes, con lo que se podría dar el caso –a la vista del catálogo penológico, sería lo más frecuente– de que se le castigue con pena superior a la del autor del delito precedente, lo que vulnera la interdicción de la arbitrariedad del artículo 9.3 CE. Compara CASTRO MORENO las penas del blanqueo con las del robo y hurto de uso de vehículos del artículo 244.1 CP y las califica como “totalmente desproporcionadas”. A ello añade que en el blanqueo no se tiene en cuenta el valor de los bienes usados por el tercero, lo que sí ocurre en el robo y hurto de uso. Después de tachar como “manifiestamente inconstitucional” lo expuesto hasta este momento, anota que esta inconstitucionalidad es más acusada en la posibilidad de castigar a dicho tercero que utiliza bienes procedentes de un delito por imprudencia grave, estimando que concurre una atipicidad penal “palmaria y evidente”.

DEL CARPIO DELGADO⁴²³ se muestra contraria a la inclusión de esta modalidad en unos términos similares a CASTRO MORENO: aprecia que en el autoblanqueo podría darse un *bis in idem*, lo que se evitaría atendiendo a la consunción de la utilización en el delito previo, o bien, en el caso de delitos de enriquecimiento, considerando que se trata de un acto de agotamiento del ilícito penal previo, que ya se habría tenido en cuenta al fijar los marcos penales. Si no se cumplen tales criterios y, por ende, la utilización del bien en cuestión no tiene cabida en la consunción del delito antecedente, no se puede justificar como agotamiento, por lo que, si concurren los elementos subjetivos del blanqueo, habrá de reprimirse tal conducta como lavado de dinero. No obstante, entiende que ello es contrario al principio de proporcionalidad. Dicha vulneración se mantiene en el caso de la utilización cometida por el tercero que no intervino en el delito base. En su opinión, con la ampliación de conductas se produce un desplazamiento de los tipos de receptación y encubrimiento –que contienen normas de limitación de la pena tomando como referente el delito antecedente–, por lo que el contenido de injusto específico del blanqueo requiere que la conducta desplegada por el sujeto que utilice los bienes afecte al bien jurídico tutelado, con lo que “ante un concurso aparente de normas, éste debe resolverse lo más ajustado a las exigencias de justicia material”.

A la hora de analizar el encaje de esta figura en el texto punitivo, ABEL SOUTO⁴²⁴ efectúa un análisis descriptivo y comparativo ya que, tras definir la utilización típica como “todo uso o empleo de bienes delictivos”, a continuación acota su ámbito operativo de modo negativo o excluyente, apuntando los rasgos esenciales de las restantes modalidades típicas que no podrían concurrir, y manifiesta que: i) no puede implicar un cambio de titularidad –que se produciría en la adquisición y en la transmisión–, ii) ni una mutación o cambio de su naturaleza –lo que nos situaría ante la conversión–, iii) ni conllevar una posesión sancionable, iv) ni tampoco una “ocultación o encubrimiento efectivo”, v) ni una indeterminada conducta realizada con las finalidades del segundo inciso del artículo 301.1 CP. De este modo, queda “muy poco espacio” de sustantividad propia de la utilización; sin embargo, arguye que la justificación de su incriminación se

⁴²³ DEL CARPIO DELGADO, J., “La posesión”, *cit.*, pp. 25-27.

⁴²⁴ ABEL SOUTO, M., “La reformaj”, *cit.*, pp. 177-180.

encuentra en “salvar los obstáculos probatorios” para cuando no se puedan acreditar los elementos esenciales de las otras conductas. A su vez, propone una batería de criterios de restricción, tales como su exclusión por razones de atipicidad o en virtud de los principios de insignificancia y de intervención mínima. Así, quedarían fuera del tipo los “actos básicos de consumo”, es decir, los encaminados al sustento vital. De lo contrario nos hallaríamos próximos al “Derecho Penal del enemigo”, en que se recomendaría a todo ciudadano alejarse de cualquier delincuente y “no tener el más mínimo contacto con él si no quiere verse sometido al riesgo de persecución penal” por blanqueo.

Otra explicación digna de mención es la realizada por MATA LLÍN EVANGELIO⁴²⁵, ya que efectúa un análisis terminológico y de constitucionalidad del comportamiento objeto de estudio. En su opinión, utilizar significa “aprovecharse de algo, emplear útilmente algo, hacerlo provechoso o sacarle el máximo rendimiento”, y añade que dicho empleo se puede llevar a cabo de distintas formas, que varían según el tipo de bien ante el que nos encontremos, puesto que se puede emplear “conforme a destino” –y pone como ejemplo el gasto de dinero procedente del narcotráfico–, o llevar a cabo otras conductas tendentes a obtener su mayor rendimiento o provecho –en este caso cita su conversión o transmisión–. Para evitar solapamientos con las restantes acciones del artículo 301.1 CP, se centra en el empleo conforme a destino y destaca que en el caso del partícipe en el delito previo nos hallaríamos ante meros actos de agotamiento, integrados en la dinámica del delito base. Añade que si se pena de forma conjunta se produce un *bis in idem* y una vulneración del principio de proporcionalidad.

Debemos destacar también el matiz que introduce BLANCO CORDERO⁴²⁶, quien subraya que ha de atenderse a la “utilización” y no al “uso”, dotando al primero de un contenido específico y propio. Propone llevar a cabo una determinación del límite mínimo de la tipicidad en relación con la utilización, para lo que considera atípicos aquellos actos que no menoscaben el bien jurídico tutelado. En segundo lugar, como criterios de restricción, acude a los principios inspiradores del ordenamiento punitivo, que orillan aquellos supuestos en los que no sea necesario el empleo del instrumento penal. Alerta de que si se lleva la represión del blanqueo por utilización a su máximo exponente, se produciría una “contaminación de bienes en la economía” que impediría la libre circulación de capitales ante la más mínima sospecha de su procedencia delictiva. Continúa su argumentación precisando que, para hacer uso de un bien, es preciso que éste “llegue al poder del sujeto o se encuentre ya en su poder”, por lo que erige en requisito necesario la “disponibilidad previa del bien”, de modo que “permita su uso conforme a su función”, lo que le lleva a concluir de modo categórico que “cuando alguien utiliza un bien procedente de un delito que no posee, al no gozar de su disponibilidad, no se puede decir que lo esté utilizando”. Sin embargo, si se sigue dicho razonamiento, nunca habría lugar a la aplicación de la utilización como modalidad de blanqueo, ya que, en su caso, se daría con carácter previo la posesión punible, dado que es cronológicamente anterior. No compartimos dicha concepción, ya que un mero detentador sí podría utilizar el bien, pese a no tener su posesión ni su plena disponibilidad.

Desde una concepción normativista, CALDERÓN TELLO⁴²⁷ realiza una interesante disertación en la que relaciona los ordenamientos civil y penal, y expresa que las definiciones anteriormente reseñadas resultan incompletas, por lo que acude al ordenamiento civil para colmar el significado de la utilización punible. En su sistema

⁴²⁵ MATA LLÍN EVANGELIO, A., “El “autoblanqueo””, *cit.*, pp. 32-34.

⁴²⁶ BLANCO CORDERO, I., “Principios y recomendaciones”, *cit.*, pp. 113-115.

⁴²⁷ CALDERÓN TELLO, L.F., *op. cit.*, pp. 191-197.

parte de dos premisas, a saber, la identificación entre uso y utilización por un lado y, en segundo lugar, el contenido normativo que dicho término posee en el ámbito del Derecho Civil. A continuación efectúa un análisis descriptivo y concibe la utilización como un derecho real de goce ejercido sobre cosa ajena. Atiende al CC y al derecho de uso, consagrado en los artículos 528 y 529 CC, en los que se efectúa una remisión a las normas del usufructo, por lo que, a través de tal reenvío, centra sus esfuerzos interpretativos en dicho derecho real: la esencia de ambos derechos –usufructo y uso– consiste en que recaen sobre una cosa ajena y en que se confiere a su titular un amplio grado de facultades de disfrute del bien, pero sin que ello implique una alteración de la sustancia de la cosa. Además, añade que en los dos casos se trata de un derecho real *erga omnes*, limitativo del dominio, de carácter temporal y que se constituye con la finalidad económica de “dotar a una persona de las facultades de uso y disfrute, sin renunciar a la titularidad del bien”.

Después se centra en limitar el alcance de la conducta típica “utilizar” y, partiendo de las premisas antedichas, propone cinco criterios de restricción: i) la facultad de uso habrá de ser concedida por el titular del bien, con independencia del modo de constitución del título –ley, negocio jurídico o por prescripción–; ii) el uso consiste en “servirse directamente de la cosa”, iii) debe “reportar algún beneficio económicamente evaluable y de magnitud tal que represente un ataque al bien jurídico tutelado por el art. 301 CP”, con lo que se excluyen los usos de mera subsistencia o para el sostenimiento personal. iv) Además, ha de concurrir un “dominio efectivo” sobre la cosa, pero que se ve limitado por una serie de factores, ya que no se puede alterar la sustancia del bien y se excluye la posibilidad de disponer de ella. v) En último lugar, una nota de naturaleza procesal, ya que estima que pese a que nos encontremos ante una “situación jurídica y fáctica temporal”, no es necesaria su prueba, sino que es suficiente con que el sujeto “se encuentre en pleno ejercicio de los derechos de usuario”.

Podemos continuar la senda iniciada por la lúcida exposición de CALDERÓN TELLO y atender a un supuesto particular a la luz de los criterios del Derecho Civil. Dicho modo de proceder es respetuoso con el principio de unidad del ordenamiento jurídico y aporta criterios técnicos propios, aplicables en la materia contractual y negocial, lo que presenta una relación evidente con el Derecho Penal Económico y, en especial, con el lavado de activos. El supuesto al que nos referimos no es otro que el del préstamo de dinero –y, tangencialmente, al de otros bienes no fungibles–. Pese a que CALDERÓN TELLO haya circunscrito su estudio a la esfera de los derechos reales, los ámbitos obligacional y contractual cobran una relevancia particular en este campo. De este modo, hemos de valorar el CC y, en concreto, los artículos 1740 y ss. CC, ubicados sistemáticamente en el Título X “*Del préstamo*”, del Libro IV “*De las obligaciones y contratos*” del referido texto legal. El primero de los preceptos del título contiene una disposición general⁴²⁸, de la que se infiere que existen dos modalidades distintas de préstamo, el comodato, en que se entrega la cosa con la facultad temporal de usarla, pero con la obligación de conservarla y devolverla y, en segundo término, el simple préstamo, en que se entrega “dinero u otra cosa fungible”, con obligación del prestatario de devolver otro tanto de la misma especie y calidad –que en la fórmula latina se conoce como *tantundem eiusdem generis*–. Como podemos observar, en el segundo supuesto no se entrega el mero uso de la cosa, sino que se atribuye la propiedad del dinero o bien fungible

⁴²⁸ Artículo 1740 CC: “*Por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra, o alguna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva, en cuyo caso se llama comodato, o dinero u otra cosa fungible, con condición de devolver otro tanto de la misma especie y calidad, en cuyo caso conserva simplemente el nombre de préstamo. El comodato es esencialmente gratuito. El simple préstamo puede ser gratuito o con pacto de pagar interés*”.

de que se trate, lo que se confirma con la lectura del artículo 1753⁴²⁹ CC, que no deja lugar a la más mínima duda. Por lo tanto, si un sujeto concierta un préstamo de dinero con otra persona, con conocimiento del origen delictivo del dinero, y utiliza el numerario prestado, no podría cometer un delito de blanqueo por utilización, sino un reciclaje por adquisición del dinero, ya que éste habría entrado en su patrimonio con anterioridad a su uso.

Surgirían problemas similares a propósito del comodato, en que el prestatario tiene un derecho de uso sobre la cosa no fungible, con obligación de devolverla al finalizar el contrato. La doctrina civilista parte⁴³⁰ de la existencia de una función social diferente en cada una de las modalidades contractuales: mientras que en el mutuo se pretendería la financiación, el contrato de comodato tiene un ámbito operativo fundamental en las relaciones familiares, de amistad y de vecindad, ya que es esencialmente gratuito, “lo que le hace escasamente compatible con una actividad profesional o empresarial”. Subraya ECHEVERRÍA SUMMERS que el comodatario recibe la posesión con la finalidad de que pueda ejercitar la facultad de uso y que pende sobre él la obligación de restituir la misma cosa al final del contrato. No obstante, existen versiones modernas de dicha figura, tales como, *v.gr.*, la cesión de instalaciones para el establecimiento de gasolineras por parte de quienes suministran el combustible, en cuya virtud un grupo de autores considera que se produce una “revitalización” y una “modernización” de dicha figura contractual. Pese a ello, sostiene ECHEVERRÍA que si la relación contractual está presidida por una causa onerosa, resulta “más que discutible” que se califique la cesión de uso de un modo aislado como un comodato.

De esta manera se pone de manifiesto que tampoco este contrato sería apto para producir una utilización punible en el ámbito del blanqueo: en primer lugar por la finalidad, ya que si atendemos a la función social apuntada y a su carácter bienintencionado, altruista y gratuito, estaría excluido de los cauces comerciales, del ciclo económico y, en definitiva, de la vida negocial. En segundo lugar porque, si como hemos adelantado, el comodatario recibe la posesión de la cosa no fungible con la finalidad de que la use con posterioridad, desde ese momento se podría cometer hipotéticamente la conducta típica de legitimación de fondos por posesión, que sería anterior en el tiempo a la utilización y, en virtud de la naturaleza de tipo mixto alternativo, no deberían apreciarse de modo conjunto, sino que se atendería a que la utilización ya se encontraría consumida en la previa posesión.

Un supuesto singular vendría representado por el caso del precario, que tiene unas particularidades propias. Podemos atender a la definición que da la Sala 1ª del TS, que concibe el precario como⁴³¹ *“una situación de hecho que implica la utilización gratuita de un bien ajeno, cuya posesión jurídica no nos corresponde, aunque nos hallemos en la tenencia del mismo y por tanto la falta de título que justifique el goce de la posesión, ya porque no se haya tenido nunca, ya porque habiéndola tenido se pierda o también porque nos otorgue una situación de preferencia, respecto a un poseedor de peor derecho”*. Como podemos apreciar, el TS entiende que en dicho supuesto no nos hallaríamos ante un caso de posesión, sino de mera tenencia o detentación. Por lo tanto, si seguimos dicha comprensión, de modo acorde a nuestro entendimiento de la posesión punible, el

⁴²⁹ Artículo 1753 CC: *“El que recibe en préstamo dinero u otra cosa fungible, adquiere su propiedad, y está obligado a devolver al acreedor otro tanto de la misma especie y calidad”*.

⁴³⁰ ECHEVERRÍA SUMMERS, F.M., en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (coord.), AA. VV., *Comentarios al Código Civil: Tomo VIII (Arts. 1485 a 1759)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 11897, 11898 y 11903.

⁴³¹ STS 134/2017, de 28 de febrero, en la que se citan otras SSTS de la Sala 1ª que reproducen dicha definición (110/2013, 28 de febrero; 557/2013, 19 de septiembre y 545/2014, de 1 de octubre).

precarista podría llegar a cometer el delito de blanqueo en su modalidad de utilización y no de posesión. Ahora bien, efectuada dicha aclaración inicial, es preciso matizar que O'CALLAGHAN⁴³², en sentido amplio, apunta que el precario ha sido tratado, bien como una modalidad de comodato, bien como una situación posesoria, en la que resulta fundamental que no haya pago de un precio por el uso del bien. Como variedad de comodato nos hallaríamos ante un supuesto en el que la cosa se entrega sin que se pacten ni el uso ni la duración –y la costumbre no permita determinarlos–, en el que la extinción se produce por la simple voluntad del comodante, lo que expresamente recoge el artículo 1750 CC⁴³³.

En segundo término, por lo que hace a su consideración como situación posesoria, destaca que puede ser una posesión concedida, tolerada o sin título. La primera vendría originada por la cesión del titular dominical, extinguable a su voluntad. La tolerada es aquella que fue iniciada por el precarista y que, con posterioridad, el titular permite. Por último, la posesión sin título se da en los supuestos en los que el precarista carezca de él, bien por no haberlo tenido nunca, bien porque, pese a que lo haya tenido en un principio, éste se haya extinguido. No obstante, destaca su componente fáctico, carente de cobertura jurídica, basado en una detentación meramente permitida o tolerada, que puede finalizar en cualquier momento, por lo que no nos encontraríamos ante una posesión apta para blanqueo de bienes. En todo caso, sí podría concurrir de modo hipotético o abstracto un lavado de bienes por utilización. Sin embargo, resulta difícilmente concebible que pueda darse en el precarista el dolo, siquiera eventual, de legitimar fondos o bienes con la mera utilización o detentación del bien en cuestión. El contenido económico del precario lo aleja de las finalidades especulativas, mercantilistas o comerciales, toda vez que no se aprecia ánimo de lucro en esta figura, y se trataría de una mera liberalidad o situación consentida.

De este breve repaso por las modalidades esenciales de cesión de uso –sin perjuicio de otros contratos atípicos, mixtos o combinados–, se desprende que, tanto en el caso de los bienes fungibles –en que únicamente se daría la modalidad de adquisición–, como en el de los bienes no fungibles –en que surgiría en primer lugar la posesión–, el ámbito de actuación de esta conducta típica resulta muy reducido, por no decir que prácticamente nulo. Se produce un solapamiento con las restantes conductas tipificadas en el apartado 1 del artículo 301.1 CP. Además, en lo tocante a la lesión o puesta en peligro del bien jurídico tutelado, la licitud del tráfico financiero o económico legal no se vería afectada, ya que no habría lugar a actos de enmascaramiento u ocultación, tendentes a la reintroducción de los bienes con apariencia de licitud. Por lo que respecta a la Administración de Justicia, únicamente se vería afectada en su función de recuperación de los activos del delito en cuanto a la posible consumición por el uso o depreciación que experimentasen los bienes; no obstante, tal afectación sería mínima, ya que la rebaja del valor de los bienes se puede producir, asimismo, por el mero transcurso del tiempo, sin que se dé un desgaste por su uso –v.gr., en el caso de vehículos u otros bienes que experimentan notables pérdidas de valor por meros trámites administrativos, tales como la inmatriculación, o el paso del tiempo–.

⁴³² O'CALLAGHAN MUÑOZ, X., *Compendio de Derecho Civil. Tomo 2 (Obligaciones y contratos) vol. 2*, Edersa, Madrid, 2004, lección 25, que trata sobre el contrato de préstamo, pp. 1 y 2, disponible en <https://app.vlex.com/#ES/vid/215007>, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

⁴³³ Artículo 1750 CC: “*Si no se pactó la duración del comodato ni el uso a que había de destinarse la cosa prestada, y éste no resulta determinado por la costumbre de la tierra, puede el comodante reclamarla a su voluntad. En caso de duda, incumbe la prueba al comodatario*”.

Al principio de este apartado anunciamos que se haría una referencia a la figura del robo o hurto de uso de vehículos, castigada en el artículo 244 CP⁴³⁴, dado que la doctrina ha apreciado que concurre un *animus* especial, el ánimo de uso. En dicho delito, siguiendo a BORJA JIMÉNEZ⁴³⁵, se da un caso excepcional, ya que es el único supuesto en el que la sustracción de una cosa mueble, sin la autorización de su titular y con la única pretensión de utilizarla, constituye un ilícito penal. Antes del texto punitivo del año 1995, el *nomen iuris* de tal delito era “*utilización ilegítima de vehículo de motor*”, pero el cambio no fue solo nominal, ya que se pasó de castigar la mera utilización a reprimir la sustracción. Si bien el comportamiento típico es igual al del robo o hurto, difiere en el elemento subjetivo, por cuanto aquí no está presente el ánimo de apropiación –*animus rem sibi habendi*–, sino el *animus utendi*, que BORJA JIMÉNEZ define como la intención de uso y disfrute de la cosa como si se tratase de su propietario y el autor ha de llevar a cabo su uso conforme a la naturaleza del objeto material, es decir, ha de utilizarse en la “conducción y el desplazamiento de personas y objetos”. El sujeto activo pretende usurpar al propietario “en todas sus facultades de dominio excepto en una, cual es la apropiación definitiva”.

Si analizamos el tenor literal del precepto transcrito, podemos convenir con CASTRO MORENO en que existe una desproporción punitiva con la figura del blanqueo por utilización, ya que, mientras en el tipo básico del robo o hurto de uso de vehículos a motor o ciclomotores la pena es, alternativamente, de trabajos en beneficio de la comunidad o de multa, en el lavado de activos la pena es de prisión de 6 meses a 6 años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. Justificaba BORJA JIMÉNEZ el castigo del meritado robo o hurto en su “gran funcionalidad social” y en su valor “para desarrollar tareas más o menos esenciales de la vida cotidiana”. Sin embargo, en el caso del blanqueo por utilización, no sería dable inferir la misma *ratio*, sino la voluntad del legislador de reprimir cualquier contacto patrimonial, más o menos amplio, con bienes de procedencia delictiva. Otro aspecto que debemos destacar es que, mientras en este robo o hurto existe una delimitación temporal, en la que el uso no puede exceder las 48 horas –ya que de lo contrario se aplicarían las reglas del robo o del hurto, según los casos–, en el blanqueo no aparece ningún marco temporal. En tercer lugar, también diferían las conductas en que con anterioridad a la reforma del 2015, el valor del vehículo a motor o ciclomotor debía exceder los 400 euros para ser considerado delito; en la actualidad, en virtud de la supresión de las faltas y su conversión en delitos leves, ya no se recoge dicha precisión cuantitativa, por lo que surge la discordancia de que la apropiación definitiva de tales bienes cometida mediante un hurto, cuando tengan un valor inferior a 400 euros, esté menos penada que el robo o hurto de su uso –*ex. art. 234.2 CP*⁴³⁶–, lo que obliga al

⁴³⁴ Artículo 244 CP: “1. El que sustrajere o utilizare sin la debida autorización un vehículo a motor o ciclomotor ajenos, sin ánimo de apropiárselo, será castigado con la pena de trabajos en beneficio de la comunidad de treinta y uno a noventa días o multa de dos a doce meses, si lo restituyera, directa o indirectamente, en un plazo no superior a cuarenta y ocho horas, sin que, en ningún caso, la pena impuesta pueda ser igual o superior a la que correspondería si se apropiare definitivamente del vehículo. 2. Si el hecho se ejecutare empleando fuerza en las cosas, la pena se aplicará en su mitad superior. 3. De no efectuarse la restitución en el plazo señalado, se castigará el hecho como hurto o robo en sus respectivos casos. 4. Si el hecho se cometiere con violencia o intimidación en las personas, se impondrán, en todo caso, las penas del artículo 242”.

⁴³⁵ BORJA JIMÉNEZ, E., “Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico (V): Robo y hurto de uso de vehículo. Usurpación”, en GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (coord.), VIVES ANTÓN, T.S./ORTS BERENGUER, E./CARBONELL MATEU, J.C./MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C./CUERDA ARNAU, M.L./BORJA JIMÉNEZ, E./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (auts.), *op. cit.*, pp. 343-346. (Ha de advertirse al lector que esta obra ha sido consultada mediante la Biblioteca Virtual de la editorial Tirant lo Blanch, y que en ella no coincide la numeración del paginado con la de la versión en papel, por lo que las discordancias numéricas que se observen, ahora y en lo sucesivo, se deben a dicho particular).

⁴³⁶ Artículo 234.2 CP: “2. Se impondrá una pena de multa de uno a tres meses si la cuantía de lo sustraído no excediese de 400 euros, salvo si concudiese alguna de las circunstancias del artículo 235”.

intérprete a efectuar las modulaciones oportunas, so riesgo de quebranto del principio de proporcionalidad.

Del análisis comparativo de ambas figuras podemos extraer una serie de conclusiones: el legislador resulta más preciso en la tipificación del robo o hurto de uso de vehículos a motor y ciclomotores, introduce precisiones temporales y subyace el elemento subjetivo del injusto del ánimo de uso. El castigo de tal utilización se fundamenta en el valor social de los bienes objeto del delito, que son determinables en virtud de los criterios normativos y doctrinales. Es un objeto determinado o determinable y, en definitiva, se articula como un supuesto excepcional. Por el contrario, en sede de blanqueo, la tipificación es genérica e indeterminada, sin que se precise a qué bienes alcanza, lo que conlleva que todos los bienes que tengan su origen en un delito sean susceptibles de dar lugar a su aparición. Tampoco existe un elemento subjetivo del injusto adicional al dolo –según la postura sostenida en este trabajo–; no obstante, si admitiésemos la incorporación de la finalidad de ocultación o encubrimiento al delito de legitimación de bienes por utilización, debemos convenir en que es difícilmente sostenible que su uso o disfrute sea compatible con una voluntad de enmascaramiento, toda vez que la propia utilización sería pública y haría aflorar los bienes que se pretenden disimular.

Si seguimos un método inductivo podemos afirmar, después del estudio de estos supuestos particulares, que la utilización de bienes de procedencia delictiva no resulta idónea para vulnerar el bien jurídico tutelado en el delito de reciclado de dinero. Así, tomando en consideración la descripción del blanqueo de dinero como⁴³⁷ “el proceso en virtud del cual los bienes de origen delictivo se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita, por lo que el delito tiende a conseguir que el sujeto obtenga un título jurídico, aparentemente legal, sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa”, llegamos a la conclusión de que con la utilización de dichos bienes, estos no se integran en el tráfico económico-financiero legal, sino que permanecen en la órbita del blanqueador, por lo que no surge el disvalor dimanante de su circulación y consiguiente camuflaje. Con su inclusión en el tipo se ha añadido una nueva cláusula de cierre velada –además de la ubicada en el segundo inciso del artículo 301.1 CP–, ya que, en todo caso, si las anteriores conductas no se pueden apreciar, siempre habría lugar a considerar que se da un empleo o utilización de los bienes de ilícita procedencia, lo que implica una expansión del tipo incompatible con los principios de taxatividad y de *ultima ratio*. El hecho de que no se precise cuantitativamente el monto a partir del cual se comete el delito de lavado conlleva graves discordancias en esta modalidad, toda vez que la proporcionalidad punitiva se puede ver afectada si se sanciona con la misma pena la utilización de bienes con independencia de su valor.

Por todo lo manifestado, podemos concluir que se trata de una conducta que debería ser destipificada, porque no se cohonesta con las características de los comportamientos destinados al reciclaje, lleva a cabo una expansión indebida de la aplicación del blanqueo, no lesiona ni pone en peligro los bienes jurídicos tutelados, ha sido cuestionada de forma unánime por la doctrina especializada y, en definitiva, porque con la supresión de las faltas y su conversión en delitos leves, podría darse el absurdo de que concurra un delito base⁴³⁸ con una pena muy inferior y que se produzca un blanqueo

⁴³⁷ DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Vademécum de Derecho Penal*, 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 55.

⁴³⁸ ABEL SOUTO pone como ejemplos de esta paradójica situación: i) el hurto de cuantía inferior a 400 euros (artículo 234.2 CP), ii) la defraudación de fluido eléctrico, gas, agua, telecomunicaciones u otro elemento, energía o fluido

por utilización, con lo que surgiría una agravación punitiva exagerada, desproporcionada y no abarcada por la culpabilidad del autor.

3.2.4.- *Conversión*

Continuamos nuestro estudio con la cuarta de las acciones típicas descritas en el inciso primero del reiterado artículo 301.1 CP: la conversión. Nuevamente, para dotar de una estructura sistemática idéntica a cada subapartado, partiremos de la definición ofrecida por el DRAE, su precisión en el DEJ, en tercer lugar se realizará su análisis doctrinal y, en último término, se realizará la toma de postura sobre dicha modalidad. Por lo que hace a la acepción genérica contenida en el DRAE, se describe como: “*acción y efecto de convertirse*”, y en la descripción del verbo “convertir” precisa: “*hacer que alguien o algo se transforme en algo distinto de lo que era*”. No obstante, en este caso, el DEJ no contiene una entrada ni de la acción típica, ni del verbo nuclear, por lo que debemos tomar como punto de partida la referencia gramatical genérica.

En cuanto a las aportaciones doctrinales, se ha observado que se trata de⁴³⁹ la transformación de bienes en otros distintos, operación que puede ser⁴⁴⁰ tanto de tipo material –v.gr., la modificación de bienes no fungibles, tales como joyas, mediante su fundición–, como de tipo ideal o inmaterial –así, en los movimientos de dinero, que se efectúan mediante ingresos de dinero por un cajero en una cuenta bancaria, o bien, a través de apuntes contables–, siendo calificada en este segundo supuesto como⁴⁴¹ “la principal preocupación del legislador”, y en ambas modalidades, tanto⁴⁴² si son reversibles como si no lo son. También se ha indicado que supone⁴⁴³ la “modificación de la estructura de un bien”, con lo que se transforma uno preexistente en otro distinto, o que nos encontramos ante⁴⁴⁴ “la mutación de los bienes modificando su naturaleza originaria”. En este sentido, MORILLAS CUEVA⁴⁴⁵ condensa brevemente los elementos de la conversión y precisa que es “la transformación de bienes de procedencia ilícita”. A juicio de MALLADA FERNÁNDEZ⁴⁴⁶, existe conversión cuando se transforma un bien “en otro equivalente”.

Debemos detenernos en las certeras puntualizaciones efectuadas por MATALLÍN EVANGELIO⁴⁴⁷, que no se limita a una mera descripción de la acción, sino que analiza su virtualidad práctica en el caso de la conversión de los bienes derivados del delito propio, y matiza que puede constituir un caso de autoencubrimiento impune “por su aptitud para ocultar el delito precedente”; no obstante, a renglón seguido aclara que no

ajenos, si la cuantía de lo defraudado es inferior a 400 euros (artículo 255.2 CP) o iii) el uso de un terminal de telecomunicación ajeno, sin consentimiento de su titular, que causa un perjuicio económico inferior a 400 euros (artículo 256.2 CP), (ABEL SOUTO, M., “Jurisprudencia penal española hasta 2018 sobre el blanqueo de dinero y sus reformas recientes”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VI Congreso internacional sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, p. 282).

⁴³⁹ CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivoj” , *cit.*, p. 272.

⁴⁴⁰ REBOLLO VARGAS, R., “Lección 25ªj” , *cit.*, p. 781. En idénticos términos GÁLVEZ BRAVO, R., *op. cit.*, p. 38.

⁴⁴¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, p. 617.

⁴⁴² FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicosj” , *cit.*, p. 141.

⁴⁴³ MARTÍNEZ ARRIETA, A., *op. cit.*, p. 384.

⁴⁴⁴ ROMERO FLORES, B., *op. cit.*, p. 312.

⁴⁴⁵ MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, p. 82. De igual opinión, BENÍTEZ ORTÚZAR, I.F., *op. cit.*, p. 142. De un modo prácticamente equivalente se ha definido como “la transformación de los bienes procedentes de un delito”, GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 245.

⁴⁴⁶ MALLADA FERNÁNDEZ, C., *Fiscalidad y blanqueo...*, *cit.*, p. 34, nota al pie núm. 30.

⁴⁴⁷ MATALLÍN EVANGELIO, A., “El “autoblanqueo”j” , *cit.*, pp. 34, 35 y 42.

cabe aplicar tal calificación en todos los supuestos de conversión realizada por el autor o participe del delito principal, sino que la impunidad se limita o circunscribe a “aquella transformación o transferencia orientada por dicha finalidad que no realice otra figura delictiva”. De este modo, concreta que se pueden discriminar los actos de conversión dirigidos a una finalidad encubridora de aquellos otros que se orientan a “la obtención general de grandes sumas de dinero”, en cuyo caso sí estarían sujetos al régimen general del concurso de delitos. Para ello, destaca que únicamente sería un acto de autoencubrimiento impune la primera de las transformaciones o transferencias, ya que la segunda y las subsiguientes se encuentran desprovistas de la meritada finalidad de ocultación del delito precedente.

Por otro lado, ABEL SOUTO⁴⁴⁸ observa que el requisito de la diversa naturaleza entre los bienes originarios y los transformados no excluye de la conversión aquellos supuestos en los que se da una permuta o trueque de dinero, caso habitual del narcotráfico, sustituyéndose voluminosos montos de dinero por su equivalente en papel moneda de mayor denominación, ya que, en realidad “los billetes son de distinta naturaleza”, dado que tienen características distintas. Con dicha operativa se facilita su manejo y se despiertan menores sospechas y recelos por las autoridades encargadas de su detección. En otro orden de consideraciones, refiere que, ante la superposición de conductas que se da en la regulación española del reciclaje, en aquellos casos en que no quepa apreciar la existencia de una transmisión, las sucesivas sustituciones pueden ser subsumidas en la conversión. A su vez, se centra en la naturaleza de la conducta y aprecia que difiere de la morfología de las conductas receptoras tradicionales. Pese a que mediante el blanqueo en cadena se pueda llegar a una “ejecución en cadena casi infinita”, estima que solo cabe requerir la acción directa del agente sobre los objetos delictivos, “que produzcan su alteración material”, cuando nos hallemos ante bienes no fungibles. ABEL SOUTO valora positivamente esta figura en los actos unilaterales que no impliquen cambio de titularidad y que conlleven “una circulación mercantil de bienes ilícitos”. Subraya que constituye un delito de resultado, en la que es necesaria “la presencia de un bien transformado”, y que no cabría la conversión intentada, puesto que en dicho apartado 1 del artículo 301 CP ya se contienen tentativas específicas de blanqueo.

Debemos destacar, asimismo, las aportaciones de BLANCO CORDERO⁴⁴⁹, quien parte de la Convención de Viena y realiza una interpretación gramatical y funcional de la acción de conversión. Expone que en el texto vienés se contienen en el artículo 3.1.b.ii) la conversión y la transferencia como conductas tributarias de tipificación en los ordenamientos nacionales. Por lo que respecta a la perspectiva funcional, observa que “se encuentra determinada por el fin de luchar contra el lavado de activos procedentes de un delito”. Del análisis gramatical infiere que los comportamientos conversores “han de recaer directamente sobre el bien procedente de un delito”, por lo que resulta fundamental que se establezca la relación existente entre el objeto material y la acción típica. En su opinión, se incluyen tanto la mutación de los bienes –por adición o supresión de

⁴⁴⁸ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, cit., pp. 112-116. Como ejemplos de dicha conducta, diferencia entre los actos de conversión inmaterial y los de conversión material. Entre los primeros, apunta: el ingreso de dinero en un cajero, los apuntes contables, la compra de negocios en los que se efectúen continuos movimientos de metálico –como hoteles o restaurantes–, inversiones en joyas, en activos financieros o en obras de arte, así como los cambios de moneda, la “realización de contrato de seguro con cláusula de rescate” o las compensaciones internacionales. En cuanto a las conversiones materiales, si bien destaca que son menos frecuentes, enuncia: la fundición de piezas dentarias en los campos de exterminio nazis y su transformación en lingotes de oro, así como “acrisolar otros objetos, de oro, plata o platino, destinados al adorno”, la supresión o adición de elementos, o bien, en último término, la figura de la especificación.

⁴⁴⁹ BLANCO CORDERO, I., “Principios y recomendacionesj” , cit., pp. 103-105.

elementos–, así como su modificación. Además, precisa que el trabajo de conversión puede ser llevado a cabo por el propio agente o por un tercero que actúe por su encargo, puesto que de lo contrario, si dicho tercero desconoce que esté ejecutando una conversión en bienes delictivos, surgiría una laguna de punibilidad.

En cuanto a su delimitación con la transferencia, BLANCO CORDERO detalla que “el límite inferior de la tipicidad (de la conversión) viene dado por la descripción de la siguiente conducta típica: la transferencia”. Como criterio diferenciador propone el carácter de los bienes ya que, si son totalmente diferentes y no se basan en los originarios, nos encontraremos ante una transferencia y no ante una conversión. De esta manera, lo propio de la conversión es que se da “un proceso de sustitución”, y que usualmente se lleva a cabo mediante diversas operaciones financieras, o de otra naturaleza. Restringe el ámbito de este comportamiento a los casos en que se opera una transformación en los bienes –excluyendo los casos en que los bienes son transmitidos a título oneroso–. No obstante, relativiza el alcance de la distinción, toda vez que, en cualquier caso, ante supuestos dudosos, siempre será posible su subsunción en una u otra conducta típica, a la luz del amplísimo campo de aplicación del texto de Viena. En último lugar, también considera positiva su tipificación, ya que “es un ejemplo de acciones características del lavado de bienes de origen delictivo”.

Resulta interesante traer a colación la opinión de CALDERÓN TELLO⁴⁵⁰, quien toma como punto de partida la concepción civil de la conversión, en la que la esencia radica en la sustitución de un estado jurídico por otro, y aplica dicha comprensión al ámbito jurídico-penal, destacando que no se persigue tanto la mutabilidad material del objeto en su sentido natural, sino que se reprime “el ilícito intento de cambiar la situación o estado jurídico de un bien cuyo origen sea un delito por el de un bien lícito”. Por este motivo rechaza la mera aplicación del entendimiento gramatical de la conversión, ya que solo “explica de algún modo cómo ocurre la legitimación (de fondos o activos) vía conversión”, pero niega que ello sea propiamente la conversión desde una perspectiva penal. Concluye diferenciando el plano fenomenológico y el jurídico: en el primero, convertir es “cambiar, transformar o permutar un bien”, mientras que en el segundo, ha de atenderse el revestimiento de licitud de lo que es originariamente ilícito, por lo que sostiene que el ordenamiento punitivo sanciona esta última posibilidad.

Como podemos apreciar, existe consenso doctrinal en cuanto a la necesidad de tipificación de esta conducta blanqueadora, que presenta una plena aptitud para llevar a cabo la ocultación de los bienes de origen delictivo, su camuflaje y su reintroducción con apariencia de licitud en el mercado financiero. A ello debemos añadir que usualmente se trata de operaciones de gran complejidad⁴⁵¹, con una pluralidad de sustituciones sucesivas, a través de transacciones bancarias y financieras, con lo que se produce una combinación de diferentes elementos mediante los cuales se lleva a cabo la transformación de los fondos en cadena, lo que facilita el éxito de semejante dinámica comisiva. En nuestra consideración, debe partirse del elemento gramatical y del concepto funcional sostenido por BLANCO CORDERO, teniendo presente que la mutación material será la excepción y que en la mayoría de las ocasiones nos hallaremos ante transformaciones inmateriales. También compartimos plenamente la matización introducida por MATALLÍN EVANGELIO en los casos de autoblanqueo, en los que será preciso que no se dé simplemente un acto de autoencubrimiento impune para apreciar la concurrencia del blanqueo. Como cuestión anudada a la complejidad anteriormente

⁴⁵⁰ CALDERÓN TELLO, L.F., *op. cit.*, pp. 197-199.

⁴⁵¹ CASTELLANOS MORENO, C., *Bien jurídico...*, *cit.*, pp. 230 y 231.

referida, en algunos supuestos surgirán dudas sobre si nos encontramos ante una transmisión o ante una conversión; no obstante, las dificultades interpretativas se relativizan ya que, en todo caso, será posible la subsunción típica de la conducta en una u otra modalidad.

3.2.5.- Transmisión

La última de las acciones recogidas en el primer inciso del artículo 301.1 CP es la transmisión. Si atendemos a su significado usual, en el DRAE se define como “*acción y efecto de transmitir*”, por lo que hemos de estar al contenido del verbo de referencia, presentado en el mismo Diccionario en su primera acepción como “*trasladar, transferir*”; no obstante, en la séptima entrada de dicha palabra, se constata una descripción de carácter jurídico, ya que se establece que es: “*enajenar, ceder o dejar a alguien un derecho u otra cosa*”. Por su parte, en el DEJ se subraya que es sinónima de “*enajenar*” y, centrado en la transmisión patrimonial, la caracteriza como: “*conjunto de negocios jurídicos, actos o hechos que suponen un desplazamiento patrimonial, constituyendo, cuando son realizados a título oneroso, parte de los hechos imposables sometidos a gravamen en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*”.

Por lo que respecta a su estudio doctrinal, FARALDO CABANA⁴⁵² la concibe como el traspaso de los derechos sobre los bienes de procedencia delictiva, realizado de cualquier forma y en virtud de cualquier título. FERNÁNDEZ TERUELO⁴⁵³ destaca que es la conducta opuesta a la adquisición, ya que conlleva extraer los bienes del patrimonio del blanqueador “para integrarlos en el de un tercero”. BENÍTEZ ORTÚZAR⁴⁵⁴ manifiesta que en dicho traslado, los terceros pueden obrar de buena fe, o bien, con conocimiento del origen ilícito de los bienes, en cuyo caso también serían penalmente responsables, a través de la modalidad de blanqueo por adquisición. Para CALDERÓN TELLO⁴⁵⁵, ha de estarse al contenido de la transmisión que se fundamenta en el Derecho Civil –que se sigue por la doctrina penal con carácter general–, y concreta tal concepto en “el traspaso o transferencia de un derecho, sin que el derecho pierda su identidad”, si bien discrimina entre la transferencia fáctica, representada por actos neutros, de mero traslado, como los del correo o transportista, que serían atípicos, y la jurídica, con poder de disposición sobre el bien, que es la única que interesaría al Derecho Penal. En esta línea, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁴⁵⁶ subraya una importante matización, por cuanto parte de un concepto amplio de transmisión, como “transferencia, cesión o traspaso de los derechos que se poseen sobre los bienes procedentes de un delito”, pero apunta que es necesaria una interpretación restrictiva, en cuya virtud es preciso que se dé “un cambio de titularidad”, por lo que los bienes que transitan de un patrimonio a otro han de integrarse en la esfera jurídica de este tercero, “con el consiguiente incremento patrimonial”.

⁴⁵² FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicos” , *cit.*, p. 141.

⁴⁵³ FERNÁNDEZ TERUELO, J.G., “El nuevoj” , *cit.*, p. 4. En idénticos términos, CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivoj” , *cit.*, p. 272, así como GÁLVEZ BRAVO, R., *op. cit.*, p. 38, o REBOLLO VARGAS, R., “Lección 25ªj” , *cit.*, p. 781.

⁴⁵⁴ BENÍTEZ ORTÚZAR, I.F., *op. cit.*, p. 143.

⁴⁵⁵ CALDERÓN TELLO, L.F., *op. cit.*, pp. 200 y 201.

⁴⁵⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, p. 617.

GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO⁴⁵⁷ asumen esta última postura y refieren que un mero cambio de ubicación de los bienes no constituiría, por ende, acción típica a efectos de esta modalidad. Sin embargo, a juicio de dichos autores, tanto la conversión como la transmisión “no son sino modalidades de la utilización”. Por su parte, MARTÍNEZ ARRIETA⁴⁵⁸ observa que transmitir implica “cualquier acto de disposición de un bien incorporándolo al patrimonio propio o de un tercero, haciéndolo desaparecer del propio, bastando con la transmisión de la posesión”, y puntualiza que, al igual que ocurre con la adquisición, no se precisa ningún tipo de formalidad negocial, con lo que es suficiente el mero hecho de la transmisión. No obstante, podemos objetar que no ha lugar a esta modalidad si se da la incorporación al patrimonio propio, ya que en tal supuesto nos encontraríamos ante la conducta de adquirir, no de transmitir.

En otro orden de consideraciones, ROMERO FLORES⁴⁵⁹ razona que en la transmisión debe existir una previa adquisición –o tenencia– por parte del transmitente, con conocimiento del origen ilícito de los bienes, y que puede ser tanto material (caracterizada por el desplazamiento), como jurídica, y concluye que en los supuestos de transferencias electrónicas “pueden confundirse los sujetos de la acción en una misma persona”, por lo que no existiría, en puridad, una transmisión –y pone como ejemplo una transferencia bancaria de un sujeto en favor de una sociedad, radicada en un paraíso fiscal, de la que es titular–. Comparte dicha idea MARETTI SGRILLI SIQUEIRA⁴⁶⁰, quien anota que nos hallamos ante la otra cara de la moneda de la adquisición, que la ley penal reprueba tales comportamientos y pretende la sanción de todos los involucrados en semejante relación obligacional, y que el traslado de la referida titularidad se puede realizar de modo formal o informal, de hecho o de derecho, de forma acorde con los instrumentos legales previstos, y que la transmisión –física o electrónica– puede llevarse a cabo a título oneroso o gratuito, *inter vivos* o *mortis causa*. MATALLÍN EVANGELIO⁴⁶¹ parte del significado gramatical de los verbos transmitir y trasladar recogido en el DRAE. El primero significa, como hemos transcrito, “*trasladar, transferir*”, mientras que el segundo contiene varias acepciones, entre las que resalta: “1. Pasar o llevar algo desde un lugar a otro (...); 4. Ceder a otra persona el derecho, dominio o atribución que se tiene sobre algo; 5. Remitir fondos bancarios de una cuenta a otra”. Además, efectúa un estudio conjunto de la conversión y la transmisión, y llega a la conclusión que referimos *supra*, es decir, que en el ámbito del aut blanqueo, la transmisión “puede constituir un acto de autoencubrimiento impune, por su aptitud para ocultar el delito precedente”, pese a que la impunidad no se dé en todos los casos y, en el supuesto de ser apreciada, solo se daría en la primera transmisión.

Según DEL CARPIO DELGADO⁴⁶², en el blanqueo, el casuismo que ha seguido el legislador puede llevar a que determinadas interpretaciones dejen fuera del lavado conductas que son aptas para reciclar los bienes. En esta línea defiende que, si bien muchos autores parten del concepto civil de transmisión, esta comprensión resulta “insuficiente”, ya que “no da cabida, entre otros, a supuestos en los que la transmisión no supone la cesión de los derechos sobre los bienes o un cambio de titularidad”, y pone como ejemplos el transporte de bienes delictivos al extranjero, o su importación desde el extranjero, o dentro del propio territorio nacional. Se centra en la transmisión material o

⁴⁵⁷ GALÁN MUÑOZ, A/NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 245.

⁴⁵⁸ MARTÍNEZ ARRIETA, A., *op. cit.*, p. 384.

⁴⁵⁹ ROMERO FLORES, B., “El delitoj”, *op. cit.*, p. 313.

⁴⁶⁰ MARETTI SGRILLI SIQUEIRA, F.A., *op. cit.*, pp. 513 y 514. En todo punto coincidente ESPAÑA ALBA, (ESPAÑA ALBA, V.M., *op. cit.*, pp. 121 y 122).

⁴⁶¹ MATALLÍN EVANGELIO, A., “El aut blanqueo”, *cit.*, pp. 34 (nota núm. 119), 35 y 42.

⁴⁶² DEL CARPIO DELGADO, J., “Sobre la necesariaj”, *cit.*, pp. 14 y 15.

fáctica de los bienes muebles y sostiene que es indiferente que el traslado lo realice el autor del delito base, o que contrate para ello un servicio de transporte o correo. A su parecer, no es suficiente con residenciar dicha conducta en la expresión “o realice cualquier otro acto”, y ha de tenerse en cuenta que el blanqueo no consiste en un único acto, sino que concurre una “pluralidad de acciones”, que en ocasiones son “difícilmente catalogables” en las acciones del artículo 301.1 CP, lo que puede confrontar con el principio acusatorio y con la necesidad de que el investigado conozca con precisión los hechos que se le imputan y su subsunción típica. Para MORILLAS CUEVA⁴⁶³ tampoco ha de atenderse al concepto civil de transmisión, por lo que rechaza que se entienda dicha conducta como “traspaso de los derechos sobre los bienes procedentes de un delito”, sino que estima más “ajustado” considerar que se trata del “traslado a terceras personas de los bienes obtenidos de manera ilícita”, ya sea de modo material, ya sea de manera formal o jurídica. Advierte que la alusión a los derechos puede resultar “incongruente”, aunque, a continuación, asume la posibilidad de que se generen “auténticos derechos transmisibles a otros, con la realidad criminal de su origen”.

ABEL SOUTO⁴⁶⁴ resalta que el legislador del año 1995 llevó a cabo una variación en la descripción típica, ya que el anterior texto punitivo aludía en su artículo 344 bis.h.1) a la acción de “transferir”, y afirma que ello se debió a la influencia del Proyecto de CP de 1992. Frente a lo manifestado por DEL CARPIO DELGADO o MORILLAS CUEVA, expone que ha de acudirse a una interpretación restrictiva de dicha conducta, tomando como punto de referencia el concepto civil de transmisión. Destaca la necesidad del cambio de titularidad en los bienes transferidos, pero constata que no es preciso que el transmitente ostente el previo incremento de su patrimonio ni la titularidad de los bienes, a pesar de que normalmente se presuponga dicha adquisición o tenencia, sino que es suficiente con que detente “un poder de disposición sobre ellos”, por lo que abarcaría la conducta del sujeto que ostenta “la mera posesión de los capitales ilícitos”. En lo tocante a los bienes, puntualiza que han de tener la condición de “enajenables”, si bien no se reduce a los que sean susceptibles de desplazamiento físico, ya que ello excluiría a los inmuebles, que pueden ser objeto de transmisión punible. Añade que el mero desplazamiento material de los bienes de un lugar a otro no se subsumiría en esta conducta, por cuanto no se daría el cambio de titularidad, sin perjuicio de que la conducta del transportista se pueda incluir en la realización “de cualquier otro acto” con finalidad encubridora. A su vez, emplea el mismo argumento para negar la tipicidad por transmisión de aquellas transferencias bancarias que se den entre cuentas del mismo sujeto, si bien, podría reconducirse a la figura de la conversión. También explica que la renuncia de derechos no puede ser concebida como un supuesto de transmisión punible, ya que se trata de “una manifestación de voluntad por la que se hace dejación de un derecho sin trasladarlo a un tercero”. En último término, concluye que esta modalidad típica configura un delito de resultado en el que es preciso un desplazamiento patrimonial, si bien no es dable apreciar la tentativa de transmisión, por cuanto dicho precepto “ya incrimina tentativas autónomas de blanqueo”.

En opinión de BLANCO CORDERO⁴⁶⁵ es preciso que se tome en consideración el concepto civil de transmisión, concebida como “traspaso de los derechos sobre los bienes procedentes de un delito grave”, dado que es “más correcto” si se pretende efectuar una restricción teleológica de la circulación en el tráfico económico de los bienes contaminados, puesto que un concepto penal autónomo, que admitiese “algún tipo de

⁴⁶³ MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, p. 82.

⁴⁶⁴ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, *cit.*, pp. 117-121.

⁴⁶⁵ BLANCO CORDERO, I., “Principios y recomendacionesj” , *cit.*, pp. 105 y 106.

traslado por cualquier título”, podría dar lugar a excepciones que fuesen utilizadas por los blanqueadores. En cuanto a las transferencias electrónicas de dinero entiende, frente a los postulados de PALMA HERRERA –y de ABEL SOUTO que hemos expuesto–, que sí ha lugar a la transmisión punible en aquellos supuestos en los que se realicen entre cuentas de un mismo sujeto, acudiendo a una interpretación sistemática del blanqueo, ya que el entendimiento contrario “puede dar lugar a lagunas que van a ser utilizadas de forma muy fructífera por los blanqueadores”. No podemos compartir esta comprensión, ya que es contraria a la interpretación restrictiva del delito, a la necesidad de cambio de titularidad de los bienes y, en última instancia, al principio de *ultima ratio* del ordenamiento punitivo; además, como ha sostenido ABEL SOUTO, en este caso sería posible acudir a la modalidad de conversión, por lo que no se produciría la laguna de punibilidad que advierte BLANCO CORDERO.

En nuestra toma de postura, entendemos que ha de partirse, con la mayoría de los autores reseñados, del concepto civil de transmisión, ya que, en primer lugar, incorpora los elementos jurídicos esenciales para restringir la amplitud del sentido usual o cotidiano de dicha acción. En segundo término, el entendimiento meramente fáctico conllevaría la subsunción de auténticos actos neutros, adecuados o usuales, que incluso podrían ser incriminados a los partícipes a título de imprudencia. Se predica, con esta comprensión, la necesidad de un desplazamiento en la titularidad, que colme el desvalor de la conducta y que, desde el punto de vista de la finalidad perseguida por el legislador, reprima los actos que impliquen una ocultación o encubrimiento de los bienes, con las sucesivas transferencias, dificultando la averiguación de la ilicitud patrimonial por parte de las autoridades encargadas de su investigación. En el supuesto del simple desplazamiento en el espacio –de bienes muebles, se sobreentiende–, no se ha producido todavía el cambio de titularidad requerido, por lo que no habría lugar a la apreciación de esta modalidad, sin perjuicio de que se pueda subsumir en la fórmula abierta si concurre el elemento intencional.

3.2.6.- La conducta indeterminada: realizar “cualquier otro acto”

Dentro del apartado 1 del artículo 301 CP, la acción típica que más críticas ha suscitado en la doctrina –además de la posesión y de la utilización– se configura como una cláusula abierta, un cajón de sastre o fórmula genérica, tipificada de un modo subsidiario, a modo de instrumento de cierre, y que se encuentra presidida por la necesidad de un especial elemento intencional que, según nuestra opinión, no se da en las acciones precedentes: la finalidad de “*ocultar o encubrir su origen ilícito (el de los bienes), o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos*”. El análisis gramatical del conjunto lleva a que nos situemos ante una modalidad indeterminada, que se caracteriza por ser distinta de las enunciadas con carácter previo en el mismo precepto. Se ha dicho que⁴⁶⁶ tiene una extensión “desmedida” y que el legislador ha optado “por una fórmula amplia, en la que no se describen las modalidades de acción, bastando con que concurra un determinado ánimo en el sujeto activo”, lo que permite calificarlo como un supuesto específico de encubrimiento.

⁴⁶⁶ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicos”, *cit.*, p. 142.

CALDERÓN CEREZO⁴⁶⁷ advierte que se contienen dos tipos de favorecimiento: uno real, propio del encubrimiento del artículo 451.2 CP –con el que entraría en concurso de normas–, que puede consistir tanto en una acción como en una omisión –en cuyo caso, el omitente debería estar sometido a un deber jurídico de actuar, bien sea legal o reglamentario–, de carácter “autónomo” respecto de las modalidades precedentes, y que ha de tratarse de actos que sean “idóneos al fin de que se trata”. Sobre el segundo tipo de favorecimiento, el encubrimiento personal, constata que, nuevamente, surge un conflicto de normas, esta vez con el artículo 451.3 CP, y que se debe resolver atendiendo al criterio de alternatividad del artículo 8.4 CP. De la misma opinión participa REBOLLO VARGAS⁴⁶⁸, quien sostiene que se trata de comportamientos completamente abiertos e indeterminados, que resultan criticables “desde cualquier perspectiva atinente al principio de legalidad”. Resultan, por tanto, perfectamente extrapolables a este supuesto las palabras de MESTRE DELGADO⁴⁶⁹, que analizaba de modo conjunto todas las acciones típicas de blanqueo y concluía que tienen contenidos “amplísimos”, ya que “abarcan todos los comportamientos materiales a través de los que pueden normalizarse los rendimientos del delito”; podemos añadir que tal aseveración es aún más certera en el caso analizado, por su indeterminación y por su configuración negativa, dado que en este supuesto se incluyen todas aquellas acciones u omisiones que no tienen encaje en las anteriores conductas –y que, además, se encuentran guiadas por las finalidades analizadas–. Para BENÍTEZ ORTÚZAR⁴⁷⁰, no solo llama la atención la “laxitud de la redacción típica”, ni el “amplio espectro de conductas que abarca”, sino su similitud con la conducta recogida en el apartado 2 del artículo 301 CP, que se castiga con igual pena. Por su parte, GONZÁLEZ CUSSAC⁴⁷¹ destaca que se trata de “una definición amplia y casuística”, en la que se recoge una finalidad específica, concretada en “realizar cualquier acto «post delictum» para ayudar o auxiliar a sus responsables”, por lo que nos hallamos ante un “encubrimiento específico y cualificado”. Sentencia que los términos genéricos de la acción permiten que “se incluya cualquier ocultación de ganancias procedentes de un delito propio o ajeno”.

PALOMO DEL ARCO⁴⁷² discrepa de la existencia de un encubrimiento personal, puesto que se centra en la finalidad específica de ayuda “*para eludir las consecuencias legales de sus actos*” y la pone en relación con los supuestos de encubrimiento del artículo 451.1 CP; a su juicio, debe rechazarse la existencia de un encubrimiento personal no solo por la dicción de la norma relativa al lavado de dinero, en la que se precisa “la mediación instrumental de los *bienes*”, sino por el catálogo de delitos contenidos en el meritado artículo 451.1 CP –traición, homicidio de los miembros de la Familia Real, genocidio, delito de lesa humanidad, delito contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, rebelión, terrorismo, homicidio, piratería, trata de seres humanos o tráfico ilegal de órganos–, ya que lo contrario implicaría que se equiparase la gravedad del blanqueo a la de los delitos reseñados, o que incluso los superara, dado que la pena anudada al reciclaje sería superior, lo que califica como “absurdo”. Por este motivo

⁴⁶⁷ CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivoj” , *cit.*, p. 273. En términos idénticos GÁLVEZ BRAVO, quien agrega lo establecido en la STS 884/2012, de 8 de noviembre, en la que se califica como “insuficiente” la mera atención a parámetros cuantitativos relativos al objeto, puesto que se ha de valorar “*la idoneidad de los comportamientos imputados para incorporar bienes ilícitos al tráfico económico*”, que deben ser abarcados por la intención del autor. Apunta dicho autor que, en cuanto a la modalidad de comisión por omisión, ha de tenerse presente, como punto de referencia para fijar la posición de garantía, el artículo 2 de la Ley 10/2010, en que se mencionan los sujetos obligados, (GÁLVEZ BRAVO, R., *op. cit.*, pp. 39 y 40).

⁴⁶⁸ REBOLLO VARGAS, R., “Lección 25ª” , *cit.*, p. 781.

⁴⁶⁹ MESTRE DELGADO, E., “Tema 13ª” , *cit.*, p. 397.

⁴⁷⁰ BENÍTEZ ORTÚZAR, I.F., *op. cit.*, p. 144.

⁴⁷¹ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *op. cit.*, p. 467.

⁴⁷² PALOMO DEL ARCO, A., *op. cit.*, p. 452.

asevera que la calificación “más lógica”, teniendo presente el objeto material del delito – que recae sobre los bienes–, es la de favorecimiento real. Finaliza su análisis afirmando que, puesto que no es preciso que la ayuda se produzca de un modo efectivo, sino que simplemente “esté en la finalidad del autor”, se puede sostener, con DÍEZ RIPOLLÉS, que nos hallamos ante “una tentativa de favorecimiento real autónomamente considerada”.

Entre las propuestas de interpretación conforme con el principio de legalidad, después de observar la inseguridad jurídica que produce por su contradicción con el principio de taxatividad, MARTÍNEZ ARRIETA⁴⁷³ manifiesta que ha de tomarse en consideración, como solución hermenéutica, la que “afirma la subsunción de aquellas conductas que sin llegar a suponer un acto de adquisición, conversión o transmisión equivalga en su significación jurídica a su contenido”. En decir de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁴⁷⁴, la oposición doctrinal es unánime, por vulneración de la referida taxatividad, y la única restricción que admite es la consideración del elemento subjetivo; además, la descripción legal caracteriza las finalidades específicas “como simples fines perseguidos por el ánimo del autor”, lo que sería propio de los delitos de resultado cortado. De la misma opinión participan GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO⁴⁷⁵, quienes estiman que la utilización de una fórmula tan amplia, que solo se encuentra limitada por la finalidad específica perseguida por el autor, implica en realidad “la tipificación de lo que son tentativas de los casos de favorecimiento real, cuya consumación se encuentra regulada en el apartado segundo del art. 301 CP”, por lo que entienden que nos encontramos ante un nuevo caso de superposición de comportamientos típicos. También se muestra crítica ROMERO FLORES⁴⁷⁶, quien enuncia la infracción de los principios de legalidad, seguridad jurídica, taxatividad, proporcionalidad y determinación, que podrían conducir a la vulneración del derecho de defensa del investigado, y efectúa una limitación de la acción típica, estimando que las conductas del primer inciso del precepto no son solo ejemplos, sino que se trata de los “modos de actuación” usuales en el blanqueo, por lo que “ese cualquier otro acto al que se alude debe semejarse a éstos”.

MORILLAS CUEVA⁴⁷⁷ razona que nos hallamos ante una cláusula “residual”, que tipifica indeterminados actos “tendientes a la ocultación, al encubrimiento y al auxilio”, de “escasa concreción” y que constituye un ejemplo más del expansionismo punitivo. Asimismo, apunta que se contienen defectos técnicos que han de ser subsanados, por lo que ha de estarse a la finalidad perseguida por el legislador –“ubicar las conductas válidamente delictivas para conseguir la finalidad prohibida”– y ha de requerirse la idoneidad de los comportamientos para los fines perseguidos. Precisa que el significado de los tres verbos –ocultar, encubrir y ayudar– es distinto y que, si bien los dos primeros son próximos o cercanos, ya que se refieren al camuflaje o evitación del conocimiento del origen de los bienes, el verbo ayudar conlleva un auxilio, la colaboración con la persona que ha cometido el delito. Por todo ello propone que la interpretación se realice de un modo integrado con el resto de las acciones del artículo 301.1 CP, que los comportamientos sean similares, adecuados e idóneos para lograr las finalidades rectoras y que, en todo caso, se rechacen los “parámetros analógicos”, que están proscritos por la ley penal en lo tocante a la analogía *in malam partem*.

⁴⁷³ MARTÍNEZ ARRIETA, A., “*op. cit.*”, pp. 384 y 385.

⁴⁷⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., p. 617.

⁴⁷⁵ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 246.

⁴⁷⁶ ROMERO FLORES, B., *op. cit.*, p. 313.

⁴⁷⁷ MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, pp. 88 y 89.

Debemos detenernos de forma somera en el minucioso estudio que efectúa ABEL SOUTO⁴⁷⁸ sobre esta figura delictiva, en la que diferencia dos aspectos: la realización de indeterminadas conductas para ocultar o encubrir y, en segundo término, la ejecución de acciones indeterminadas con el fin de ayudar. A propósito del primer grupo, llama la atención sobre esta “nueva variante”, en relación con los precedentes tanto españoles como supranacionales, que “altera profundamente la interpretación de todo el precepto”, en la que no existe un verbo específico nuclear de la acción. Además de aludir a la vulneración de principios penales básicos y de la propia separación de poderes, al arrojar en manos del juzgador la tarea de delimitación típica, constata que se está operando una limitación de la complicidad y que lleva a un concepto unitario de autor, por lo que se conculca la proporcionalidad penal, toda vez que contribuciones menores o irrelevantes al hecho quedarían embebidas en su tenor literal. De semejante fórmula solo se desprende “un nimio saldo positivo”: se refuerza su entendimiento como tentativas tipificadas de las conductas del artículo 301.2 CP. Se opone a la admisión de conductas similares o semejantes a las recogidas en el primer inciso, en virtud del propio significado del término “otro”. En cuanto a su naturaleza jurídica, afirma que nos hallamos ante tentativas específicas de favorecimiento real, por lo que podría hablarse de “un delito de emprendimiento propio” o de consumación anticipada, por lo que desecha la posibilidad de apreciar las formas imperfectas de ejecución y la rebaja penológica del artículo 64 CP.

En lo tocante al segundo grupo meritado, las conductas indeterminadas con el fin de ayudar, da por reproducidas las objeciones previas y las intensifica, ya que observa que nos encontramos ante “la más problemática de las modalidades típicas”, por su confusión y ambigüedad, debidas a la ausencia de acuerdo doctrinal sobre su naturaleza jurídica. Después de negar su carácter de favorecimiento personal y de defender su condición de encubrimiento real, aborda ABEL SOUTO la cuestión relativa al entendimiento de la expresión “*consecuencias legales de sus actos*”, y sostiene que la finalidad de su elusión ha de interpretarse dirigida tanto a la responsabilidad penal como a la civil, y que se incluyen, por ende, tanto las penas como las medidas de seguridad, las consecuencias accesorias o la responsabilidad civil *ex delicto*, si bien lo usual será que se dirija a evitar el comiso de los bienes lavados. Detalla que el aserto “*ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones*” se refiere no solo al blanqueador, sino también al autor del delito base, ya que el blanqueo es un comportamiento de carácter postdelictivo. Concluye que la mención a que la persona “*haya participado*” no se debe entender de conformidad con los postulados dogmáticos sobre autoría y participación en sentido técnico, sino que incluye tanto a los autores, ya sean directos, en coautoría, autoría mediata, así como a los inductores y cooperadores necesarios, y a los cómplices, por lo que engloba los artículos 28 y 29 CP.

De un modo acorde con su adscripción a la que hemos denominado tesis unitaria o monista, que preconiza que todas las conductas de blanqueo han de estar guiadas por las finalidades contenidas en este inciso, DEL CARPIO DELGADO⁴⁷⁹ defiende que las conductas consagradas en el primer inciso del artículo 301.1 CP deben cumplir “una función indiciaria sobre la naturaleza o las características de las conductas que puedan quedar abarcadas dentro del ‘cualquier otro acto’”, y que con dicha comprensión se evita que se repriman por blanqueo comportamientos ajenos a la naturaleza de dicha figura, o que se castigue como autoría acciones incardinables en la esfera de la participación. Refuerza su argumentación transcribiendo lo recogido en el FJ 20º de la STS 56/2014, en

⁴⁷⁸ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, cit., pp. 122-143.

⁴⁷⁹ DEL CARPIO DELGADO, J., “Sobre la necesaria”, cit., p. 18.

la que el Alto Tribunal consignó la necesidad de llevar a cabo una interpretación restrictiva de ese “*cualquier otro acto*”, lo que resulta necesario “[...] *para evitar que la excesiva generalización de su contenido suponga una vulneración del principio de legalidad, por falta de determinación de la conducta típica. Una restricción a su contenido puede venir dado por la exigencia de que este cualquier otro acto implique una operación directa, personal o interpuesta, con los bienes sobre los que se actúa, pues los tres verbos rectores, adquirir, por sí o por persona o institución interpuesta, convertir y transmitir, suponen una actuación operativa directa sobre los bienes de procedencia ilícita y delictiva*”.

En su análisis sobre el autoblanqueo, MATALLÍN EVANGELIO⁴⁸⁰ pone de manifiesto que resulta “difícil” que el partícipe en el delito base cometa esta modalidad. Arguye que la imprecisión de esta conducta, sumada a la amplitud de las acciones del primer inciso, que abarcan “*todos los actos imaginables de blanqueo*”, implica dificultades en su concreción. Como ejemplo –siguiendo a BLANCO CORDERO y la cita de la STS 457/2017–, menciona el falso testimonio judicial del testigo que declaró haber prestado el dinero con el que se adquirieron unos bienes, y que tenía la finalidad de ayudar a los blanqueadores a eludir su posible responsabilidad penal. Subraya dicha autora que esta técnica de tipificación no fue impuesta por la normativa supranacional, que resulta “indeseable” desde los parámetros del principio de legalidad y que, si bien pudo tener cierto sentido con anterioridad a la LO 5/2010 y la menor amplitud del delito, en la actualidad, tras la introducción expresa de la posesión, de la utilización y del autoblanqueo, carece de justificación. Podemos finalizar este repaso doctrinal citando a CASTELLANOS MORENO⁴⁸¹, quien aprecia que la inclusión de semejante fórmula en el texto punitivo en el año 1995, en el que constituyó una auténtica novedad, se debió a la “mutabilidad y adaptabilidad que caracteriza al blanqueo”, dado que sus técnicas se encuentran en continua evolución, por lo que el legislador empleó una dicción omnicompreensiva, que resultaba eficaz para aprehender todas las operativas de legitimación de fondos. Entre las técnicas de restricción de su alcance enumera: i) la verificación de la concurrencia de las finalidades establecidas, así como de la aptitud, en el caso concreto, para su consecución; ii) en cuanto al objeto sobre el que recae el acto, debe centrarse en los bienes específicos cuyo origen ilícito conoce el blanqueador. iii) El recurso a la idoneidad de los comportamientos para lesionar los bienes jurídicos tutelados por el reciclaje o, bien, para ponerlos en peligro, atendiendo en este último supuesto a criterios teleológicos.

Puesto que nos hallamos ante uno de los elementos del blanqueo que ha provocado una mayor unanimidad doctrinal, a saber, el rechazo a la cláusula abierta, ya que las críticas a semejante técnica legislativa han sido incontables, sólidamente fundamentadas y convincentes, no podemos sino sumarnos a tal clamor y requerir al legislador que lleve a cabo la corrección de dicha anomalía en su redacción. Es más, podemos considerar que esta expresión es la causa de la mayor parte de los problemas interpretativos que suscita el lavado de fondos, puesto que su farragosa redacción, junto con la imprecisión en la colocación de los signos de puntuación, y la presencia de las finalidades específicas como elemento de cobertura o limitación, propicia que surjan graves conflictos hermenéuticos, que llegan al extremo de que se discutan los propios elementos típicos de la legalización de activos. Su imprecisión y amplitud son incompatibles con el principio de legalidad. En este punto conviene recordar que el legislador acude a dicha técnica cuando pretende

⁴⁸⁰ MATALLÍN EVANGELIO, A., “El “autoblanqueo””, *cit.*, pp. 42 y 43.

⁴⁸¹ CASTELLANOS MORENO, C., *Bien jurídico...*, *cit.*, pp. 252 y 254.

englobar o reprimir todos los posibles comportamientos que tengan relación con una determinada materia. Sucede lo mismo en el ámbito del tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas, ya que el artículo 368 CP, anuda a las conductas de cultivo, elaboración o tráfico, la realización de acciones que *“de otro modo promuevan, favorezcan o faciliten el consumo ilegal [...]”*. Traemos a colación dicho precepto porque, a nuestro entender, incurre en idéntico defecto: la voluntad del legislador de agotar un determinado aspecto puede tener un efecto contraproducente, así como producir resultados insatisfactorios.

En el caso del blanqueo, las conductas típicas genuinas –las del primer inciso del apartado 1, así como las del apartado 2– quedan diluidas en el amplio espectro de actos posibles, lo que se ve agravado por el hecho de que exista una igualación punitiva en todas ellas. Además, su encaje forzado provoca que se formen oraciones largas, sobrecargadas, en las que el intérprete se pierde ante tamaña confusión de subordinadas y aclaraciones. Como sabiamente refleja el refranero español, *“quien mucho abarca poco aprieta”*, y tal expresión es plenamente aplicable a nuestro caso: en su afán por abarcar todos los comportamientos que puedan tener relación con la formación de patrimonios, el tipo del blanqueo resulta disfuncional, impreciso, ha de acudir a criterios jurisprudenciales y doctrinales para su completo entendimiento, así como a los principios penales básicos y, en última instancia, propicia que la determinación de ese *“cualquier otro acto”* quede a la libérrima apreciación judicial, con los efectos perniciosos que ello conlleva, que se pueden traducir en situaciones de desigualdad o discriminaciones injustificadas. No existe, por ende, justificación posible para el mantenimiento de dicha conducta típica, por lo que es preciso modificar su tenor literal y adecuarlo a los postulados doctrinales que hemos detallado.

3.2.7.- La ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos

En el apartado 2 del artículo 301⁴⁸² CP se sancionan dichas conductas con la misma pena que en el párrafo precedente. En nuestro análisis vamos a efectuar una variación sistemática, ya que este número presenta una serie de particularidades propias, que nos llevan a exponer en primer lugar las posturas doctrinales sobre su naturaleza jurídica y características esenciales y, una vez que hayamos ofrecido una visión global o de conjunto, realizaremos la interpretación gramatical de las acciones subsumibles en dicho tipo –como se puede apreciar, con anterioridad practicamos el camino inverso, ya que partimos del análisis gramatical para, a continuación, matizar cada concreta conducta al hilo de las opiniones doctrinales de referencia–. Así las cosas, para LASCURAÍN SÁNCHEZ⁴⁸³, en esta fórmula se incluye la “definición más o menos canónica del blanqueo”, que se resume en “ocultar o encubrir el origen delictivo de un bien”, puesto que el blanqueador persigue la inserción de los bienes ilícitos en el tráfico jurídico, y destaca, citando el FD 12º de la STS 491/2915, así como el FD 8º de la tantas veces aludida STS 265/2015, que, precisamente, lo que se persigue al tipificar el blanqueo es

⁴⁸² Artículo 301.2 CP: “2. Con las mismas penas se sancionará, según los casos, la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en el apartado anterior o de un acto de participación en ellos”.

⁴⁸³ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo de capitales”, en DE LA MATA BARRANCO, N.J./DOPICO GÓMEZ-ALLER, J./LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A./NIETO MARTÍN, A. (auts.), *op. cit.*, p. 503.

reprimir el “retorno”, ya que nos hallaríamos ante “*el eslabón necesario para que la riqueza así generada pueda ser introducida en el ciclo económico*”.

DEL CARPIO DELGADO⁴⁸⁴ recuerda que este apartado contiene “otra modalidad de blanqueo” en términos casi idénticos a los expresados por el CP anterior, cuyo artículo 344 bis.h).2 aludía a las conductas “*ocultare o encubriere*”, en lugar de mencionar los sustantivos “*ocultación o encubrimiento*”, como el texto actual y, en segundo término, que constituye una novedad del legislador del año 1995 la introducción de la locución “*verdadera*” para referirse a las cualidades o circunstancias de los bienes recogidas en dicho precepto –naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos–, condición no requerida en la normativa anterior. Asimismo, en esta introducción genérica, debemos constatar que MESTRE DELGADO⁴⁸⁵ concibe tal conducta como “otra manifestación de la participación postdelictiva punible”, y añade que, desde su propia formulación, excluye “la posibilidad de legitimación por ejercicio de un derecho, oficio o cargo, o cumplimiento de un deber”. Por su parte, MARTÍNEZ DE SALINAS ALONSO⁴⁸⁶ pone el acento en el solapamiento de comportamientos entre este apartado y el anterior, afirmando que en el número 2 “se consuma el galimatías”, ya que tipifica nuevamente la ocultación, por lo que lamenta que el legislador no haya llevado a cabo su supresión del apartado 1, ya que en el número 2 está “más desarrollada”; defiende que con ello se conseguiría una “clara mejora sistemática en la materia”.

En este número se condensa la denominada por algunos⁴⁸⁷ “receptación del blanqueo”, en la que la acción no recaería, en su opinión, sobre los bienes que proceden del delito, sino que tiene lugar sobre aquéllos que ya han sido objeto de alguno de los actos de blanqueo del apartado 1, por lo que habrían sufrido alguna transformación previa. En este sentido, FARALDO CABANA⁴⁸⁸ afirma que su objeto material son los bienes procedentes de un delito de blanqueo o de un acto de participación en él, y que ya han sido sustituidos o transformados y, citando a VIDALES RODRÍGUEZ, entiende que nos hallamos ante “la segunda etapa del proceso legitimador”. Sostiene FARALDO que si en el primer apartado del artículo 301 CP se pretende reprimir la realización de las actividades allí condensadas, tendentes a un resultado, en este caso se sanciona precisamente la consecución de dicho resultado. Rechaza que se trate de una modalidad de receptación o encubrimiento, ya que, en su opinión, nos encontramos ante “la tipificación expresa de la segunda fase del blanqueo de bienes”. En último lugar, precisa que no se requiere ánimo de lucro, ni concurren de modo explícito las finalidades del apartado anterior, si bien infiere su presencia implícita, por cuanto argumenta que dichas intenciones se incluyen en los sustantivos ocultación y encubrimiento.

Para GONZÁLEZ CUSSAC⁴⁸⁹ se trata de una modalidad de encubrimiento en la que el autor debe actuar “*a sabiendas*” de que los bienes proceden de alguno de los delitos

⁴⁸⁴ DEL CARPIO DELGADO, J., “Análisis de la evolución legislativa de las conductas típicas del delito de blanqueo de capitales: a la vez, sobre los criterios jurisprudenciales para limitar su ámbito de aplicación”, en GÓMEZ RIVERO, M.C. (dir.), BARRERO ORTEGA, A. (coord.), *Regeneración democrática y estrategias penales en la lucha contra la corrupción*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 906.

⁴⁸⁵ MESTRE DELGADO, E., “Los eximentes de ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo, y de cumplimiento de un deber, y el blanqueo de capitales”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *I Congreso...*, cit., p. 100.

⁴⁸⁶ MARTÍNEZ DE SALINAS ALONSO, L.A., “Últimas tendencias jurisprudenciales en materia de blanqueo de capitales”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *II Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 32 y 33.

⁴⁸⁷ CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivoj” , cit., p. 273. En idénticos términos, GÁLVEZ BRAVO, R., *op. cit.*, p. 40, quien cita en este sentido la STS 483/2007.

⁴⁸⁸ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicosj” , cit., pp. 152 y 153.

⁴⁸⁹ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *op. cit.*, pp. 468 y 469.

expresados en el apartado precedente, o bien, de un acto de participación en ellos. A su juicio, al igual que FARALDO CABANA, se requiere la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes, que conceptúa como dos elementos subjetivos del tipo que condicionan su imputación dolosa. Detalla que no estamos ante un encubrimiento de los bienes, sino de sus circunstancias –naturaleza, origen, movimiento o propiedad–, por lo que “podría decirse que se castiga el encubrimiento de un encubrimiento anterior”. También defiende, con cita de VIDALES RODRÍGUEZ, que esta conducta tipifica la segunda fase del blanqueo.

De una opinión contraria en cuanto a la presencia de un especial elemento subjetivo del injusto en el artículo 301.2 CP es LORENZO SALGADO⁴⁹⁰, para quien en esta modalidad de conducta no resulta “necesaria” la presencia de una especial finalidad o propósito en el sujeto activo, a diferencia de la conducta recogida en el segundo inciso del párrafo primero del apartado anterior, por lo que, en este caso, “no se cuestiona en la doctrina la posible concurrencia del dolo eventual”, a diferencia de lo que ocurre en cuanto a la modalidad de blanqueo que precisa de un elemento intencional. LORENZO SALGADO advierte que en este precepto se castiga “la efectiva ocultación o encubrimiento en relación con las características a las que hace mención”, es decir, a la naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos. GÓMEZ BENÍTEZ⁴⁹¹ también se posiciona en contra de la existencia de un especial ánimo o intencionalidad, ya que sostiene que el precepto analizado regula la ocultación o el encubrimiento realizados sin la finalidad de ocultar el origen de los bienes, o de auxiliar a los autores o partícipes del delito previo a eludir las consecuencias legales de sus actos. En su opinión, el ámbito objetivo de aplicación de ambos artículos –301.1 y 301.2 CP– es “idéntico”, por lo que la diferencia entre semejantes comportamientos “no radica, pues, en la forma de la acción típica, sino en el elemento subjetivo”.

Por su parte, QUERALT JIMÉNEZ⁴⁹² subraya que esta conducta “no es en definitiva más que abundar en detalles del tipo básico para ocultación del origen y de la titularidad” de los bienes de ilícita procedencia, y observa que tales comportamientos “no son más que las formas imaginables de que el delincuente disfrute del producto de sus fechorías y/o de impedir que la justicia las descubra y/o que acceda a la fortuna tan ilícitamente labrada”, de donde se deriva la voluntad del legislador de abarcar todos los comportamientos posibles, tendentes a su camuflaje, en relación con los bienes delictivos, si bien dicho autor incurre en el error de calificar este apartado como un “subtipo agravado” del lavado, cuando no se da tal circunstancia, puesto que se sanciona “*con las mismas penas*”, tal como reza el precepto en sus tres primeras palabras, y no existe ningún elemento de cualificación o agravación en su redacción. En decir de PALOMO DEL ARCO⁴⁹³, pese a que no se requiera de forma expresa la tenencia material del objeto del lavado, para llevar a cabo la ocultación o encubrimiento típicos ha de concurrir una previa recepción o adquisición de los bienes, y apunta que la finalidad perseguida no es el “mero frustrar la sanción del delito previo”, sino que se busca “posibilitar, al menos ulteriormente, la entrada de esos bienes con apariencia de lícitos en el mercado”. Además, considera que se trata del tipo o conducta básica⁴⁹⁴ del blanqueo de dinero. Al hilo de dicha afirmación, podemos sintetizar la polémica doctrinal suscitada, siguiendo a

⁴⁹⁰ LORENZO SALGADO, J.M., “El tipo agravadoj” , *cit.*, pp. 225 y 226.

⁴⁹¹ GÓMEZ BENÍTEZ, J.M., “Reflexiones técnicasj” , *cit.*, p. 68, nota al pie núm. 10.

⁴⁹² QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal...*, *cit.*, p. 1299.

⁴⁹³ PALOMO DEL ARCO, A., *op. cit.*, p. 441.

⁴⁹⁴ También sostiene este carácter de tipo básico MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, para quien, pese a definirse en segundo lugar, “contiene en realidad el tipo básico del blanqueo de dinero”, (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, p. 618).

MORILLAS CUEVA⁴⁹⁵, que destaca que caben dos entendimientos de dicho precepto: que nos hallamos ante el tipo básico de las conductas consagradas en el apartado anterior, o bien, que se trata de un doble enmascaramiento, puesto que la conducta no se ejecutaría sobre los bienes que derivan del delito precedente, sino que recaería sobre los bienes que ya sufrieron una previa transformación, en el sentido de que sobre ellos se ha ejecutado un acto de blanqueo.

A la hora de tomar postura manifiesta MORILLAS CUEVA que resulta difícil, ya que existe identidad punitiva entre ambos y, en segundo término, la referencia a “*los delitos expresados en el apartado anterior*” resulta imprecisa, dado que desde el año 2010, el apartado 1 menciona “*actividad delictiva*” para referirse a la infracción precedente; además, también surge una discordancia si se considera que “*los delitos expresados*” aluden al propio blanqueo de dinero, puesto que se trata de un solo delito, no de varios, pese a que conozca de varias modalidades de comisión; por ello, entiende que tales delitos han de conectarse, en plural, con los posibles delitos antecedentes o base. Sin embargo, concreta que “carece de sentido la repetición en coincidencia de las conductas sobre todo las del número 1, en su vertiente de realizar actos que procuren ocultar o encubrir el origen delictivo de los bienes con las del número 2, lo que deja prácticamente sin aplicación a uno de los dos”, y que la mención a “*un acto de participación en ellos*”, resulta relevante en este sentido, porque “parece avalar, en clave asimismo de redacción, la segunda de las hipótesis”. De este modo, toma partido por el “blanqueo sucesivo”, pero matiza que tal adhesión se practica con “limitaciones”.

Entre los autores que han patrocinado una naturaleza jurídica distinta de esta conducta podemos mencionar a LANDROVE DÍAZ⁴⁹⁶, quien advierte que se contiene en el mentado artículo el tipo básico del lavado, y que las conductas invocadas en el apartado anterior “constituyen, simplemente, formas imperfectas de ejecución del mismo”, y observa que la igualación punitiva es contraria al principio de proporcionalidad. En la misma línea ABEL SOUTO⁴⁹⁷ refiere la coincidencia entre este apartado y el precedente, destacando que existe un “paralelismo” entre ambos, y que el número 2 acoge el tipo básico, cuya tentativa sería reprimida en el apartado anterior, por lo que el texto punitivo español seguiría el “carácter secuencial” que preside la normativa internacional sobre lavado de fondos. Precisa que estamos ante una acción de naturaleza encubridora, reconducible al favorecimiento real. Se opone a su conceptualización como receptación específica, ya que no se exigen ni la tenencia material de los bienes ni el ánimo de lucro. Además, refuta la postura de aquellos autores que proclaman la existencia de un “doble enmascaramiento”, o que aluden a la “segunda fase del proceso legitimador”, ya que, en primer término, ello conlleva limitar las infracciones antecedentes al blanqueo de dinero, con lo que se contraviene el propio tenor literal del precepto.

Advierte que, de conformidad con los textos internacionales –los dos subapartados del artículo 3.1.b) de la Convención de Viena, o las letras a) y b) del artículo 6.1 del Convenio de Estrasburgo– y con los antecedentes legislativos españoles –el artículo 344 bis.h) del anterior texto punitivo–, los artículos 301.1 y 2 CP operan con idénticos delitos base. Asimismo, se muestra convincente al rechazar que el CP patrio siga la división tripartita de las fases del blanqueo, ya que el legislador español siguió en todo punto al texto vienés, que acoge un “modelo binario”, en cuyo primer momento se da la conversión o transferencia de los bienes, así como la ocultación o encubrimiento y, en segundo

⁴⁹⁵ MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, pp. 89 y 90.

⁴⁹⁶ LANDROVE DÍAZ, G., *op. cit.*, p. 147.

⁴⁹⁷ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, *cit.*, pp. 149-154.

término, se produce la utilización de los bienes ilícitos, a la que se equiparan la adquisición y la posesión. Por todo lo expuesto, y tomando en consideración que no existen datos empíricos sobre los comportamientos tendentes a introducir en el sistema económico bienes que ya han sido blanqueados, concluye que requerir en este número un “prelavado de los bienes” es contrario a la voluntad del legislador, que no siguió el sistema trifásico y “supone desconocer que el lavado de capitales no constituye un proceso fijo e inmutable”.

En otro trabajo, y en consonancia con su postura sobre el carácter del artículo 301.2 como tipo básico, ABEL SOUTO⁴⁹⁸ sentencia que, pese a que un sector doctrinal admita las formas imperfectas de ejecución en el blanqueo, puesto que el artículo 301.1 CP “acoge tentativas específicas de favorecimiento real cuya comisión en grado de consumación se castiga en el artículo 301.2”, nos hallamos ante un caso de “tentativa especialmente penada por la ley”, lo que produce la exclusión de la aplicación de la rebaja penológica de 1 o 2 grados del artículo 64 CP, ya que el legislador ha pretendido conminar con mayor severidad la tentativa de lavado. Desecha de modo expreso la tentativa de la cláusula abierta “realice cualquier otro acto” por su desmedida amplitud omnicomprendiva. También excluye la aplicación de la tentativa inidónea, como sucedería, después de la ampliación del blanqueo a los bienes procedentes de cualquier actividad delictiva, cuando los bienes tienen su origen en una fuente legal o en un ilícito administrativo, pese a que el autor piense que traen causa de un delito.

No obstante, LORENZO SALGADO⁴⁹⁹ sí admite la posibilidad de apreciar la tentativa en el blanqueo, si bien con una serie de limitaciones: a su juicio, al analizar el *iter criminis*, se puede afirmar su aptitud en las cinco primeras conductas del primer inciso del párrafo 1º del artículo 301.1 CP, así como en cualquiera de los tipos agravados ligados a ellas, pero no sería aplicable en la “tentativa autónoma⁵⁰⁰” del inciso segundo del párrafo 1º del artículo 301.1 CP –la fórmula “o realice cualquier otro acto”–, puesto que no es dable apreciar la tentativa de la tentativa, ni cabe sostener la viabilidad de la tentativa en la conducta descrita en el apartado 2, ya que ella cuenta con la previsión específica anteriormente reseñada. De este modo, para LORENZO no todas las conductas del primer párrafo del artículo 301.1 CP constituyen tentativas específicas del tipo básico consagrado en el artículo 301.2 CP. En contra de esta postura se muestra FABIÁN CAPARRÓS⁵⁰¹, para quien la fórmula del artículo 301.1 CP, es decir, “para ocultar o encubrir”, “no es una tentativa del art. 301.2 expresamente tipificada (“ocultación o encubrimiento”), ni tampoco un tipo alternativo que criminalice otra conducta sustancialmente diferente”. También disiente CALDERÓN TELLO⁵⁰², para el que es preciso “identificar y separar conceptualmente” la finalidad de ocultar o encubrir explicitada en el apartado 1 de los “concretos comportamientos típicos” de ocultación o encubrimiento, ubicados en el artículo 301.2 CP, de donde infiere que “debe descartarse el discurso de que los comportamientos del número uno son tentativa de los comportamientos del número dos”.

⁴⁹⁸ ABEL SOUTO, M., “Conductas típicas de blanqueo en el Ordenamiento penal español”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords), *I Congreso...*, cit., pp. 217 y 218.

⁴⁹⁹ LORENZO SALGADO, J.M., “El tipo agravadoj” , cit., p. 247.

⁵⁰⁰ Toman postura en distintos términos, pero con idéntica conclusión, GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO, puesto que defienden que la consumación de esta conducta precisa “que se haya concretado la efectiva ocultación o encubrimiento”, por lo que, dogmáticamente, dado que se trata de un tipo de resultado, sería posible apreciar la existencia de tentativa. No obstante, a renglón seguido perfilan que esta tentativa viene representada “*per se*” por el tipo autónomo del inciso segundo del artículo 301.1 CP, (GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 248).

⁵⁰¹ FABIÁN CAPARRÓS, E.A., “Algunas observacionesj” , cit., p. 70.

⁵⁰² CALDERÓN TELLO, L.F., *op. cit.*, p. 202.

Otro aspecto que ha suscitado polémica doctrinal viene representado por la propia redacción de la conducta típica, al enunciar de forma disyuntiva la “ocultación” o el “encubrimiento”. En concreto, ha surgido la duda de si la voz “encubrimiento” ha de ser interpretada de modo técnico-jurídico, o bien si ha de estarse a su connotación gramatical general y, en este último caso, si resulta conveniente o no su existencia. En el primer grupo de autores destaca BLANCO CORDERO⁵⁰³, quien estima que las definiciones gramaticales de “encubrimiento” –entendido como “ocultar una cosa o no manifestarla”, o como “impedir que llegue a saberse una cosa”– no resultan muy “clarificadoras” en cuanto a su sentido jurídico-penal. Expresa BLANCO CORDERO que la Convención de Viena pretende reprimir la ocultación del origen delictivo de los bienes y de los derechos, pero matiza que el término encubrimiento ha de interpretarse como sinónimo de ocultación. Manifiesta que así se ha entendido en el texto punitivo luso, ya que, en lugar de transcribir el término encubrimiento, el cual posee un significado propio, técnico, que alude a una concreta modalidad delictiva, opta por el verbo nuclear “disimular”, y que semejante proceder se reproduce en la Convención contra la delincuencia organizada transnacional y en la Convención de Mérida sobre la corrupción, que mencionan como conducta típica la “disimulación”, y concluye que ello tiene como finalidad evitar las discordancias interpretativas y confusiones que surgirían con el delito de encubrimiento. Termina destacando que los verbos “ocultar” y “encubrir” son sinónimos, según la doctrina mayoritaria, por lo que se podría omitir una de estas conductas.

Dentro de la postura opuesta podemos citar a GALÁN MUÑOZ y a NÚÑEZ CASTAÑO⁵⁰⁴, para los que no ha de estarse al contenido específico del artículo 451 CP, en cuanto a los supuestos de favorecimiento real, ya que el legislador patrio ha transcrito los términos de los textos internacionales, por lo que “no debe considerarse en virtud de un contenido jurídico específico, sino como alternativa semántica a la ocultación”. De modo acorde con dicho postulado, ofrecen una interpretación que colma ambos términos: por lo que respecta a la ocultación, la conciben como “esconder”, “tapar” o “callar alguna realidad o verdad”, dentro de la cual tienen cabida tanto los comportamientos activos –significadamente, “esconder los bienes”– como los pasivos, concretados en callar o silenciar aquello que se conoce. En cuanto al vocablo “encubrimiento”, enumeran como sinónimos los términos “simulación”, “disimulación” o “ficción”, y razonan que tendría lugar cuando se da a los bienes “una apariencia distinta a la que tienen”, con lo que se fingiría que son otros elementos distintos, o bien, aquellos supuestos en los que “se modifican las manifestaciones externas” de tales bienes. En esta línea interpretativa también podemos reseñar a MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁵⁰⁵, quien rechaza el carácter jurídico-penal del encubrimiento, que no es tenido en cuenta por el legislador español, “que únicamente busca la reproducción de la normativa internacional”. Precisa, además, que este hecho no implica que se deban entender como sinónimos la ocultación y el encubrimiento, ya que “en los textos internacionales el sustantivo encubrimiento debe ser interpretado de un modo diverso que el vocablo ocultación, esto es, como 'simulación' o 'disimulación’”. El encubrimiento tendría un sentido más activo y perseguiría distorsionar las condiciones externas de los bienes que los hacen susceptibles de identificación. La ocultación abarcaría tanto conductas positivas, en cuya virtud se disfrazan, tapan o esconden las manifestaciones de los bienes, como negativas, es decir, el mero “callar” aquello que se conoce con la finalidad de que otras personas no puedan descubrir las

⁵⁰³ BLANCO CORDERO, I., “Principios y recomendaciones”, *cit.*, p. 109.

⁵⁰⁴ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 247.

⁵⁰⁵ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico...PE*, *cit.*, pp. 618 y 619.

condiciones propias de los bienes –es decir, su naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos–.

ABEL SOUTO⁵⁰⁶ también se adscribe a esta comprensión y abunda en la materia. Parte del análisis gramatical de los comportamientos nucleares y apunta que la ocultación se define como “esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista”, así como “callar”, o hacer que una cosa “no se aprecie”. En lo tocante al “encubrimiento”, además de rechazar la definición técnica ofrecida por el diccionario –ya que su misión no es ofrecer nociones técnico-jurídicas y, además, la califica como “trasnochada”–, refleja que se describe como “ocultar una cosa o no manifestarla” o “impedir que llegue a saberse una cosa”. De ello extrae que una pura interpretación gramatical llevaría a afirmar la sinonimia entre ambos vocablos. No obstante, manifiesta que el principio de vigencia obliga a entender de forma distinta ambas conductas. También discrepa del entendimiento técnico del blanqueo defendido por BLANCO, que conduce a un “favorecimiento personal sin sujeto al que encubrir”, y que se trata de “un curioso auxilio complementario”, que recae sobre las circunstancias contenidas en el artículo 301.2 CP –naturaleza, origen, ubicación, destino o movimiento–, cuando éstas “no son susceptibles de aprovechamiento”, puesto que la satisfacción de la necesidad económica “radicaría en los bienes mismos”, o bien, en último término, que estaríamos en presencia de “un favorecimiento real en que la ocultación sería redundante”, dado que se encuentra prevista en el propio precepto estudiado, mientras que su inutilización sería “inviable”.

De esta manera, ABEL SOUTO afirma que la *voluntas legislatoris* ha de extraerse de los textos internacionales: los términos en cuestión no han sido sinónimos ni en la Convención de Viena, ni en las Directivas sobre blanqueo, ni en el Convenio de Estrasburgo, como tampoco se emplearon en dicho sentido en el informe que elaboró en 1984 la Comisión Presidencial sobre la Criminalidad Organizada en EE. UU. Así, sostiene que por encubrimiento ha de entenderse “simulación”, o bien, “disimular la verdadera naturaleza”, o bien, “disimular”, por lo que debemos reservar dicha locución para los supuestos en los que se da a los bienes o a sus características una “apariencia distinta”, lo que se produce en los casos en los que se simula que nos encontramos ante otros bienes, o bien, que poseen unas circunstancias externas “diversas a las reales”. En último lugar, enfatiza en que se da en el encubrimiento un matiz más activo que en la ocultación, que conecta con “el elemento manipulador del blanqueo”.

Después de efectuar este esbozo doctrinal estamos en condiciones de adoptar nuestra toma de postura: partimos de que se trata del tipo básico del lavado de dinero y que, en efecto, en el párrafo precedente se acogen tentativas especialmente penadas por la ley, que las concibe como un⁵⁰⁷ delito independiente. De este modo, entendemos que el blanqueo no ha de recaer de modo expreso sobre bienes que ya han sufrido una previa transformación o sustitución, dado que ello no constituye un requisito del tipo, por lo que las acciones nucleares de referencia –la ocultación o el encubrimiento– pueden darse, de modo directo, sobre los bienes de procedencia delictiva. Se rechaza también que el legislador español haya seguido el sistema del GAFI en cuanto a las tres fases del blanqueo, ya que no se observan de modo expreso tales momentos en el texto punitivo, pese a que se hayan pretendido apreciar⁵⁰⁸ en el texto punitivo las dos primeras fases en

⁵⁰⁶ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, cit., pp. 155-159.

⁵⁰⁷ LANDROVE DÍAZ, G., *op. cit.*, p. 155.

⁵⁰⁸ ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., “Lección 18j” , *cit.*, pp. 252 y 253, quien considera que la fase de colocación, en la que se actúa directamente sobre los bienes, se recoge en el apartado 1, mientras que la fase de diversificación e integración, o conversión, tendría cabida en el apartado 2. Además, apostilla que en esta última “se encubre el vínculo entre el autor y los bienes”, por lo que estima que se trata del “blanqueo en sentido estricto”, y que en ella se da “la

los artículos 301.1 y 301.2 CP. Si ello fuese así, faltaría la tercera fase –integración o reintegración–, si bien, ZUGALDÍA ESPINAR la incluye en el número 301.2 CP, con lo que se estaría desvirtuando dicho modelo y su concepción como tres momentos, toda vez que en el 301.2 CP se embeberían la estratificación y la integración, con lo que desaparecería su pretendida autonomía. Como hemos aseverado, y siguiendo a ABEL SOUTO, el legislador ha seguido un sistema binario, al igual que el texto vienés, con lo que no es dable efectuar el automatismo de considerar que cada apartado del CP equivale a una fase, sin perjuicio de que tampoco compartimos que el blanqueo siempre se cometa del mismo modo, que responda a un modelo de compartimentos estanco u otras formulaciones equivalentes, dado que partimos de su carácter dinámico, contingente y variable.

Otro aspecto en el que debemos incidir es en el rechazo a la existencia de un elemento subjetivo del injusto en este apartado: en primer lugar, porque no lo requiere de una manera explícita, por lo que no ha lugar a extender o inferir tales estados anímicos especiales, o tendenciales, sin una previa habilitación legal. No obstante, debemos poner de relieve que las conductas típicas analizadas, tanto la “ocultación” como el “encubrimiento”, conllevan en su comisión dolosa una especial carga subjetiva o voluntad, como se desprende de las interpretaciones gramaticales propuestas, en las que se enfatiza en la presencia de un propósito de camuflaje. Sin embargo, ello es distinto de su exigencia expresa como requisito típico, toda vez que en la comisión imprudente se pueden llevar a cabo la ocultación o el encubrimiento típicos, sin que la conducta del agente esté guiada por finalidad de enmascaramiento. Es más, dentro del sector doctrinal partidario de la teoría unitaria o que sostiene que todas las conductas del párrafo 1º del artículo 301.1 CP precisan de una especial finalidad, se ha defendido que⁵⁰⁹ “(s)e puede decir, ciertamente, que es posible ocultar el origen ilícito por imprudencia, pero no que se puede actuar imprudentemente con el fin de ocultar el origen ilícito de los bienes o ayudar a los autores del delito previo”. Por ello, se ha concluido que, dado que los tipos del artículo 301.1 CP resultan incompatibles con la comisión imprudente, el art. 301.3 CP solo tendría virtualidad práctica en relación con el apartado precedente.

Por lo que respecta a nuestra concepción de la acción, nos detendremos en primer lugar en la voz “ocultación”, sinónimo de “ocultamiento”, que interpretamos, de modo acorde con su significado gramatical, seguido por la mayoría de la doctrina, como “*esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista*”, según la primera entrada que ofrece el DRAE, o bien, como “*callar advertidamente lo que se pudiera o debiera decir, o disfrazar la verdad*”, que se recoge en la segunda acepción del mismo Diccionario. Ambas son aplicables a nuestro caso, y denotan las anteriormente señaladas esfera activa y pasiva de la ocultación, por lo que se puede llevar a cabo de modo proactivo por el sujeto, camuflando las circunstancias sobre los bienes o, en segundo lugar, a través de una infracción de deber cuando nos encontremos ante sujetos especialmente obligados al cumplimiento de determinados deberes, lo que nos obliga a acudir a la Ley 10/2010 para colmar el contenido normativo de dicha remisión, a la hora de cimentar la comisión por omisión en este ámbito. Podemos destacar, además de las definiciones aludidas con anterioridad, que TIEDEMANN⁵¹⁰ defiende que la acción consistente en ocultar “se

transformación de los bienes en otros distintos”. Apunta también que en este supuesto “se recurre a una maraña de transferencias y negocios u operaciones (reales o ficticios) de cualquier tipo”.

⁵⁰⁹ GÓMEZ BENÍTEZ, J.M., “Reflexiones técnicas”, *cit.*, pp. 69 y 70.

⁵¹⁰ TIEDEMANN, K., *Manual de Derecho Penal Económico. Parte General y Especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, p. 346.

vincula la mayor parte de las veces a un cambio de lugar”, y cita como ejemplo el depósito de un documento en el archivador incorrecto.

Al hilo de la ocultación, resulta interesante traer a colación el debate a propósito de si determinados actos, tales como enterrar, emparedar o sumergir –entre otras acciones– los bienes procedentes de un delito, serían subsumibles en esta conducta típica. BLANCO CORDERO⁵¹¹ defiende su incardinación en este apartado, ya que estima que, si bien se puede interpretar que no se refiere a la ocultación del sustrato material del bien, sino a determinadas circunstancias relativas a ellos –naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o propiedad–, no tendría sentido excluir el supuesto en que los bienes procedentes de un delito fuesen escondidos materialmente, ya que ello sería contradictorio con “una interpretación acorde con la finalidad de la norma que pretende sancionar las conductas de ocultación, tanto de bienes como de derechos”; en su opinión, “quien esconde el bien, oculta, por ejemplo, su destino”, por lo que esta conducta se incluiría en el tipo penal analizado.

De la opinión contraria participa LASCURAÍN SÁNCHEZ⁵¹², quien pone como ejemplo al sujeto que entierra una joya robada en un jardín, y manifiesta que “no son constitutivas de blanqueo las conductas de ocultación del bien mismo”; en dicho sentido, puntualiza que solo entra en el tipo la ocultación –o el encubrimiento– “de la ubicación, el destino o el movimiento de un bien de origen delictivo cuando es precisamente la falta de localización del bien la que facilita su aparente licitud”. Pone otro ejemplo: el del sujeto que roba un cuadro y lo expone en su dormitorio, y observa que en este caso tampoco se daría blanqueo, ya que el autor oculta el bien pero no su origen. Introduce en dichos asertos un matiz interesante, por cuanto coloca el foco de atención en el camuflaje o idoneidad para aparentar aquello que no es real o para distorsionar la realidad, en este caso, de la licitud patrimonial en cuestión, así como, muy especialmente, en cuanto a su afloramiento o reintroducción en los cauces de la economía legal.

Hemos de tomar en consideración que, dado que el objeto material resulta idéntico en los apartados 1 y 2 del artículo 301 CP, es decir, los bienes que proceden de un delito, y dado que la acción típica –no formulada como verbo, sino como sustantivo– consiste en el resultado de su “ocultación”, la consecuencia lógica sería que los comportamientos de enterramiento u otros similares serían subsumibles en el tipo, dado que realizan el contenido del tipo. No obstante, se aprecian una serie de objeciones a semejante conclusión: si atendemos al principio del bien jurídico protegido, en concreto, el orden socioeconómico, detallado en el tráfico económico y financiero legal de los bienes, hemos de convenir que tales acciones no distorsionan dicho elemento, ni lo vulneran o ponen en peligro, puesto que los fondos no circulan libremente, ni se mezclan con los capitales lícitos ni, por ende se produce contagio alguno.

A renglón seguido, no obstante, hemos de relativizar dicha afirmación, toda vez que la Administración de Justicia sí se vería vulnerada, en su faceta de persecución de los delitos y de recuperación de los elementos patrimoniales o pecuniarios dimanantes de la comisión delictiva, ya que esta ocultación material dificultaría tanto la persecución del delito base, como del propio reciclaje y del cumplimiento de las consecuencias legales del engrose patrimonial, tales como la multa o el comiso. Por ello, si bien con las cautelas apuntadas, hemos de afirmar que tales acciones serían incardinables dentro del delito de lavado, aunque han de ser tamizadas por los principios de insignificancia, de adecuación

⁵¹¹ BLANCO CORDERO, I., “Principios y recomendaciones”, *cit.*, p. 108.

⁵¹² LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo de dinero”, *cit.*, p. 503.

o de ofensividad, entre otros criterios de restricción teleológica. En último término, debemos rechazar los ejemplos puestos por LASCURAÍN SÁNCHEZ, dado que en ambos se trataría de un delito de robo –lo que sería aplicable a otros supuestos de delitos patrimoniales de enriquecimiento–, y conllevarían meros actos de agotamiento, por lo que la proscripción del *bis in idem* impediría que semejantes delitos contra el patrimonio pudiesen ser apreciados en concurso real con el blanqueo, toda vez que la detentación posterior no sería sino un acto que ya se encuentra penado en el injusto del delito inicial.

En cuanto al “*encubrimiento*” descartamos, al igual que la doctrina mayoritaria, su comprensión jurídico-penal, y de su acepción gramatical podemos citar la primera contenida en el DRAE, “*acción y efecto de encubrir*”, que nos obliga a efectuar una remisión a este último verbo, en el que tomaremos su primera y segunda entradas, que aluden a “*ocultar algo o no manifestarlo*”, así como a “*impedir que algo llegue a saberse*”. Puesto que nos adscribimos a la corriente doctrinal que propugna una comprensión diferenciada de las dos acciones típicas, podemos convenir en la necesidad de un elemento propio del encubrimiento, que se residencia en una mayor intervención del blanqueador, en una conducta más activa que en la mera ocultación, y que se traduce en la ya meritada⁵¹³ “*simulación*”, en fingir que se trata de unos bienes u objetos distintos a los que verdaderamente son, o que sus condiciones o manifestaciones externas difieren de las reales. En palabras de TIEDEMANN⁵¹⁴, “el *encubrimiento* de la procedencia del valor patrimonial puede resultar por el contrario de actos mercantiles 'normales', que confieren al objeto la apariencia de una procedencia legal”, e ilustra tal afirmación con el ejemplo del cambio de billetes de los que se conoce su numeración, que provienen de una actividad delictiva –que concreta en un secuestro–, por otros. Podemos apreciar en dicho ejemplo cómo subyace una voluntad en el sujeto activo en orden a la confusión, a dotar de una apariencia de legitimidad a unos bienes delictivos, operando una confusión con otros lícitos.

A continuación, siquiera de modo escueto o telegráfico, debemos referirnos a las condiciones externas expresamente mencionadas en el apartado que analizamos. La doctrina ha criticado de forma mayoritaria la técnica legislativa seguida, como ha constatado CASTELLANOS MORENO⁵¹⁵, por cuanto se ha dicho que no contempla ninguna forma verbal, sino únicamente el resultado de conductas, por lo que cualquier tipo de comportamiento que alcanzase dichos objetivos tendría encaje en el tipo; además, se ha afirmado que es una enunciación “pomposa” y “redundante”, “casuística”, que resulta innecesario el elenco de voces e, incluso, se ha cuestionado su utilidad, puesto que, en última instancia, las diversas⁵¹⁶ manifestaciones externas, cualidades, características, revelaciones, condiciones o circunstancias “siempre nos conducirán a los bienes de los que se predicen”. A pesar de las objeciones expuestas, es preciso que reflejemos el entendimiento que ha de darse a tales voces. En este punto seguiremos a ROMERO FLORES⁵¹⁷, quien efectúa las siguientes identificaciones:

i) *Naturaleza*: se centraría en la “esencia”, “calidad” o “propiedad” de los bienes. Podemos agregar como término sinónimo, de conformidad con la segunda acepción del DRAE, la “*virtud*” de las cosas. ii) *Origen*: que equipara a “la causa” o “procedencia” de los bienes, que se puede derivar tanto de modo directo como indirecto de la actividad

⁵¹³ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, cit., p. 159.

⁵¹⁴ TIEDEMANN, K., *Manual de Derecho...*, cit., p. 346.

⁵¹⁵ CASTELLANOS MORENO, C., *Bien jurídico...*, cit., pp. 260 y 261.

⁵¹⁶ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, cit., pp. 154 y 155.

⁵¹⁷ ROMERO FLORES, B., *op. cit.*, p. 305.

delictiva. Podemos complementar que serían términos sinónimos las voces “*principio*” o “*motivo*” de algo, que se ubican en la cuarta acepción del término en el DRAE. iii) *Ubicación*: para ROMERO, se trata del lugar en que se encontrarían los bienes, su localización espacial; no obstante, matiza que este aspecto ya se encontraría cubierto por la ocultación o el encubrimiento. En efecto, se trata de un aserto redundante –como toda la concatenación de vocablos–, dado que las propias acciones típicas llevan ínsitas que se camufle el lugar en que se encuentra el bien, tanto confiriéndole una apariencia externa diferente, como escondiendo o silenciando su concreta fijación en el espacio. iv) *Destino*: entiende la autora citada que este sustantivo hace alusión a la “finalidad”, “aplicación”, “funcionalidad” o “utilidad”, así como al lugar al que “van a trasladarse” los bienes. Podemos incorporar a esta enumeración la séptima entrada de la voz “destino” en el DRAE, en que se menciona el “*punto de llegada*”. Si realizamos una lectura crítica, podemos inferir que, en primer término, una comprensión estática o fija del destino, como meta, daría lugar a un solapamiento con la ubicación, ya que la ocultación o el encubrimiento recaerían sobre el lugar en que estaría el bien al final de un proceso, elemento locativo que ya se tiene en cuenta en el término anteriormente estudiado. En segundo lugar, si se comprende el destino de un modo dinámico, como punto final de un trayecto y, por ende, que los bienes en cuestión se encuentran en circulación, sería dable apreciar la concurrencia de la conducta en cuanto al “*movimiento*”, por lo que también existirían zonas de confluencia con dicha condición. En tercer y último lugar, si se concibe el destino de un modo figurado o metafórico, como finalidad del bien, sería subsumible en la “naturaleza”, en la que se tendrían en cuenta las cualidades principales o esencia del bien en cuestión. Con estos tres ejercicios comparativos, en un plano puramente teórico, se pone de manifiesto el carácter relativo y contingente de semejantes cualidades, que no se presentan como compartimentos estancos, por lo que su contenido resulta difícilmente interpretable. v) *Movimiento*: es concebido por ROMERO FLORES tanto como traslado espacial, como en cuanto a los desplazamientos contables de unas cuentas bancarias a otras. Si acudimos al DRAE, su segunda entrada lo describe como “*estado de los cuerpos mientras cambian de lugar o de posición*”. Como hemos adelantado, este comportamiento también se solaparía, si atendemos al desplazamiento físico, con la ubicación, toda vez que conlleva una mutación constante de ella, así como con el destino, si el movimiento finaliza. Para dotar de vigencia a dicha voz, hemos de entender que se camufla u obstaculiza el conocimiento del bien durante su tránsito, en el ínterin, por lo que conlleva una comprensión dinámica. Asimismo, por lo que respecta al movimiento contable, que la citada autora incluye en este aserto, debemos significar que tendría zonas de confluencia con la conducta del artículo 301.1 CP consistente en transmitir bienes, puesto que ya hemos relatado que en ella se incluyen los movimientos bancarios entre distintas cuentas. vi) Los *derechos* sobre los bienes: en este supuesto, tales facultades han de tener un contenido patrimonial y deben ser susceptibles de valoración económica. En semejante categoría se incluirían tanto los derechos de crédito o personales, como los reales –con la salvedad de la propiedad, que goza de una mención específica–, y la ocultación o el encubrimiento pretenden que se desconozca la titularidad de derechos con contenido económico. Tales facultades han de recaer sobre aquellos elementos patrimoniales de ilícita procedencia. vii) La *propiedad* de los bienes: ha de ser entendida como un derecho real, que atribuye el pleno señorío o dominio sobre la cosa a su titular, y que posee carácter elástico, ya que es susceptible de modulaciones temporales, que pueden limitar sus facultades y contornos, si bien, con tendencia a la recuperación de su carácter pleno. Como precisa ROMERO FLORES, se trata de una “especialización” del apartado anterior –los derechos–, por lo que, con ánimo diferencial, y para dotar de una significación propia a cada término, aprecia que “habría que entender

que se oculta o encubre la identidad del verdadero titular que tiene derecho a la propiedad sobre los bienes y al referirse a derechos sobre los bienes alcanzaría únicamente a la existencia de los derechos patrimoniales”. Debemos matizar dicha afirmación, por cuanto en los derechos personales, o incluso en los derechos reales, también sería posible el camuflaje de su titularidad mediante actos de ocultación o encubrimiento –piénsese en una renta derivada de un arrendamiento, en la que el blanqueador no es propietario del bien, sino subarrendador, o bien, es usufructuario del bien, sin detentar el dominio–, por lo que resulta imprecisa dicha aseveración. Consideramos que en ambos casos se incluye tanto la titularidad como la existencia o contenido sobre los bienes, y que el legislador ha querido conceder una especial sustantividad al derecho de propiedad, por su mayor relevancia económica.

En cuanto a los *modus operandi* en estos actos de blanqueo, serían comunes a todos los derechos y vendrían representados, entre otros, por el empleo de terceras personas –tanto físicas como jurídicas–, de entes interpuestos o de sociedades pantalla, a cuyo favor se colocan los bienes. Incluso es posible que se inscriban en registros públicos tales derechos –así, en el Registro de la Propiedad–, tanto personales como reales, por lo que se dotaría de una pátina de legitimidad, de una apariencia formal de regularidad, sustentada en la propia fe pública registral, lo que incrementaría de modo exponencial la confianza de los restantes operadores en el tráfico económico, a propósito de la licitud del negocio en cuestión y de la regularidad patrimonial.

4.- Objeto material y tipos agravados

4.1.- Objeto material del blanqueo

En nuestro análisis partimos de la “noción clásica” del objeto material, que ha sido definida por ORTS BERENGUER y GONZÁLEZ CUSSAC⁵¹⁸ como “la persona o cosa sobre la que recae la conducta típica”. Añaden que, de modo general, se suele identificar con “el objeto de la acción”, y que complementa el que se ha denominado “objeto formal” del delito, que no es sino el bien jurídico. Asimismo, dichos autores ponen de relieve que, en la actualidad, la noción del objeto material ocupa un lugar “ínfimo” en la teoría jurídica del delito, por cuanto su espacio ha sido ocupado, precisamente, por el concepto del bien jurídico.

Si acotamos dicha comprensión al ámbito del lavado de activos, podemos convenir en que el objeto material en el reciclaje viene representado por⁵¹⁹ “los bienes a los cuales se pretende librar de la mácula de proceder de una conducta contraria a la ley”; no obstante, a pesar de esta claridad inicial, una de las principales polémicas doctrinales ha venido representada por la determinación de los actos ilícitos que pueden dar lugar al blanqueo punible, ya que las distintas legislaciones han adoptado varios sistemas de incriminación que, en esencia, podemos resumir en: i) una lista cerrada de delitos –*numerus clausus*–, ii) un sistema categorial, en el que se incluyan todas las infracciones que reúnan una serie de características comunes –*v.gr.*, ser delitos graves–, o iii) que se extienda a toda actividad delictiva de la que se deriven activos patrimoniales susceptibles

⁵¹⁸ ORTS BERENGUER, E./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 7ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 332.

⁵¹⁹ HERNÁNDEZ QUINTERO, H.A., “Aspectos polémicos sobre el objeto material del delito de lavado de activos (delitos fuente)”, *Justicia*, núm. 32, 2017, p. 119.

de lavado. El legislador español ha variado la tipificación del blanqueo puesto que, si bien en un inicio se reprimían las conductas de blanqueo derivadas de un “delito grave”, en la actualidad se alude a una “actividad delictiva”, por lo que se ha operado un proceso expansionista en la aplicación de la norma.

4.1.1.- Los bienes

Si nos centramos en la propia esencia de los bienes como objeto del blanqueo, es preciso que tomemos como punto de partida el artículo 1, letra q) de la Convención de Viena del año 1988, precepto que contiene una serie de definiciones y, en lo que a nosotros concierne en este momento, describe los bienes de la siguiente manera: “q) *Por «bienes» se entiende los activos de cualquier tipo, corporales o incorporeales, muebles o raíces, tangibles o intangibles, y los documentos o instrumentos legales que acrediten la propiedad u otros derechos sobre dichos activos*”. Nuestro texto punitivo, por el contrario, menciona en el artículo 301 CP que las distintas conductas delictivas recaen sobre los “bienes”, pero no contiene una interpretación auténtica de dicho término, a diferencia de otros códigos nacionales, en los que sí se acoge⁵²⁰. No obstante, sí se incluye una definición de los bienes en la Ley 10/2010, cuyo artículo 1.2 –*in fine*– presenta el siguiente contenido: “(a) *los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública*”.

Ante la ausencia de descripción expresa en el texto punitivo, debemos prestar atención a los esfuerzos doctrinales, a través de las distintas definiciones que han propuesto los autores. De este modo, FARALDO CABANA⁵²¹ puso de manifiesto que con la fórmula empleada por el legislador del año 1995 se finalizaba la controversia a propósito de si era punible el blanqueo en cadena, es decir, el lavado de bienes que habían sido previamente objeto de blanqueo, y que la respuesta debía ser afirmativa, lo que era acorde con la finalidad de la norma. Apuntaba dicha autora que, pese a que el blanqueo apareció en su génesis como una medida de lucha contra las ganancias derivadas del narcotráfico, tal limitación dejaba fuera ingentes beneficios obtenidos con la comisión de otros delitos, por lo que valoraba positivamente la ampliación del blanqueo a cualquier delito grave, con lo que no sería necesaria una actualización continua del listado de infracciones y, en última instancia, quedaban excluidos los delitos “de bagatela”.

⁵²⁰ Sirva como mero ejemplo el Código Penal Andorrano, que contiene la normativa sobre blanqueo en sus artículos 409-413, y en el artículo 409.4 efectúa una remisión al artículo 366 bis.3., en el que se describen los “fondos”, término con el que se menciona en dicho texto al objeto del blanqueo, del siguiente modo: “3. *A los efectos de este artículo se entiende por fondos: los activos financieros, los bienes de toda clase, materiales o inmateriales, muebles o inmuebles, adquiridos por cualquier medio, lícito o ilícito, y los documentos, títulos o instrumentos jurídicos de cualquier clase, incluso electrónica o digital, que certifiquen un derecho de propiedad o un interés sobre los mismos activos o bienes, de un modo especial, pero no exclusivamente, los haberes y créditos bancarios, los cheques de viaje, los cheques bancarios, las órdenes de pago, las acciones, los títulos valores, las obligaciones y las letras de cambio y de crédito*”

⁵²¹ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicos”, *cit.*, pp. 133-135.

DEL CARPIO DELGADO⁵²² destaca que es mayoritaria la doctrina que emplea el mismo concepto que se sigue en el delito de alzamiento de bienes, y que “comprende los bienes muebles e inmuebles, tanto corporales como incorporeales, los derechos o valores, así como los créditos”. Añade que dicha amplitud presenta la ventaja de “abarcar la punición de todas las conductas que recaigan sobre cualquier modalidad que puedan revestir los beneficios, ganancias o productos que tengan su origen en un delito previo”. No obstante, precisa que no todos esos bienes son aptos para dar lugar al blanqueo, por cuanto deben concurrir en ellos las características de “ser valorados económicamente”, así como “incorporables al patrimonio y al tráfico jurídico”. Entre los activos que enumera de un modo expreso como susceptibles de ser blanqueados se encuentran: el precio, la recompensa o la promesa para cometer un delito, el producto, el beneficio o la ganancia dimanante de un delito, así como el objeto material del delito previo, siempre que éste no sea un delito de blanqueo. Excluye, no obstante, los instrumentos del delito, dado que no se puede afirmar que tengan su origen en un delito, ni tampoco que la finalidad de la norma persiga su sanción. Estima dicha autora que se cumplen las exigencias dimanantes del texto vienés y que, a la vez, tal comprensión se encuentra “en armonía” con el concepto de bienes que suministra la Ley 10/2010.

En un sentido similar, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁵²³ también parte del contenido del delito de alzamiento de bienes, y expresa que la adopción de un concepto amplio de bienes permite “abarcar la punición de todas las conductas que recaigan sobre cualquier modalidad que puedan revestir los beneficios o ganancias que tengan su origen en la comisión de un delito previo”. Asimismo, concuerda en la inidoneidad de los bienes carentes de valor económico para ser objeto del reciclaje. Al igual que DEL CARPIO, admite que la aptitud de “cualquier bien que haya sido directamente generado por la comisión de un delito previo”, y enumera los mismos casos –producto, beneficio, utilidad o ganancias, (entre las que incluye el precio, la recompensa y la promesa), así como el propio objeto material del delito base, y cita como ejemplo los caudales públicos procedentes de un delito de malversación–. Anota que la inexistencia de una cuantía mínima para dar lugar al delito de blanqueo lleva a la insatisfactoria consecuencia de que se puedan incluir “negocios de bagatela de cuantía insignificante”, así como la identidad de marco penal para quien lava nimias cantidades y para el sujeto que blanquea ingentes montos pecuniarios. Para solucionar estas discordancias atiende a la propuesta de ABEL SOUTO de recurrir al principio de insignificancia “como causa de atipicidad con base en una exégesis teleológica del tipo asentada en la dimensión socioeconómica del bien jurídico protegido”.

Entre los especialistas en reciclaje que se han sumado a esta comprensión sobresale ABEL SOUTO⁵²⁴, en cuya monografía realiza un análisis minucioso y completo. Inicia su explicación argumentando que no todos los bienes relacionados con una actividad delictiva son aptos para ser blanqueadas. De este modo, distingue: i) en lo relativo al objeto material de la infracción previa, normalmente no coincidirá con los bienes, e incluso cuando se dé dicha identidad, ésta desaparece “una vez que se haya llevado a cabo la primera conversión”; pero es que, además, no todo bien que sea objeto material del delito puede ser blanqueado, y pone como ejemplos las drogas, armas ilegales o especies protegidas, que “no son susceptibles de tráfico mercantil”. ii) En cuanto a los instrumentos del delito, en puridad no son susceptibles de blanqueo, ya que no

⁵²² DEL CARPIO DELGADO, J., “Principales aspectos de la reforma del delito de blanqueo: especial referencia a la reforma del art. 301.1 del Código Penal”, *Revista Penal*, núm. 28, 2011, pp. 7 y 8.

⁵²³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., pp. 607-610.

⁵²⁴ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, cit., pp. 165-178.

“proceden”, ni “tienen su origen” en una actividad delictiva previa; sin embargo, cuando se convierten en ganancias –v. gr., porque se empleen como medio de pago–, adquieren idoneidad para ser blanqueados, pero en virtud de su condición de ganancias, no de su naturaleza instrumental. iii) En punto a los efectos de la infracción previa, acoge una interpretación restrictiva –diferenciándolos de las ganancias–, y los define como “los objetos producidos por el delito”. En un primer momento subraya que pueden ser objeto de blanqueo si son “susceptibles de valoración económica e incorporación patrimonial”, si bien, a continuación matiza que deben excluirse las sumas dinerarias derivadas del narcotráfico –que son ganancias–, así como, entre otros, los billetes o documentos falsificados, la droga elaborada o los productos alimenticios adulterados, ya que son elemento de ilícito comercio. iv) Sobre las ganancias explica que, ordinariamente, el blanqueo recae sobre ellas, a las que también denomina “beneficios”, “utilidades”, “provecho”, “*fructus scaeleris*” o “ventaja económicamente evaluable”. Aprecia que no es necesario que la “consecución de bienes posea relevancia típica dentro del ilícito antecedente”, sin perjuicio de que existan casos en los que sí suceda. También se incluyen aquí las ganancias indirectas, derivadas de la sustitución o transformación de los bienes blanqueados, como podrían ser los inmuebles adquiridos con dinero procedente del narcotráfico. Admite expresamente que entre las ganancias se incluyen el precio, la recompensa o la promesa, puesto que los tres poseen contenido económico, y cada uno de ellos queda “englobado en la noción de procedencia”, y no tienen cabida en la noción de instrumentos. En último lugar, apunta la polémica existente a propósito de si las ganancias han de ser conceptuadas en términos brutos o de modo neto –es decir, excluyendo los gastos desembolsados por el blanqueador–. A juicio de ABEL SOUTO, ha de tenerse en cuenta el importe neto, exponiendo varias razones: en primer lugar, el capital lícito empleado no lesiona ni pone en peligro la licitud de los bienes en el tráfico económico. Además, el dinero “gastado en la comisión delictiva” no puede ser incluido, semánticamente, en la voz “proceda”. En tercer término, el Comité de expertos que participó en la redacción de la Convención de Estrasburgo puso de manifiesto las variaciones legislativas que se observaban sobre este particular en los distintos sistemas nacionales. Como cuarto argumento destaca que las dificultades del cálculo neto son comparables a la de fijación de la base de la cuota diaria de multa, a lo que agrega que no es admisible la justificación basada en la facilidad probatoria, toda vez que se limitan derechos y garantías. Concluye que el principio de legalidad conlleva que la privación de bienes jurídicos solo alcance a los expresamente consagrados en la ley.

En este orden de ideas, también merece ser citado CALDERÓN TELLO⁵²⁵, quien, de modo acorde con su postura normativista, atiende al concepto de bienes en el Derecho Civil y en el Derecho Penal, tomando partido por una postura ecléctica, en cuya virtud “debe estudiarse la institución jurídica según el ordenamiento del cual proviene, sin embargo, deberá también normativizarse o dotarse de contenido jurídico-penal para que sea vinculante”, y razona que son pocos los tipos del CP en que los bienes constituyen el objeto de acción –cita el alzamiento de bienes del artículo 257 CP y el delito de daños del artículo 263.2.4 CP–, por lo que observa un “escaso desarrollo” de dicho concepto en el ámbito jurídico penal. Subraya que la ubicación sistemática del artículo 301 CP obliga al intérprete a dotar de contenido económico al término “bienes”. Refiere también que, de conformidad con los textos internacionales y su visión expansiva, el objeto material no se limita al dinero, sino que incluye los muebles, los inmuebles o los derechos, por lo que

⁵²⁵ CALDERÓN TELLO, L.F., *op. cit.*, pp. 408, 410, 414-416 y 419.

afirma que el concepto penal es “aún más amplio que el civil”, ya que el artículo 333⁵²⁶ CC no menciona los derechos, mientras que en la noción penal se incluyen tanto las cosas como los derechos. Por todo ello concluye que el bien en sentido jurídico-penal es “todo aquello económicamente evaluable con independencia de cuál sea su valor, siempre que pueda ser incorporado a un derecho transmisible y que pueda ser objeto de derecho, susceptible del tráfico mercantil de carácter lícito”.

Podemos citar a una serie de autores que han introducido una serie de matizaciones al sentir doctrinal común, representado por la posición de DEL CARPIO DELGADO⁵²⁷. Así, PALOMO DEL ARCO⁵²⁸ partía de que el objeto del blanqueo lo constituyen “los bienes que proceden de determinados delitos”, lo que doctrinalmente se había entendido como “toda ventaja económica derivada del delito”. Tomaba como punto de referencia la interpretación auténtica contenida en el artículo 1.q) del texto vienés, así como el artículo 1 de la Primera Directiva⁵²⁹, que presentaba unos términos muy similares a aquél. Admitía la receptación sustitutiva, si bien mostraba mayores objeciones frente al blanqueo en cadena, dado que “difícilmente pueda pensarse que se oculten bienes para integrarlos en el circuito económico con apariencia de licitud, si la citada integración ya se ha producido”, pero asumía su posibilidad desde un punto de vista “operativo del blanqueo”, con base en la división en tres fases del lavado de dinero.

En la misma línea, MARTÍNEZ ARRIETA⁵³⁰ puntualiza que la delimitación del objeto material sirve para diferenciar el blanqueo de la receptación, ya que ésta reprime las conductas que recaen sobre los bienes procedentes de un delito contra el patrimonio o contra el orden socioeconómico, mientras que en el lavado no existe tal concreción. Acude al canon interpretativo del artículo 1.q) citado previamente y sintetiza el concepto de bienes “en un sentido amplio comprensivo de toda ventaja o beneficio derivado de un delito antecedente”. De modo escueto, GONZÁLEZ CUSSAC⁵³¹ afirma que el objeto del blanqueo son “los bienes legitimados” y que, comoquiera que el lavado es un delito, “nada impide la legitimación de un bien procedente de la legitimación de otro bien, que a su vez procede de la comisión de un delito”. De forma aún más breve, MUÑOZ CONDE⁵³² resume la materia analizada refiriendo que el objeto de la regularización de fondos viene representado por “cualquier beneficio valorable económicamente”, mientras que BENÍTEZ ORTÚZAR⁵³³ sintetiza al máximo la descripción del tantas veces aludido objeto material del reciclaje, por el que conceptúa “los bienes de origen ilícito”. En opinión de LASCURAÍN SÁNCHEZ⁵³⁴, los bienes son “el sustantivo más abarcativo que se nos pueda ocurrir para describir toda forma, todo soporte, que pueda revestir un beneficio o ganancia”, y matiza que el blanqueo, como operación de legitimación, no podrá recaer sobre aquellos elementos que sean “ilegitimables”, que concreta en aquéllos que no pueden ingresar en el tráfico económico, ni ser poseídos o adquiridos.

⁵²⁶ Artículo 333 CC: “*Todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación se consideran como bienes muebles o inmuebles*”

⁵²⁷ Entre otros, siguen esta línea: GALÁN MUÑOZ, A/NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, pp. 240 y 241; GÁLVEZ BRAVO, R., *op. cit.*, p. 32; REBOLLO VARGAS, R., “Lección 25ª”, *cit.*, p. 777.

⁵²⁸ PALOMO DEL ARCO, A., *op. cit.*, pp. 442 y 443. Nótese que el trabajo de dicho autor es del año 1996, cuando se requería que los bienes proviniesen de un delito grave.

⁵²⁹ Artículo 1 de la Directiva 91/308: “*A efectos de la presente Directiva, se entenderá por: [...] «bienes»: todo tipo de activos, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los actos jurídicos o documentos que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos [...]*”.

⁵³⁰ MARTÍNEZ ARRIETA, A., *op. cit.*, pp. 385 y 386.

⁵³¹ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *op. cit.*, p. 467.

⁵³² MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal...*, *cit.*, p. 481.

⁵³³ BENÍTEZ ORTÚZAR, I.F., *op. cit.*, p. 143.

⁵³⁴ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo dej”, *cit.*, pp. 505 y 506.

Por su parte, CALDERÓN CEREZO⁵³⁵ también usa como referente el artículo 1.q) del texto vienés. Matiza que la literalidad del artículo 301 CP no conduce de modo necesario a que los bienes sean los mismos sobre los que recayó “el hecho punible referente”, sino “las ganancias o beneficios obtenidos con su realización”. Como criterio corrector, para evitar que se pueda condenar por blanqueo por cuantías irrisorias, acude a los principios de intervención mínima y de proporcionalidad, y sostiene que, dado que no incorporarían carga lesiva con relación al bien jurídico protegido, de naturaleza socioeconómica, resultarían impunes. Incluye en su concepto de bienes susceptibles de ser objeto material del blanqueo, además de los bienes directamente derivados, los bienes sustitutivos, “los beneficios ordinarios de los bienes primitivos y asimismo las revalorizaciones ordinarias (plusvalías)”. Resulta interesante la apreciación que realiza sobre la protección del giro o tráfico mercantil y de los derechos de terceros, ya que cita que la adquisición por terceros de buena fe ha de ser mantenida, por razones de seguridad jurídica en el tráfico económico –citando el artículo 34 de la Ley Hipotecaria (LH)⁵³⁶–, y que debe prestarse atención a los supuestos de irrevindicabilidad de “cosas, efectos o productos vendidos en determinadas condiciones”, trayendo a colación el artículo 85 del Código de Comercio (CCom)⁵³⁷ sobre las ventas realizadas en establecimientos, o, en último lugar, el caso de los títulos al portador.

Otro autor destacable que aborda el estudio de los textos internacionales de referencia es MORILLAS CUEVA⁵³⁸: observa que el texto vienés diferencia entre los “bienes” –a los que ya hemos hecho mención– y el “producto”, que define como “los bienes obtenidos o derivados directa o indirectamente de la comisión de un delito tipificado de conformidad con el párrafo 1 del artículo 3”. A su juicio, esta “sutil separación” se halla “íntimamente relacionada entre sí”, ya que el lavado recae, en todo caso, sobre “bienes cuyo origen es el producto de la actividad delictiva realizada”. Matiza, por ende, que estos bienes deben ser comprendidos como “activos de cualquier naturaleza”. Añade que en un sentido similar se pronuncian los Convenios de Varsovia y de Palermo. En lo tocante a la Directiva 2005/60⁵³⁹, refiere que introduce algunas modificaciones, ya que alude a las nuevas tecnologías, y no describe de modo paralelo el “producto”, lo que valora positivamente. Añade que en dicha definición se ha inspirado la Ley 10/2010 al ofrecer su noción de bienes, con una serie de matices, que resume en tres: i) la noción de “*bienes procedentes de una actividad delictiva*”, ii) la inclusión de “*todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito*” y iii) la posibilidad de que la cuota tributaria defraudada en los delitos contra la Hacienda Pública sea objeto material del reciclaje de fondos.

Después de dicha introducción, defiende MORILLAS CUEVA que “sobre semejantes bases hay que sustentar la comprensión, del bien, también desde la perspectiva penal”, por lo que considera extrapolable la noción contenida en la norma administrativa,

⁵³⁵ CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivoj” , cit., pp. 275 y 276.

⁵³⁶ Artículo 34 LH: “El tercero que de buena fe adquiriera a título oneroso algún derecho de persona que en el Registro aparezca con facultades para transmitirlo, será mantenido en su adquisición, una vez que haya inscrito su derecho, aunque después se anule o resuelva el del otorgante por virtud de causas que no consten en el mismo Registro [...]”.

⁵³⁷ Artículo 85 del CCom: “La compra de mercaderías en almacenes o tiendas abiertas al público causará prescripción de derecho a favor del comprador, respecto de las mercaderías adquiridas, quedando a salvo, en su caso, los derechos del propietario de los objetos vendidos para ejercitar las acciones civiles o criminales que puedan corresponderle contra el que los vendiere indebidamente [...]”.

⁵³⁸ MORILLAS CUEVA, L., op. cit., pp. 90-92.

⁵³⁹ Artículo 3.3) de la Directiva 2005/60: “3) «bienes»: todo tipo de activos, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos”.

y suma una “puntualización extensiva”, ya que incorpora a dicha comprensión tanto los derivados directamente del delito previo, como los que son “consecuencia de la transformación” de aquéllos. Realiza a su vez una interesante propuesta, puesto que, *de lege ferenda*, apunta “la posible fijación de una cuantía mínima del valor del bien que produce el delito de blanqueo”, dado que la regulación vigente quiebra el principio de proporcionalidad. Frente a algunas interpretaciones doctrinales, argumenta que no es suficiente acudir al “sentido de la ley”, o a los principios de ofensividad o de insignificancia para limitar la aplicación del tipo, sino que es precisa una reforma legislativa que introduzca un mínimo, en cuyo caso “sí podría ser de insignificancia”, si bien el problema subsiguiente residiría en su cuantificación.

También son dignos de reseña los postulados de MATA LLÍN EVANGELIO⁵⁴⁰, quien sigue el concepto empleado en la Ley 10/2010, ya que es “amplio” y permite entender comprendidos todos los beneficios o ganancias derivados de un delito previo, con independencia de sus sucesivas transformaciones, por lo que engloba cualquier clase de bien susceptible de valoración económica. Puesto que el tipo no requiere ningún límite mínimo, aprecia que se puede aplicar aunque la lesividad de la conducta sea escasa, por lo que discrepa del sector doctrinal que propugna la aplicación del principio de insignificancia⁵⁴¹, excluyente de la tipicidad, cuando los bienes no tengan un determinado valor; no obstante, matiza que la ausencia legal se ve compensada por una práctica “comedida” de la fiscalía y de los órganos sentenciadores, que no acusan ni condenan por blanqueo de dinero, respectivamente, salvo en aquellos supuestos que revisten una cierta entidad. En otro trabajo, MATA LLÍN EVANGELIO⁵⁴² relaciona el objeto material con el *nomen iuris* del delito. A su entender, pese a que se haya impuesto la fórmula “blanqueo de capitales”, cualquiera de las denominaciones empleadas usualmente, ya sea blanqueo de capitales, de dinero o lavado de activos, “presentan limitaciones en relación al objeto material, pues quizás ninguna de ellas refleja en su totalidad la realidad sobre la que recae el blanqueo”, y añade que ello se produce a pesar de que resulta “perfectamente identificable”, ya que se puede concretar en el término “bienes”.

QUERALT JIMÉNEZ⁵⁴³ ha subrayado que “el término bienes es algo equívoco”, y ha asumido un concepto amplio, ya que considera comprendidos en su tenor tanto los muebles como los inmuebles, así como el dinero o los activos de cualquier clase. No obstante, restringe la aplicación del blanqueo cuando se producen operaciones de transformación intermedias: pone como ejemplo la recepción de acciones en lugar de dinero, resultado de una operación de naturaleza mercantil. A su juicio, en este supuesto no es dable apreciar la existencia de lavado de fondos, ya que “si el producto que se recibe tiene una apariencia lícita, por más dudoso que sea quien lo presenta, no nacerá esta

⁵⁴⁰ MATA LLÍN EVANGELIO, A., “El “autoblanqueo””, *cit.*, p. 19, nota 61.

⁵⁴¹ Dentro de este grupo de autores podemos destacar a ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, que defiende que no ha lugar a aplicar el delito de lavado cuando se trate de “conductas que no deberían conformar un delito”, entre las que cita expresamente los “actos básicos de consumo”. Por este motivo, “para evitar tan pernicioso entendimiento de la ley”, propone que se acuda al principio de insignificancia y que se excluya la tipicidad cuando los bienes en cuestión “no tengan una cuantía relevante”, solicitando, a su vez, que se fije un límite mínimo en este delito, “que justifique la intervención penal”, (ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C., “Concepto, tipología”, *op. cit.*, p. 116). En la misma línea, COBO DEL ROSAL y ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ observan que el legislador español ha seguido en todo punto la definición del blanqueo de capitales de la Segunda Directiva y van más lejos todavía al afirmar que, en consecuencia, “no podrá completarse el tipo de blanqueo en los supuestos inferiores a una cuantía de 15000 euros”, (COBO DEL ROSAL, M./ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, C., *op. cit.*, p. 80).

⁵⁴² MATA LLÍN EVANGELIO, A., “La posesión”, *cit.*, pp. 189 y 190.

⁵⁴³ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal...*, *cit.*, p. 1296.

infracción”, para lo que considera aplicable la teoría de los actos neutrales, concretada en “la justificación o razonabilidad económica de la operación u operaciones”.

En relación con la amplitud del objeto del blanqueo, entre los más destacados monografistas en la materia, es preciso citar a BLANCO CORDERO⁵⁴⁴, quien analiza la normativa internacional y llega a la conclusión de que es característica de dichos textos que el objeto del lavado sea “lo suficientemente amplio como para abarcar la mayor parte de las formas que los bienes de origen delictivo puedan adoptar”, lo que se ha seguido de forma mayoritaria por los distintos Estados, y ello da lugar a que se engloben en tal concepto los bienes muebles, los inmuebles, así como los derechos que recaigan sobre unos y otros, y especifica que dicho entendimiento no se encuentra “limitado al dinero, sino también a otros activos como los metales y piedras preciosas, títulos valores, créditos, ganancias y disminuciones de pérdidas, cualquiera que sea la forma en que se materialice”.

A propósito de dicha amplitud, ABEL SOUTO⁵⁴⁵ valora positivamente el término bienes para designar el objeto material. Destaca que, mientras en el Título XIII del Libro II del texto punitivo predominan las alusiones a las “cosas”, en el blanqueo se ha impuesto la referencia a los bienes, de donde infiere “un esfuerzo por alejarse de conceptos limitados a entidades corpóreas o dinero en efectivo”. Parte de que el hecho previo ha de constituir un “comportamiento económicamente productivo”, defiende el principio de unidad del ordenamiento al dotar del mismo significado al objeto material que en el alzamiento de bienes, y realiza una enumeración de los elementos que han de entenderse incorporados en su seno: en primer lugar, el dinero, que será el objeto material usual, por su carácter fungible. Entre los restantes capitales se pueden mencionar las acciones, obligaciones, las obras de arte, las cuentas bancarias, los certificados de depósito o inversión, o las piedras o metales preciosos. También queda embebido el concepto de “documentos”, incluyendo tanto los dispositivos como los meramente probatorios. A su vez, se extiende a los derechos. De todo ello se desprende una comprensión amplia del término bienes. Culmina su estudio estimando “acertado” que el legislador español haya optado simplemente por la voz “bienes”, sin realizar ningún tipo de clasificación o lista, toda vez que “estos catálogos nacen condenados a la obsolescencia” y se convierten pronto en “fuente de lagunas legales”.

Por todo lo dicho, nos adscribimos al sector doctrinal que reputa que el objeto material del blanqueo son los bienes, y que tal concepto ha de ser interpretado de modo acorde con la interpretación doctrinal dimanante del delito de alzamiento de bienes. Sin embargo, hemos de efectuar una serie de matizaciones o modulaciones a dicha comprensión. Con ser cierta la utilidad de esta remisión, consideramos que, en aras de garantizar la seguridad jurídica, sería aconsejable su inclusión en el texto punitivo, a modo de interpretación auténtica, a la vista del criterio expansionista que puede surgir en la hermenéutica del tipo, lo que no implica una lista cerrada que implique pronto deformaciones interpretativas, sino la fijación de las pautas para la comprensión de la voz “bienes”. Apuntado este aspecto, sostenemos, en segundo término, que dentro de semejante objeto del delito entendemos comprendidos tanto el objeto material de la infracción previa –cuando cumpla los requisitos de ser susceptible de valoración económica, así como de ser objeto apto para el tráfico mercantil–, así como las ganancias derivadas de él. En este punto entenderíamos incluidos los frutos, intereses o beneficios

⁵⁴⁴ BLANCO CORDERO, I., “Principios y recomendaciones”, *cit.*, p. 122.

⁵⁴⁵ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, *cit.*, pp. 178, 179, 183-194.

que se derivan de la comisión del ilícito, los bienes sustitutivos o los derivados de las sucesivas transformaciones, así como el precio, la recompensa o la promesa.

4.1.2.- *La actividad delictiva previa*

En la evolución del lavado como delito de referencia se ha apreciado una progresiva expansión en relación con la infracción precedente o delito base. La tipificación del blanqueo en el texto punitivo español se introdujo, como apuntamos al inicio de este trabajo, con la LO 1/1988, que consagró en el artículo 546 bis f) el lavado de los bienes procedentes del narcotráfico, ya que la intención⁵⁴⁶ de dicha incorporación era, como rezaba su exposición de motivos, “*hacer posible la intervención del Derecho Penal en todos los tramos del circuito económico del tráfico de drogas*”. En el precepto aludido se introdujo el castigo de⁵⁴⁷ “la recepción, adquisición y aprovechamiento, propio o de terceros, de los efectos o ganancias fruto de un delito de tráfico de drogas”, siempre y cuando se tuviese conocimiento de su ilícita procedencia. Con posterioridad, y con la finalidad⁵⁴⁸ de cumplir los compromisos internacionales derivados de la Convención de Viena, el legislador español incorporó, en virtud de la LO 8/1992, y dentro de los preceptos relativos al tráfico de drogas, los artículos 344 bis.h) y 344 bis.i), en los que dio una nueva configuración al tipo del reciclaje, y en los que se modificó el objeto material, pasándose de los “efectos o ganancias” a los “bienes”, término que se mantendría invariable en las sucesivas modificaciones legales. No obstante, no se derogó el artículo 546 bis f), con lo que se mantenía⁵⁴⁹ “una doble regulación sobre una misma materia, pero en dos puntos completamente diferentes del Código: uno bajo los delitos contra la propiedad y otro entre los delitos contra la salud pública, y en ambos casos refiriendo los hechos tipificados a la actuación sobre bienes exclusivamente derivados del tráfico de drogas”. Sin embargo, hemos de apreciar que en los artículos que se introdujeron en el año 1992 se incrementaron las conductas típicas del blanqueo, ya que⁵⁵⁰ pasaron a reprimir no solo la adquisición y la posesión de aquellos activos procedentes de los delitos de tráfico de drogas, “sino también su conversión, transferencia o cualquier acto para ocultar o encubrir su origen ilícito o para ayudar a los responsables del delito previo a eludir las consecuencias jurídicas”.

El legislador del año 1995 incluyó en el artículo 301 del denominado *Código Penal de la Democracia* que los bienes habrían de proceder “*de cualquier delito grave*”. Con ello se amplió el catálogo de infracciones que podían generar un ulterior blanqueo punible, ya que desapareció la limitación a los delitos relativos al tráfico de drogas. No obstante, esta expansión del campo operativo de la legitimación de fondos no fue sino el principio de un proceso progresivo y, por lo que parece, inagotable, que continuó con la LO 15/2003, en la que se mutiló el calificativo “grave” del ilícito penal, por lo que los bienes susceptibles de ser legitimados debían de tener su origen “*en un delito*”. Con este cambio, se consideraban incluidos tanto los delitos graves como menos graves, por lo que supuso un⁵⁵¹ “cambio trascendental, universalizando el cuadro de infracciones previas a

⁵⁴⁶ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FABIÁN CAPARRÓS, E.A., *op. cit.*, p. 1.

⁵⁴⁷ SUÁREZ GONZÁLEZ, J.C., *op. cit.*, p. 230.

⁵⁴⁸ DEL CARPIO DELGADO, J., “Principales aspectos”, *cit.*, p. 7.

⁵⁴⁹ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FABIÁN CAPARRÓS, E.A., *op. cit.*, p. 2.

⁵⁵⁰ FERNÁNDEZ TERUELO, J.G., “El nuevo”, *cit.*, p. 2.

⁵⁵¹ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FABIÁN CAPARRÓS, E.A., *op. cit.*, p. 6. Refieren dichos autores que éste ha sido uno de los principales pasos del lavado “en pos de su definitiva autonomía”, que implicó facilidades

cualquier delito”, pero hemos de anotar que se encontraban *extra muros* las faltas. Con todo, debemos apreciar que esta modificación había sido reclamada bastante tiempo antes por un sector doctrinal, entre ellos RUIZ VADILLO⁵⁵², quien exponía, a propósito del Anteproyecto del texto punitivo de 1992, que debía no emplearse o suprimirse la fórmula “delito grave” para calificar la infracción antecedente, puesto que “no parece lógico” que se incluya, si se tiene en cuenta la tipificación de la forma imprudente, ya que se operaba “una reducción tan importante en el ámbito de la infracción dolosa”, que resultaba discordante con el conjunto normativo. A propósito del tenor del CP de 1995, PALOMO DEL ARCO⁵⁵³ destacaba que la alusión general a todo “delito grave” resultaba “en principio deseable”, pero modulaba su alcance reclamando que fuese “acompañada de una exigencia de movimientos de capitales de cierta entidad que efectivamente puedan integrar un peligro para el orden socioeconómico”.

Sin embargo, no fue ésta la última variación en la descripción de la infracción de referencia del lavado, dado que en el año 2010 se introdujo un aserto que ha recibido una valoración dispar por los distintos operadores jurídicos, pero en la que prevalece la crítica a su dicción. En concreto, la LO 5/2010 consagró que los bienes habrían de tener su origen “*en una actividad delictiva*”. Sobre este particular FERNÁNDEZ BERMEJO⁵⁵⁴ subraya que, si bien no se contenía en el Anteproyecto de CP del año 2008, el Informe del Consejo Fiscal a dicho texto recomendaba su adopción en los siguientes términos: “*se corresponde mejor con la autonomía del delito de blanqueo y con la no exigencia de una resolución judicial que se pronuncie sobre un delito antecedente concreto conforme a lo establecido también por la doctrina de la Sala Segunda del TS (STS 115/2007, de 22 de enero)*”. MANJÓN-CABEZA OLMEDA⁵⁵⁵ mostró su oposición a dicha variación, que valoró como “muy negativa”. En su opinión, ante la ausencia de explicación en la Exposición de Motivos, existían dos hipótesis posibles: que delitos y faltas podían ser el ilícito subyacente, lo que conducía a resultados excesivos y, en segundo lugar, que se tratase de la simple adopción de la terminología empleada en algunos textos europeos, en cuyo caso “el error es considerable”, ya que en tales Directivas, con semejante expresión se alude, o bien al delito de tráfico de drogas, o bien a los delitos graves. No obstante, debe tenerse en cuenta que el objeto de estos textos “es solo definir las conductas de blanqueo –no los delitos de blanqueo– a los efectos de establecer un sistema preventivo”. En un trabajo posterior añadió una tercera hipótesis⁵⁵⁶, a su juicio prevalente, ya que “parece que se ha asumido la propuesta del Consejo Fiscal” y de la línea jurisprudencial que defendía que no era precisa una previa condena por el “delito determinante”, y subrayaba que la novedad legal adquiriría su pleno sentido si se ponía en relación con la tipificación expresa del autoblanqueo.

Para MORILLAS CUEVA⁵⁵⁷, la explicación de esta modificación es “puramente operativa”, ya que el legislador pretendió “hacer normativo lo que ya era construcción jurisprudencial: la no necesidad de una sentencia condenatoria que fije como delito la

probatorias para las acusaciones, ya que “no es preciso demostrar que el reo tuvo conocimiento de la concreta procedencia de los bienes”.

⁵⁵² RUIZ VADILLO, E., *op. cit.*, p. 4285.

⁵⁵³ PALOMO DEL ARCO, A., *op. cit.*, p. 444.

⁵⁵⁴ FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “En tornoj” , *cit.*, pp. 232, 259 y 260.

⁵⁵⁵ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Blanqueo de capitales: Art. 301.1 CP”, en ÁLVAREZ GARCÍA, F.J./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (dirs.), MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A./VENTURA PÛSCHEL, A. (coords.), *Consideraciones a propósito del proyecto de Ley de 2009 de modificación del Código Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 276-277.

⁵⁵⁶ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Capítulo 39j” , *cit.*, p. 342.

⁵⁵⁷ MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, p. 94.

conducta de origen”. Por su parte, ABEL SOUTO⁵⁵⁸ criticó semejante fórmula legal, que no aclaraba la finalidad perseguida, a la que se atribuía un “afán expansionista” y que conllevaba las dudas sobre si habían de entenderse incluidas las faltas –en el año 2010 todavía existían tales infracciones– o no, toda vez que la nueva redacción era más amplia. En su opinión, había que negar el carácter de infracción antecedente de las faltas con base en argumentos gramaticales, históricos y sistemáticos. Sobre el tenor literal, destacaba que la “actividad delictiva” era solo la “relativa al delito”. En cuanto a los argumentos históricos, relataba que no se aludía a las faltas ni en los antecedentes legislativos ni en los textos internacionales, que excluían las infracciones leves. Por lo que respecta al aspecto sistemático, razonaba que el “origen” tiene que ser el mismo “origen ilícito” al que se alude en las conductas indeterminadas de ocultación, que se refiere a “tentativas específicas cuya ejecución consumada se contiene en el artículo 301.2”; asimismo, la mención del artículo 301.4 al “delito del que provinieren los bienes” refuerza su postura. En último lugar, apunta dos principios esenciales para apuntalar su tesis: el principio de *ultima ratio* del ordenamiento punitivo, ya que existiría una disfuncionalidad entre el CP y la Ley 10/2010, que alude a que los bienes tengan “su origen en un delito” en su artículo 1.2. En segundo término, el principio de proporcionalidad también se conculcaría.

No obstante, aún debemos significar un hito legislativo nacional que produce distorsiones en la interpretación del blanqueo: la supresión de las faltas y la aparición de los delitos leves. Pese a que hayamos manifestado que las faltas quedaban excluidas del campo de actuación de la legitimación de capitales, hemos de observar que la modificación introducida en el texto punitivo en virtud de la LO 1/2015 tiene sus consecuencias –aunque imprevistas por el legislador– en sede de lavado de dinero, puesto que en la actualidad no hay⁵⁵⁹ ninguna exclusión por la gravedad del origen, por lo que la conversión citada no ha venido acompañada de una restricción del blanqueo a los bienes que procedieran de delitos graves, con lo que se da una agravación de la responsabilidad penal. Así las cosas, desde la entrada en vigor de la LO 1/2015 se expandió⁵⁶⁰ el ámbito del blanqueo, ya que la mayoría de las faltas se transformaron en delitos leves, y el tipo penal no establece excepciones. A pesar de esta circunstancia, debemos tener presente el principio de insignificancia para excluir su castigo.

Como podemos apreciar, en esta evolución no se han seguido las exigencias⁵⁶¹ del principio de intervención mínima que ha de guiar en materia penal, con la consiguiente conculcación del principio de pena necesaria, por lo que nos encontramos de lleno ante el denominado “Derecho Penal simbólico”, y se aprecia una tendencia expansionista de su objeto. En este orden de cosas debemos citar al principal teórico español sobre la expansión del ordenamiento punitivo, SILVA SÁNCHEZ⁵⁶², quien sintetiza sus rasgos fundamentales en que: aparecen nuevos tipos penales, se amplían los ya existentes, se anticipa la intervención del Derecho Penal, disminuyen las garantías y se incrementan las penas, con lo que surge una desconfianza en el ordenamiento administrativo “como

⁵⁵⁸ ABEL SOUTO, M., *La expansión...*, cit., pp. 50-52.

⁵⁵⁹ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo de j” , cit., pp. 506 y 507.

⁵⁶⁰ ABEL SOUTO, M., “Las reformasj” , cit., pp. 15 y 16.

⁵⁶¹ SÁNCHEZ ROBERT, M.J., *op. cit.*, pp. 242 y 243.

⁵⁶² SILVA SÁNCHEZ, J.M., “Expansión del Derecho penal y blanqueo de capitales”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *II Congreso...*, cit., pp. 131, 133-139. En cuanto a las notas de este proceso de expansión, FERNÁNDEZ TERUELO añade a los ya enumerados que se flexibilizan los principios de imputación, que se adelantan las barreras de protección, esencialmente a través de la introducción de tipos de peligro abstracto, con lo que se persigue la eficacia de la norma, que se endurecen las sanciones penales, que se introducen cláusulas genéricas e indeterminadas, así como leyes penales en blanco o elementos normativos y que todo ello provoca la “erosión de principios penales como el de subsidiariedad o *ultima ratio*”, (FERNÁNDEZ TERUELO, J.G., “La expansión selectiva del Derecho penal español”, *Revista Digital Facultad de Derecho*, núm. 1, 2009, pp. 1 y 2).

mecanismo de gestión de riesgos” y, a la inversa, se da una “confianza exacerbada” en el sistema penal como “mecanismo de resolución de conflictos sociales”, atribuyéndole “amplias funciones de protección y prevención que éste, sin embargo, no puede cumplir”. Estima que se desborda su estructura, que se halla concebida para conflictos individuales o, a lo sumo, individualizables.

Destaca SILVA SÁNCHEZ que la represión del blanqueo constituye “una manifestación paradigmática” del proceso aludido, ya que ha sufrido una constante ampliación, pese a que todavía se discute sobre su bien jurídico, para cuya explicación acude a la “teoría de la elección racional”, que pretende desincentivar la comisión de delitos, ya que “incrementa los costes esperados a la hora de tomar la decisión de delinquir” y, a su vez, “disminuye los incentivos esperados a la hora de tomar la decisión de realizar la actividad delictiva”, por lo que lo califica como una “norma de flanqueo”. Como un “supradelito” al que se le asignan penas superiores a los delitos base, por lo que su legitimidad resulta “discutible”. Agrega que la tipificación de la posesión y utilización como formas de lavado, así como del autoblanqueo, agravan “la impresión de esa expansión irrazonable”. A ello añade que el blanqueo “tiende a proyectarse sobre un conjunto de sujetos ajenos de entrada tanto a la actividad delictiva de base como a la conducta de blanqueo en sentido estricto”, y que se les imponen “deberes policiales”, por lo que se les convierte en “colaboradores forzosos del Estado”.

Tras describir los modelos de gestión técnica de riesgos por el Estado, bien sea centralizada o descentralizada, SILVA SÁNCHEZ afirma que en el blanqueo se dan ambos sistemas, ya que se imponen determinadas obligaciones de colaboración “para sujetos especialmente caracterizados”, que pueden dar lugar, en caso de incumplimiento, a responsabilidad por reciclaje. En último término, puntualiza certeramente que, con la posibilidad de su comisión por personas jurídicas, se extiende la responsabilidad “mediante la transferencia de funciones policiales de colaboración con la Administración a particulares”, por lo que las empresas pasan a ser sujetos obligados, que han de detectar y neutralizar los posibles actos de blanqueo, por lo que concluye, de modo magistral, que la conformación de una posición de garantía universal –en todas las empresas, administrativos y directores– “es probablemente la máxima expresión de la capacidad del delito de blanqueo de capitales para expandir el Derecho Penal”.

Después de exponer estas consideraciones, debemos analizar la infracción previa que puede dar lugar al blanqueo. Sobre este particular, FARALDO CABANA⁵⁶³ matizaba que, según la doctrina mayoritaria, bastaba con que concurriese una acción típica y antijurídica, por lo que no se precisaba que se colmase la culpabilidad, puesto que se predicaba la vigencia del principio de accesoriedad limitada, lo que se veía corroborado por el artículo 300 CP, porque si era indiferente que el autor del delito antecedente fuese irresponsable o estuviese exento de pena, con mayor motivo bastaría, en el ámbito de la legitimación de los bienes, con que el hecho previo resultase típico y antijurídico. A su vez, sostenía que los bienes podían proceder de un delito previo que se encontrase en grado de tentativa o que ya se hubiese consumado, si bien puntualizaba que resultaría “escasa” la trascendencia de los delitos previos intentados, “ya que difícilmente se derivarán ganancias”. Sobre la posibilidad de sancionar por blanqueo aunque el delito fuente se hubiese cometido en el extranjero, mencionaba su valoración positiva por la doctrina, ya que se siguieron las recomendaciones internacionales en la materia, que requerían la doble tipificación del delito base, tanto en el país de comisión, como en

⁵⁶³ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicos”, *cit.*, pp. 136-138.

España, por lo que la calificación jurídica debía realizarse de conformidad con ambos ordenamientos.

En lo tocante a este requisito, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁵⁶⁴ coincide en lo sustancial con los argumentos expuestos por FARALDO CABANA. Asume que basta con que exista una acción típica y antijurídica, bien en grado de consumación o de tentativa o, incluso, que nos hallemos ante un acto preparatorio punible. A su vez, admite que los bienes se deriven de un hecho imprudente. Por lo que hace a los bienes derivados de delitos cometidos en el extranjero, exige que se dé la doble incriminación del delito base, tanto en España como en el país de ejecución. Defiende la posibilidad de punición del blanqueo de bienes en cadena, en que el delito antecedente es el blanqueo, así como de los bienes sustitutivos, que son los que no proceden directamente de la comisión de un delito, sino de una operación económica subsiguiente. Subraya de modo certero que la legislación penal española no contiene criterios para “determinar la conexión típica” entre los bienes y el delito antecedente, por lo que, en aras de “fijar con claridad los límites que marquen la interrupción de la referida conexión”, propone “recurrir al principio de ponderación de bienes”, lo que llevaría a impedir la inclusión en esta categoría de aquellos bienes que hayan experimentado múltiples transformaciones, y que se encontrarían muy alejadas del delito fuente. Para efectuar esta valoración ha de tomarse en consideración una conexión de tipo causal, por lo que puede resultar útil acudir a las “teorías jurídico-penales de la causalidad, tanto en su vertiente ontológica como teleológico-normativa”.

Las aportaciones de MORILLAS CUEVA⁵⁶⁵ en este ámbito resultan especialmente reveladoras, ya que analiza el mentado expansionismo en sede de blanqueo al hilo de la normativa internacional, y destaca que en la Tercera Directiva se alude, en su artículo 1, a los bienes que proceden de una “*actividad delictiva*”, mientras que en su artículo 3.4. la concreta en “*cualquier tipo de participación delictiva en la comisión de un delito grave*”, por lo que opera una equiparación entre ambos. Sin embargo, considera que ha de modularse la comprensión del texto punitivo español tras la LO 5/2010, porque, pese a la identidad gramatical, la ley “usa dicha terminología con la particularidad de identificar la actividad delictiva con un delito, cualquier delito”. En su decir, es la “opción más aceptable”, dada la divergencia existente entre ambos textos legales a propósito de qué se entiende por delitos graves, interpretación que se vería avalada por las Recomendaciones del GAFI del año 2012, en las que, pese a que se aluda a delitos graves, se encuentran alejadas de la distinción cualitativa y cuantitativa entre delitos graves y menos graves del código patrio, y se pretende “incluir la mayor gama de delitos determinantes”. Relativiza MORILLAS CUEVA la ausencia del vocablo delito, como un intento del legislador de evitar que se requiera una previa condena. A ello añade que la ausencia de dicho requisito es “rigurosamente lógica desde una perspectiva de política criminal”.

Los postulados de ABEL SOUTO⁵⁶⁶ resultan especialmente esclarecedores. Parte de la condición del blanqueo como delito de referencia, si bien, de carácter autónomo, por lo que desecha la expresión “delito principal”, prefiriendo la locución “hecho previo”. A continuación, centra su esfuerzo argumental en el artículo 300⁵⁶⁷ CP, del que critica su errónea ubicación sistemática, ya que no se emplea como cláusula de cierre del Capítulo

⁵⁶⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., pp. 610-614.

⁵⁶⁵ MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, pp. 93-95.

⁵⁶⁶ ABEL SOUTO, M., *El delito*, cit., pp. 213-222.

⁵⁶⁷ Artículo 300 CP: “*Las disposiciones de este capítulo se aplicarán aun cuando el autor o el cómplice del hecho de que provengan los efectos aprovechados fuera irresponsable o estuviera personalmente exento de pena*”.

XIV, así como la ausencia de coordinación entre su dicción y las acciones típicas del lavado, puesto que “los comportamientos blanqueadores no giran en torno a la obtención de un provecho”. ABEL SOUTO disiente de los autores que sostienen que en dicho artículo se consagra el principio de accesoriadad limitada, dado que éste “encuentra su marco en la teoría de la participación”. Con certeras matizaciones observa que con ello se confunden la accesoriadad y la integración, por cuanto el blanqueo se integra con un delito base, pero no es accesorio de él. Así, enfatiza en la independencia típica del reciclaje, en su autonomía, por lo que aboga por el abandono de semejante terminología, en aras de abandonar los vínculos entre blanqueo y participación.

Agrega que el artículo 300 CP tampoco se refiere al grado de ejecución del delito previo, sino que aborda “los elementos de la definición dogmática de delito que debe reunir el hecho antecedente para que el blanqueo posea relevancia penal”. Tras estas precisiones, destaca que la interpretación de tal precepto lleva a entender que tanto la receptación como el blanqueo requieren una conducta antecedente que sea típica y antijurídica, mientras que es irrelevante la culpabilidad o la punibilidad, por lo que acude a la noción de delito “en sentido incompleto”. Es suficiente que el comportamiento anterior no se halle amparado por una causa de justificación. No obstante, sí se puede sancionar cuando en el sujeto activo del hecho antecedente sea inimputable, o concurra en él una causa de exculpación, o un error de prohibición invencible. Subraya ABEL SOUTO que, pese a que el texto punitivo no lo precise, solo opera aquí la irresponsabilidad de naturaleza personal, es decir, que la impunidad reside en el autor. Asimismo, en cuanto a la aplicación del blanqueo aunque concurra exención de pena por el delito fuente, refiere que es indiferente que se incumplan condiciones objetivas de punibilidad, que existan excusas absolutorias, así como causas de levantamiento o de exclusión de la pena. Por este motivo, es irrelevante que haya “inmunidades personales”, que esté prescrito el delito anterior o que nos encontremos ante la categoría de los hechos posteriores copenados. En último lugar, concluye que la desvinculación del blanqueo con el hecho anterior es tal que, a diferencia de la receptación o del encubrimiento, la pena no está limitada al *quantum* penológico del delito base, otra razón más para sostener la desconexión entre ambos ilícitos.

Asumimos en este trabajo tales consideraciones y, por tanto, entendemos que no resulta correcto, en sentido técnico, defender que rija en el campo del blanqueo el principio de accesoriadad. Antes al contrario, semejante principio tiene su ámbito operativo en materia de autoría y participación, como ponen de manifiesto MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN⁵⁶⁸, quienes precisan que la regla del artículo 63⁵⁶⁹ CP constituye la “plasmación del principio de accesoriadad de la participación” en el texto punitivo, y que no significa sino que “la pena del cómplice se establece a partir de la del autor”. Por su parte, ORTS BERENGUER y GONZÁLEZ CUSSAC⁵⁷⁰ distinguen dos sentidos dentro del principio de accesoriadad: máximo y limitado. En la comprensión máxima, la responsabilidad del partícipe comprende “todos los presupuestos del delito cometido por el autor”, mientras que en la connotación limitada, “el partícipe solo responde de los presupuestos del tipo de acción”.

⁵⁶⁸ MUÑOZ CONDE, F./GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 544. (Ha de advertirse al lector que esta obra ha sido consultada mediante la Biblioteca online de la editorial Tirant lo Blanch, y que en ella no coincide el paginado con el de la versión en papel, por lo que las discordancias que se observen, ahora y en lo sucesivo, se deben a dicho particular).

⁵⁶⁹ Artículo 63 CP: “A los cómplices de un delito consumado o intentado se les impondrá la pena inferior en grado a la fijada por la Ley para los autores del mismo delito”.

⁵⁷⁰ ORTS BERENGUER, E./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *op. cit.*, p. 311.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁵⁷¹, al tratar la accesoriedad en la participación, y de modo acorde con su adhesión a la teoría significativa del delito, matiza que debe diferenciarse entre la antijuridicidad material y la antijuridicidad formal, con la consiguiente atribución de funciones distintas a ambas, y afirma que lo que debe valorarse para reprimir la participación es “el hecho de que se realice una conducta que encaje en un tipo de acción objetivamente relevante y ofensivo para un bien jurídico-penal, sin que se exija además que ese hecho sea ilícito”. Ello es coherente con su análisis bifronte, que discrimina entre la pretensión de relevancia –en la que se abordan los aspectos objetivos del delito–, que se centra en el “tipo de acción” y la pretensión de ilicitud –en que se incluye la vertiente subjetiva–, que valora la infracción de la norma de conducta. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ recapitula sus postulados y, a continuación, precisa que considera punible al partícipe cuando el autor realiza una acción “materialmente (u objetivamente) antijurídica, en la que concurre la predecibilidad general y la imputación objetiva, aunque se trate de una acción realizada sin infringir su norma de conducta (sin dolo ni imprudencia)”.

Una vez que hemos esbozado algunos rasgos genéricos del principio de accesoriedad en la participación, si atendemos a la fórmula latina *accessorium sequitur principale*, observamos que en dicha materia sí gozaría de virtualidad, ya que la responsabilidad del partícipe se ve mediatizada o condicionada por la del autor del delito, a la que “sigue”, por lo que podríamos referirnos a un aspecto principal y a uno secundario o subordinado a aquél. Por el contrario, no se produce semejante equivalencia en la esfera del blanqueo, toda vez que hemos afirmado su autonomía y su desvinculación del hecho previo, puesto que no determina ni su punición ni la pena a imponer. Por ello, estimamos que el artículo 300 CP solo contiene las normas relacionales entre los hechos antecedentes y el lavado, pero no constituye una consagración de principio de accesoriedad en sede de legalización de activos, por lo que nos oponemos a su empleo en el estudio del delito de blanqueo para evitar confusiones terminológicas y conceptuales.

En otro orden de consideraciones, CALDERÓN CEREZO⁵⁷² sentencia que la infracción previa es un elemento objetivo del tipo, mientras que su prueba es una condición de tipicidad. Frente a un sector doctrinal minoritario, defiende que no es una condición objetiva de punibilidad, por lo que dicho elemento ha de ser abarcado por el dolo del autor. También podemos compartir el análisis sobre el grado de comisión y sobre la participación en el delito previo que realiza BLANCO CORDERO⁵⁷³, que detalla que los bienes que se blanquean no deben proceder necesariamente de un único delito, sino que pueden tener origen simultáneo en varios; además, dichos elementos patrimoniales también pueden proceder de una tentativa, siempre y cuando de ella se deriven tales activos. Añade a estas precisiones que, en el caso de los actos preparatorios punibles, es posible considerar que de ellos se originen bienes idóneos para ser blanqueados. En lo tocante a la participación, asevera que es punible el lavado de los bienes que obtienen tanto los autores como los partícipes en el delito previo.

Por su parte, LASCURAÍN SÁNCHEZ realiza un ejercicio de síntesis y, a la hora de responder a la pregunta de en qué consiste el origen delictivo a efectos de lavado, precisa que⁵⁷⁴ ha de tratarse de cualquier delito, con independencia de su gravedad, que se caracteriza por ser un hecho típico y antijurídico, que debe ser constatado por el juez

⁵⁷¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PG)*, cit., pp. 615-619.

⁵⁷² CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivo”, cit., p. 276.

⁵⁷³ BLANCO CORDERO, I., “Principios y recomendaciones”, cit., p. 125.

⁵⁷⁴ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo de dinero”, cit., pp. 506 y 507.

que conozca del proceso seguido por blanqueo, sin que concurra la exigencia de una condena previa, lo que ha sido repetido “*ad nauseam*” por el Alto Tribunal, y que da igual dónde se haya cometido ese delito previo. En un sentido análogo se pronuncian GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO⁵⁷⁵, quienes relatan que el texto punitivo no contiene limitaciones, por lo que el delito puede ser de cualquier tipo y, en segundo término, que no es preciso que exista una resolución judicial que declare el delito previo, por lo que es suficiente que se compruebe “un hecho típico y antijurídico, previo y causal con el blanqueo”. También participa de esta opinión GÁLVEZ BRAVO⁵⁷⁶, para el cual la jurisprudencia al respecto resulta clara, ya que basta con “establecer la relación con actividades delictivas y la inexistencia de otro posible origen del dinero, en función de los demás datos disponibles”, por lo que se llega a la “conclusión razonable” de su origen delictivo, a la vista de los indicios. A su vez, diferencia entre el “delito” como hecho típico, antijurídico, culpable y punible, y la “actividad delictiva”, en la que es precisa la existencia de una acción típica y antijurídica.

GALLEGO SOLER⁵⁷⁷ observa que el cambio de denominación operado en el año 2010 –pasando de “*delito*” a “*actividad delictiva*”– tiene una relevancia meramente “nominalista” y que, en la medida en que nos hallamos ante un delito autónomo e independiente, la jurisprudencia mayoritaria admite que no es necesario que haya recaído condena por el delito fuente del que proceden los bienes, ni siquiera la identificación “del acto delictivo concreto” del que proceden. Añade que es posible la prueba del delito antecedente en el propio proceso seguido por blanqueo, incluso mediante prueba indiciaria, y que su prescripción no afecta a la del delito de regularización de activos, por lo que afirma que el delito previo es “un elemento del tipo en el que basta con una interpretación valorativa que permita concluir al Tribunal que los bienes proceden de hechos susceptibles de ser calificados como delito”.

No obstante, un sector doctrinal se ha mostrado contrario a esta postura. En este sentido podemos destacar a COBO DEL ROSAL y ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ⁵⁷⁸, quienes defendieron la necesidad de que hubiese recaído una previa sentencia firme y definitiva por el delito previo, para apreciar la existencia de un ulterior delito de blanqueo. Se mostraban especialmente duros en sus calificativos, como lo demuestra el hecho de que entendiesen que era una “aberración jurídica”, que se producía en la praxis judicial, la inexistencia de una previa condena, destacando que se vulneraba la presunción de inocencia y “el propio sentido común”. En su vehemente defensa, argumentaban que el significado de la voz “delito” –recordemos que su trabajo es del año 2005– no podía ser inventado “por el simple y mero arbitrio de nadie”, por lo que afirmaban que el delito era “un concepto normativo, de instancia jurídico-penal inexorable, y que debe ser afirmado”. Rechazaban de modo explícito que el delito sea el hecho típico y antijurídico, lo que estimaban “erróneo”, ya que no existe como tal hasta que se declare jurisdiccionalmente. El concreto delito se convertía así en un elemento del tipo de injusto, de carácter esencial, “y, consecuentemente, no cabe presumir, ni suponerlo, ni imaginarlo”, porque habría sucedido en unas coordenadas espacio-temporales determinadas, y su desconocimiento supondría vulnerar el principio de legalidad. Apuntaban dichos autores que, en semejante supuesto en que no exista una previa

⁵⁷⁵ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, pp. 240 y 241.

⁵⁷⁶ GÁLVEZ BRAVO, R., *op. cit.*, pp. 32 y 33.

⁵⁷⁷ GALLEGO SOLER, J.I., *op. cit.*, p. 665.

⁵⁷⁸ COBO DEL ROSAL, M./ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, C., *op. cit.*, pp. 82-86.

condena, el juez debía sobreseer provisionalmente *ex artículo 641.1*⁵⁷⁹ de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECRIM), porque, al faltar un elemento esencial, no se encuentra debidamente justificada la perpetración del delito de blanqueo.

Debemos constatar que, en la actualidad, no subsiste semejante polémica, toda vez que la doctrina mayoritaria asume la primera postura, lo que se ha visto corroborado, sin ambages, por la jurisprudencia de la Sala 2ª del Alto Tribunal. En este sentido, destaca el resumen recogido en el FD 5º de la STS 30/2019⁵⁸⁰. Efectivamente, si, como señala dicha sentencia, tomamos en consideración la actual redacción del artículo 17.2.5⁵⁸¹ LECRIM, llegamos a la conclusión de que no se precisa una previa sentencia firme en la que se haya declarado punible el delito fuente, ya que, de lo contrario, el precepto en cuestión resultaría incongruente: si se pueden conocer en una misma causa el delito base y el blanqueo es porque aún no se ha conocido del primero. Así las cosas, la posibilidad de conexidad, institución de naturaleza procesal, se convierte en un refuerzo argumental incuestionable. De este modo, existe consenso legal, jurisprudencial y doctrinal en que no es precisa la previa condena por el delito antecedente. En esta línea hemos de consignar que la Quinta Directiva es incontestable a la hora de regular la materia que tratamos, ya que su artículo 3.3.b) preceptúa que: “3. *Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que: [...] b) sea posible una condena por los delitos mencionados en los apartados 1 y 2 cuando se determine que los bienes provienen de una actividad delictiva, sin que sea necesario establecer todos los elementos fácticos o todas las circunstancias relativas a dicha actividad delictiva, incluida la identidad del autor*”, de donde se desprende con claridad que el concepto de actividad delictiva ha de ser entendido como hecho típico y antijurídico, pero que no es preciso el previo enjuiciamiento ni, por ende, la firmeza de la sentencia en que se declare la existencia del delito fuente. La norma comunitaria va un paso más allá, por cuanto permite que se desconozca la identidad del autor del ilícito previo –supuesto en que el blanqueador sería un tercero–, así como la totalidad de los elementos fácticos o circunstancias concretas del hecho.

No obstante, pese a que no se requiera una condena previa, la jurisprudencia de la Sala 2ª del TS exige que resulte plenamente acreditada la procedencia delictiva del bien en cuestión. A este respecto, CASTELLANOS MORENO⁵⁸² efectúa un análisis

⁵⁷⁹ Artículo 641.1 LECRIM: “1. *Procederá el sobreseimiento provisional: 1º Cuando no resulte debidamente justificada la perpetración del delito que haya dado motivo a la formación de la causa*”.

⁵⁸⁰ FD 5º de la STS 30/2019: “(e)l delito de blanqueo de capitales no exige una condena previa por delito de tráfico de drogas, sino elementos indiciarios de esta dedicación, como se desprende de la prueba practicada en cuanto a las actividades previas, y la suma de dinero relevante no justificada, pese a que se quería dar apariencia del ejercicio de una actividad laboral, circunstancia que ha descartado el Tribunal de forma motivada [...]” “También en la sentencia de esta Sala del Tribunal Supremo 864/2016 de 16 Nov. 2016, Rec. 346/2016 se incide en “el concepto “actividad” delictiva, que introduce en el art 301 del Código Penal la Ley Orgánica 15/ 2003 no puede entenderse sino como acto concreto susceptible de ser tipificado como delito. Siquiera a partir de la misma ya no se requiera que sea un delito grave, por más que lleve a castigar el blanqueo de bienes obtenidos por infracciones leves. Y aún admitiendo que la condena por blanqueo no exige la previa condena del delito del que procede lo blanqueado. Aspecto éste en el que viene a suponer una novedad legislativa, de alcance aún no establecido, el actual artículo 17 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que impone el enjuiciamiento en un mismo procedimiento del hecho del blanqueo y del hecho delictivo de que trae origen el capital objeto de éste”.

⁵⁸¹ Artículo 17 LECRIM: “1. *Cada delito dará lugar a la formación de una única causa. No obstante, los delitos conexos serán investigados y enjuiciados en la misma causa cuando la investigación y la prueba en conjunto de los hechos resulten convenientes para su esclarecimiento y para la determinación de las responsabilidades procedentes salvo que suponga excesiva complejidad o dilación para el proceso. 2. A los efectos de la atribución de jurisdicción y de la distribución de la competencia se consideran delitos conexos: [...] 5.º Los delitos de favorecimiento real y personal y el blanqueo de capitales respecto al delito antecedente [...]*”.

⁵⁸² CASTELLANOS MORENO, C., “Doctrina jurisprudencial reciente en materia de delito de blanqueo de capitales”, en ORTEGA BURGOS, E. (dir.), ANDÚJAR, J./IMBRODA, B.J./TUERO, J.A./FRAGO, J.A. (coords.), *Actualidad Penal 2019*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 247-249.

jurisprudencial y concreta una serie de rasgos: i) el origen delictivo no puede presumirse, ya que el blanqueo “no es un delito de sospecha”, por lo que no es suficiente que los activos procedan de una actividad ilícita, antijurídica o ilegal. ii) Esta exigencia se relativiza, dado que no es necesario conocer “los datos concretos y específicos del delito previo”. iii) Se ha acudido en numerosas ocasiones a la prueba indiciaria, que se revela como el “único posible” en muchos supuestos, pero dicho medio probatorio ha de llevar al mismo grado de certeza que la prueba directa. Entre los indicios empleados con carácter general por el Alto Tribunal, CASTELLANOS destaca 6: a) el monto del dinero lavado, b) la vinculación que se da entre los autores del delito y las actividades ilícitas, o personas o grupos relacionados con ellas, c) el carácter “inusual” del incremento patrimonial experimentado por el blanqueador, d) la naturaleza de las operaciones económicas ejecutadas por el sujeto, e) la inexistencia de una justificación o explicación lícita para semejante engrose patrimonial, f) la inconsistencia de las explicaciones sobre las actividades lícitas de las que derivan los bienes y g) que concurren “sociedades pantalla” o entramados financieros que no se sustenten en actividades económicas lícitas. Asimismo, puntualiza que tales indicios han de ser plurales, sólidos, consistentes y estar “plenamente acreditados”. En este sentido, la inferencia judicial debe ser lógica, razonable y concluyente.

Entre las resoluciones del TS que han absuelto del delito de blanqueo de bienes por no resultar debidamente justificada la perpetración de la actividad delictiva previa, podemos citar la STS 617/2018, cuyo FD 1º pone de relieve que la sentencia recurrida no describe la conducta del recurrente, ni el período temporal en que se desarrolló, ni la forma de su participación en la actividad delictiva previa, por lo que adolece de una insuficiencia en los elementos fácticos que permitirían la calificación de los delitos previos imputados. Por otro lado, en la misma resolución se llama la atención sobre la ausencia de los hechos imputados en la apertura del juicio oral contra el recurrente, ya que no constaban ni en los escritos de acusación, ni se había realizado su oportuna calificación, “*lo que impide vincular de forma suficientemente clara, a través de esa acusación, las operaciones realizadas con el dinero a través de las distintas sociedades y de las diversas cuentas bancarias, tal como se recogen en la sentencia impugnada, con una actividad delictiva o con un delito que no se precisa*”. Por todo ello, concluye que, pese a que la prueba del delito fuente pueda resultar dificultosa, “*ello no excusa de su debida acreditación*”, por lo que absuelve a los recurrentes del delito de blanqueo.

4.2.- Los tipos agravados

Hemos optado por tratar los tipos cualificados del blanqueo en este punto por su innegable conexión con el objeto material del delito, ya que la tipología de la infracción antecedente opera como factor determinante a la hora de fijar la pena imponible al acto de blanqueo. Podemos diferenciar dos grupos de tipos agravados: i) los de los párrafos segundo y tercero del artículo 301.1 CP, en los que la *ratio* del incremento de pena se encuentra en la naturaleza de la actividad delictiva antecedente y ii) los contenidos en los artículos 302 y 303 CP, en los que se atiende a la cualidad personal del autor del delito. De este modo, nos hallamos ante dos tipos de agravación, a saber, basadas en causas objetivas y subjetivas. No obstante, la mayor relevancia cualitativa y dogmática se centra en el análisis crítico del primer conjunto, por cuanto se ha criticado que el contenido de injusto de los actos de lavado sea diferente según nos hallemos ante un delito base u otro. En este sentido, y con carácter meramente introductorio, hemos de constatar que el hecho

de fijar una pena superior si concurre uno u otro delito antecedente puede llevar a dos conclusiones: diluir el carácter autónomo del lavado y estimar que el bien jurídico protegido por la infracción antecedente también se tutela mediante el blanqueo. No podemos sino oponernos a ambas deducciones, porque defendemos el carácter independiente del delito y, en segundo término, dado que sostenemos la pluriofensividad del tipo, pero negamos que el bien jurídico del delito antecedente sea tutelado mediante el reciclaje, ya que éste protege el orden socioeconómico y la Administración de Justicia, pero su manto cobertor no abarca ni la salud pública –en las drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas– ni los distintos bienes jurídicos relacionados con el correcto funcionamiento de la Administración Pública que se protegen mediante los distintos tipos agravados enunciados en el párrafo tercero del artículo 301.1 CP.

4.2.1.- Bienes procedentes del tráfico de drogas

Como sabemos, el blanqueo se incorporó al texto punitivo precisamente para reprimir la reintroducción en el cauce económico legal de los beneficios derivados del tráfico de drogas, por lo que, en la génesis del delito, era la única infracción antecedente. Sin embargo, como expusimos con anterioridad, el progresivo proceso de ampliación del delito base, que ha conducido a la universalización del cuadro de infracciones previas a cualquier “actividad delictiva”, lleva a que haya desaparecido el monopolio del tráfico de drogas como delito fuente y, en cambio, se haya operado una evolución en su naturaleza originaria, puesto que se concibe como una modalidad agravada.

Se recoge este tipo cualificado en el párrafo segundo del artículo 301.1 CP, en el que se consigna que: *“La pena se impondrá en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos relacionados con el tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas descritos en los artículos 368 a 372 de este Código. En estos supuestos se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 374 de este Código”*. En su estudio seguiremos a LORENZO SALGADO⁵⁸³, quien se cuestiona si dicha agravación es político-criminalmente aceptable y responde que no, ya que “la opinión absolutamente dominante rechaza el incremento de pena en este supuesto”. Para justificar su postura razona que los bienes jurídicos tutelados en el lavado no siempre se verán “más intensamente menoscabados por el blanqueo de bienes resultantes de los ilícitos de los arts. 368 y ss. CP” y argumenta que, si el legislador pretendía reprimir con mayor severidad los elevados montos que se obtienen con dicha actividad delictiva, “lo procedente hubiera sido establecer la pena con base en la cantidad efectivamente blanqueada”. En segundo lugar, apunta el problema que hemos anunciado: que se pone en duda el carácter autónomo del blanqueo y que puede dar lugar a pensar que se tutela la salud pública, por lo que es preciso diferenciar las razones de política criminal que llevan a incriminar conductas y el bien jurídico y, a resultas de dicha inferencia, debe negarse que se tutele el bien jurídico de la actividad delictiva previa, ya que ello “no sería coherente” con la rúbrica del Título XIII y surgiría un problema de “*ne bis in idem*”.

Rechaza LORENZO SALGADO la aplicación del concurso de normas, a resolver por el principio de especialidad del artículo 8.1 CP, entre el tráfico de drogas y el blanqueo, salvo en alguna hipótesis específica, por lo que entiende aplicable, en la mayoría de las ocasiones, el tipo contenido en el párrafo 2º del artículo 301.1 CP,

⁵⁸³ LORENZO SALGADO, J.M., “El tipo agravadoj” , *cit.*, pp. 230-239.

pudiendo aplicarse en concurso real con los artículos 368 y siguientes del texto punitivo si el blanqueador ha cometido el delito base, como se posibilita de modo expreso desde el Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala 2ª, de 18 de julio de 2006⁵⁸⁴. Precisa que no existía obligación internacional de incorporar esta agravación, por lo que el legislador español superó tales exigencias internacionales. A su vez, detalla que este tipo cualificado se aplica tanto en relación con las conductas del 1º párrafo del artículo 301.1 CP, como en cuanto a las del artículo 301.2 CP. También manifiesta que sobre las tipicidades básicas y sobre las agravadas contenidas en el artículo 301 CP se proyectan las previsiones de las modalidades cualificadas de los artículos 302 y 303 CP. Admite la tentativa como actividad delictiva precedente del blanqueo, lo mismo que los actos preparatorios punibles –conspiración, proposición y provocación–, si bien, en este último supuesto introduce una certeza matización, por cuanto no será dable aplicar el tipo cualificado analizado en este caso, ya “que el tenor literal de esta tipicidad agravada lo impide”, porque el precepto alude, como hemos transcrito, a “*alguno de los delitos relacionados con el tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas descritos en los artículos 368 a 372 de este Código*”, mientras que los actos preparatorios punibles vinculados al tráfico de drogas se encuentran en el artículo 373 CP, por lo que solo cabría atender en tales supuestos al tipo básico de blanqueo.

FARALDO CABANA⁵⁸⁵ afirmaba que la existencia de un tipo agravado en materia de tráfico de drogas confirmaba “la tendencia hiperrepresiva en esta materia” y apostillaba que a ella solo se le podrían atribuir “escasos logros”. En su opinión, el vasto tenor literal del artículo 368 CP, al regular el tipo básico del tráfico de drogas, llevaba a que dentro de las conductas “promover”, “favorecer” o “facilitar”, se pudiesen entender comprendidos los comportamientos blanqueadores, por lo que surgirían “problemas concursales” entre ambos tipos. Concluía dicha autora que “no cabe duda de que el blanqueo de bienes y la correspondiente entrada de los mismos en el tráfico lícito suponen un importante incentivo para la continuidad delictiva”. Para PALOMO DEL ARCO⁵⁸⁶, “difícilmente se explica esta agravación”, pero exceptúa el caso de que se atienda a “la frecuencia criminológica desde la relatividad de los supuestos de blanqueo”, aunque agrega que no es una justificación suficiente que originariamente solo se reprimiese el lavado procedente del narcotráfico; se muestra especialmente crítico al alertar del riesgo de “desprestigio para el poder punitivo del Estado” si se convierte a esta figura en un “superdelito” –siguiendo la terminología de MUÑOZ CONDE–, y aprecia que incluso la frecuencia criminológica no resultaba un factor concluyente, ya que el Departamento de Estado de EE. UU. advirtió en 1994 que se estaba produciendo un sustancial incremento del blanqueo de dinero que no procedía del tráfico de drogas.

En el mismo sentido, ABEL SOUTO⁵⁸⁷ se muestra especialmente crítico con el subtipo cualificado, manifestando que no se puede presumir que las sumas blanqueadas por este medio superen a las obtenidas mediante otras actividades delictivas, que no se afectan otros bienes distintos que los que subyacen en el tipo básico, que no se da un mayor reproche culpabilístico en esta modalidad de reciclaje y que ningún instrumento internacional obliga a introducir dicha agravación circunscrita al narcotráfico. Entiende que nos hallamos ante un “absurdo jurídico”, por lo que debería suprimirse la agravación,

⁵⁸⁴ El Acuerdo de Pleno no jurisdiccional de la Sala 2ª del TS de 18 de julio de 2006 presentaba el siguiente tenor literal: “*El artículo 301 del Código penal no excluye, en todo caso, el concurso real con el delito antecedente. Para el conocimiento de estos supuestos, la Sala Segunda se constituirá con un mínimo de cinco Magistrados*”.

⁵⁸⁵ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicos”, *cit.*, pp. 150 y 151.

⁵⁸⁶ PALOMO DEL ARCO, A., *op. cit.*, pp. 453 y 454.

⁵⁸⁷ ABEL SOUTO, M., *El delito...*, *cit.*, pp. 281-284.

al igual que no la contemplan los códigos penales alemán, italiano o suizo y, por tanto, optar por “una preferible unificación del blanqueo congruente con los bienes tutelados”. En términos análogos, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE y FABIÁN CAPARRÓS⁵⁸⁸ han puesto el acento en que, en el marco de universalización del blanqueo y de consecución de su completa autonomía, “sorprende que se mantenga la agravación” cuando el delito antecedente sea el narcotráfico, ya que tal comportamiento no implica un mayor desvalor en cuanto al lavado de los bienes, ni merece una especial atención, que no se brinda a otros “mercados ilegales organizados”, tales como el comercio de órganos o de personas o de armas. Agrega GONZÁLEZ CUSSAC⁵⁸⁹ que en este tipo agravado es suficiente con que el sujeto activo detente un conocimiento “potencial o práctico” acerca de la procedencia del dinero de un delito de tráfico de drogas, sin embargo, como apunta ZARAGOZA AGUADO⁵⁹⁰, este conocimiento es algo más del que requiere el tipo básico, ya que mientras en éste solo es necesario que se conozca que los bienes proceden de una actividad delictiva, en el caso del tipo cualificado se “requiere el conocimiento de que la procedencia es el tráfico de drogas”. Otro dato reseñable es⁵⁹¹ que la agravación opera con independencia de que se trate de drogas blandas o duras, con lo que la LO 15/2003, al extender el blanqueo a cualquier “delito”, puso fin a la discusión doctrinal⁵⁹² a propósito de si el blanqueo procedente del tráfico de drogas blandas daba lugar a la aplicación del subtipo cualificado o no.

MARTÍNEZ ARRIETA⁵⁹³, frente a la postura de LORENZO SALGADO que hemos detallado, señalaba que la agravación solo recaería sobre la primera de las transformaciones que experimentasen los bienes procedentes del delito de tráfico de drogas, es decir, sobre los bienes originarios, pero no sobre las sucesivas actuaciones o sustituciones que experimentasen. Con ello, dicho autor excluía de esta agravación al artículo 301.2 CP. Se trata de una postura absolutamente minoritaria⁵⁹⁴, carente de motivación, en la que no se precisa el porqué de la supresión y en la que se lleva a cabo una discriminación entre los bienes blanqueados. Puesto que hemos aceptado el blanqueo en cadena, debemos admitir que los bienes reciclados en una segunda o ulterior ocasión pueden ser aptos para dar lugar a la aplicación del tipo agravado, siempre y cuando concorra su elemento cognoscitivo específico. Como acabamos de referir, en este párrafo 2º del artículo 301.1 CP es necesario que el blanqueador conozca que los bienes dimanen del narcotráfico. Si se da esta circunstancia, es indiferente que nos hallemos ante una primera transformación o ante cualquier otra sustitución. Además, y de modo esencial, dicha interpretación pugna con el propio tenor literal del artículo 301.2 CP, en que se consigna que se sancionarán las conductas allí enumeradas siempre que los bienes provengan de “*alguno de los delitos expresados en el apartado anterior o de un acto de participación en ellos*”, por lo que se realiza una remisión en bloque, íntegra, al precepto precedente. El principio de vigencia y la ausencia de una excepción expresamente recogida obligan a entender que el tipo cualificado relativo a drogas tóxicas,

⁵⁸⁸ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FABIÁN CAPARRÓS, E.A., *op. cit.*, pp. 6 y 7.

⁵⁸⁹ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., “Lección XXIXj” , *cit.*, p. 468.

⁵⁹⁰ ZARAGOZA AGUADO, J.A., “La nueva regulaciónj” , *cit.*, p. 396.

⁵⁹¹ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 248.

⁵⁹² *Vid.* por todos MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, p. 626, quien lo calificaba como el “principal problema interpretativo” del tipo cualificado. En su opinión, se había construido un “auténtico tipo cualificado, dependiente del tipo básico”, por lo que “habían de concurrir necesariamente todos los presupuestos de este último, y entre ellos, por tanto, la exigencia de que el delito precedente fuese grave”, lo que le llevaba a excluir del ámbito del blanqueo los bienes procedentes de delitos de tráfico de drogas blandas, ya que eran menos graves.

⁵⁹³ MARTÍNEZ ARRIETA, A., *op. cit.*, p. 396.

⁵⁹⁴ ROMERO FLORES, B., *op. cit.*, p. 320.

estupefacientes y sustancias psicotrópicas también resulta aplicable a las conductas consagradas en el apartado 2 del artículo 301 CP.

Al hilo del tema de las drogas, podemos hacer un breve paréntesis en este punto y mencionar que COBO DEL ROSAL y ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ⁵⁹⁵, al analizar la relación concursal entre el blanqueo y del delito previo, ponían como ejemplo el supuesto en que éste era el tráfico de drogas y destacaban que nos hallamos en la órbita propia del “privilegio del autoencubrimiento”, que habría de aplicarse a este concurso de normas el principio de consunción del artículo 8.3 CP, con lo que la infracción más grave absorbería la menos grave, y que, en todo caso, las penas del narcotráfico resultan “suficientes”, porque superaban el tamiz del principio de proporcionalidad. Añadían que si se quisiera castigar más duramente en su vertiente económica, habrían de aplicarse las consecuencias accesorias del artículo 127 CP, junto con la agravante de precio, recompensa o promesa del artículo 22.3ª CP, porque, a su entender, el ánimo de lucro es un elemento esencial del lavado “y cobrar el dinero no es más que el agotamiento” del delito fuente. No podemos compartir dicha opinión, ya que olvida que se tutelan bienes jurídicos diversos en ambos delitos y que el concurso a aplicar sería el real; a su vez, se entremezclan dos aspectos que deben estar diferenciados conceptualmente: la concurrencia de una circunstancia modificativa de la responsabilidad criminal, como es el precio, recompensa o promesa, que requiere un análisis específico y, en segundo lugar, si se puede calificar una conducta como blanqueo o no, teniendo presente que se trata de un delito de referencia, pero de carácter autónomo e independiente de la infracción antecedente.

Sin embargo, un sector doctrinal ha justificado la existencia de este tipo cualificado. Sobresale ZARAGOZA AGUADO⁵⁹⁶, quien sostiene que, pese a que se hayan efectuado críticas a la inclusión de este subtipo, ha de reconocerse que el tráfico de drogas es la actividad criminal más rentable, y la que más beneficios genera a sus autores, lo que le lleva a indicar que el legislador lo ha tenido en cuenta, y que constituye un riesgo para el orden socioeconómico, dada la magnitud de su volumen, por lo que la respuesta penal, para detentar “un contenido realmente disuasorio desde el plano de la prevención general”, ha de ser “más rigurosa”. A su vez, arguye que la pena atribuida a este subtipo no resulta desproporcionada si se compara con las sanciones que se contienen en el artículo 368 CP, precepto que, a su juicio, “hace gala de una exasperación punitiva (entre 3 y 9 años de prisión para las drogas que causan grave daño a la salud, y entre 1 y 3 años para las restantes) para comportamientos insertos en lo que se conoce como 'pequeño tráfico’”.

En decir de CALDERÓN CEREZO⁵⁹⁷, la razón de ser de esta agravación se encuentra en “la concurrencia de otro bien jurídico merecedor de protección”, que concreta en la salud pública, y que califica como valor de la vida humana de naturaleza colectiva y difusa. No obstante, efectúa dos puntualizaciones: en primer término, la desacertada ubicación sistemática del subtipo, que debería de haberse recogido después de enunciar la conducta del artículo 301.2 CP, ya que también es aplicable a ella. En segundo lugar, matiza que “los bienes de cuyo blanqueo se trata no pueden ser las drogas porque en tal caso se estaría ante otro delito de tráfico ilícito”, conclusión indiscutida en la doctrina ya que, como adelantamos al analizar el objeto material, no se trata de un bien de lícito comercio. REBOLLO VARGAS⁵⁹⁸ manifiesta, de modo escueto, que esta

⁵⁹⁵ COBO DEL ROSAL, M./ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, C., *op. cit.*, pp. 97 y 98.

⁵⁹⁶ ZARAGOZA AGUADO, J.A., “La nueva regulación”, *cit.*, p. 375.

⁵⁹⁷ CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivo”, *cit.*, p. 280.

⁵⁹⁸ REBOLLO VARGAS, R., “Lección 25ª”, *cit.*, p. 785.

agravación “se fundamenta en el especial desvalor del delito previo”. Por su parte, ROMERO FLORES⁵⁹⁹ participa de un criterio extensivo en la justificación de este subtipo cualificado y cita “el brutal impacto que provoca la droga en la sociedad”, así como “la marginación que arrastra” y “los comportamientos lesivos que se suceden en torno a este fenómeno”, como factores que el legislador ha tenido en cuenta a la hora de agravar el “narcolavado”. No compartimos esta afirmación, toda vez que semejantes razones de política criminal se podrían tener en cuenta a la hora de reprimir con la misma severidad otras conductas, tales como la trata de seres humanos, la explotación de la prostitución o el tráfico ilícito de armas, sin ir más lejos. El origen del delito no añade nada al desvalor del blanqueo, que presenta un contenido de injusto propio, sin necesidad de que se complemente por el injusto del delito fuente.

Tras detallar las dos posturas doctrinales, no podemos sino adherirnos a la mayoritaria, toda vez que consideramos que el tratamiento que requiere el blanqueo debe ser unitario en lo tocante a la actividad delictiva previa. Pese a que la legitimación de fondos haya surgido en relación con el narcotráfico, ha evolucionado hasta desgajarse de dicho tronco común, adquirir autonomía propia y diferenciarse con un tipo de referencia, en el que resulta –o debería resultar indistinto– el hecho delictivo previo, y habría de atenderse a otros parámetros cualificadores, significadamente, el monto blanqueado. Por este motivo, concluimos que el legislador debería de proceder a una supresión del tipo cualificado relativo a las drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas.

En todo caso, a la luz de los principios de legalidad y de vigencia, dado que el subtipo agravado es aplicable, entendemos certera la puntualización jurisprudencial que anota CASTELLANOS MORENO⁶⁰⁰ acerca de la prueba indiciaria, por cuanto en este ámbito “se precisa la verificación de indicios adicionales”, que el FD 4º de la STS 699/2015 concreta en cuatro elementos: i) con carácter esencial, “*la relación del responsable del blanqueo con personas, grupos u organizaciones dedicadas al tráfico de estupefacientes*”, y se alude a que la proximidad o conexión con “*el mundo de la droga*” es un indicio relevante. Podemos objetar que este indicio conlleva a una estigmatización y a la aplicación, en cierto modo, de una presunción de culpabilidad, así como a una reminiscencia a los postulados del Derecho Penal de autor. ii) Debe valorarse “*la cuantía, circunstancias y frecuencia de las operaciones*”, teniendo presente que en estas operaciones se genera una gran cantidad de dinero en efectivo, de forma continuada, “*por lo que un suministro continuo y prolongado de cantidades fuertes de efectivo, constituye un indicio muy relevante para concluir la procedencia del tráfico y el conocimiento por el blanqueador del origen del dinero*”. iii) Otro aspecto a tener en cuenta viene representado por “*el propio “modus operandi” del blanqueo en relación con las pautas habituales de generación de fondos de la delincuencia vinculada al tráfico de estupefacientes, incluidos datos colaterales, como la localización geográfica*”. De esta manera, se atiende a la operativa seguida en el lavado de fondos, de lo que se infiere que la existencia de una organización o coordinación, una metodología propia y característica, constante y reiterada, refuerzan el acervo indiciario. En último lugar iv) en los supuestos de autoblanqueo en los que el propio acusado haya sido condenado por narcotráfico, “*la concurrencia del tipo agravado se puede deducir directamente de dicha condena, siempre que los actos realizados sean idóneos para lesionar el bien jurídico protegido apreciándose la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o ayudar a eludir la persecución del delito base*”.

⁵⁹⁹ ROMERO FLORES, B., *op. cit.*, pp. 319 y 320.

⁶⁰⁰ CASTELLANOS MORENO, C., “Doctrina jurisprudencialj” , *cit.*, p. 248 nota 20.

4.2.2.- Bienes procedentes de la corrupción urbanística y pública

Bajo esta denominación resumimos el amplio listado de delitos que se contienen en el párrafo tercero del artículo 301.1 CP, que fue introducido mediante la reforma operada por la LO 5/2010 y que presenta la siguiente dicción: “*También se impondrá la pena en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos comprendidos en los Capítulos V, VI, VII, VIII, IX y X del Título XIX o en alguno de los delitos del Capítulo I del Título XVI*”. En primer lugar debemos comenzar manifestando nuestro rechazo a semejante forma de remisión: en los delitos relativos a las drogas tóxicas, el legislador, por lo menos, acota numéricamente los preceptos de referencia (368-372 CP); en cambio, en este segundo subtipo cualificado, realiza una enumeración que en poco o nada ayuda al operador jurídico, ya que le obliga a acudir, cual zahorí hermenéutico, a las distintas rúbricas, en aras de averiguar qué conductas se agravan. Asimismo, es una enumeración desordenada, puesto que enuncia en primer lugar los Capítulos del Título XIX y deja para el último lugar el Capítulo I del Título XVI. De este modo, la técnica legislativa empleada en este precepto resulta hartamente mejorable y esta remisión múltiple genera una sensación de confusión en el intérprete. Con la finalidad de ayudar en la medida de lo posible al lector y evitar que realice continuas idas y venidas por el texto del CP, consignamos en este punto⁶⁰¹ a qué obedece cada uno de los capítulos de dicho listado.

Llama la atención que, tras la reforma operada por la LO 1/2015, el Capítulo X del Título XIX, dedicado a la “*Disposición común a los capítulos anteriores*”, y en la que se contienen la proposición, provocación y conspiración para cometer tales delitos, pueda articular un subtipo agravado de blanqueo, lo que no se da en el caso de tráfico de drogas. Esta discordancia ha sido puesta de relieve por LORENZO SALGADO⁶⁰², quien advierte que constituye una “manifestación del carácter expansivo del Derecho penal”, y que tales conductas han pasado de no estar contemplados como infracción punible a dar lugar a una modalidad agravada. Con todo, dicho autor considera que tal interpretación es discutible y que puede estimarse que esta remisión carece de sentido en la actualidad. Para evitar los excesos a que abocaría una comprensión meramente literal, acude tanto a la interpretación teleológica como a la lógico-sistemática. De ahí que repunte “ininteligible”, en el plano comparativo, la diferencia de trato tanto con los casos de drogas como con los delitos relativos a la ordenación del territorio y al urbanismo.

Tras esta crítica formal, centrados en el contenido del precepto, seguiremos como guía la exposición de NÚÑEZ PAZ⁶⁰³, quien incardina dicha cualificación en la

⁶⁰¹ Los delitos que pueden dar lugar a la agravación son los siguientes: los tipos recogidos en los Capítulos V “*Del cohecho*”, VI “*Del tráfico de influencias*”, VII “*De la malversación*”, VIII “*De los fraudes y exacciones ilegales*”, IX “*De las negociaciones y actividades prohibidas a los funcionarios públicos y de los abusos en el ejercicio de su función*” y X “*Disposición común a los Capítulos anteriores*”, del Título XIX “*Delitos contra la Administración pública*”, o en alguno de los delitos del Capítulo I “*De los delitos sobre la ordenación del territorio y el urbanismo*”, del Título XVI “*De los delitos relativos a la ordenación del territorio y el urbanismo, la protección del patrimonio histórico y el medio ambiente*”, del Libro II del CP.

⁶⁰² LORENZO SALGADO, J.L., “El blanqueo de dinero procedente de los delitos descritos en los artículos 368 a 372 del CP y las nuevas tendencias de financiación del terrorismo advertidas por las directivas de 2018”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VII Congreso...*, cit., pp. 449 y 450.

⁶⁰³ NÚÑEZ PAZ, M.A., “El tipo agravado de blanqueo de dinero procedente de delitos urbanísticos”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso...*, cit., pp. 269-279. En otro trabajo posterior, el propio NÚÑEZ PAZ subraya que, aunque el blanqueo puede tener su origen en muchos delitos, “la preocupación al respecto no representa una cifra significativamente alta, si se compara con las que refieren delitos de blanqueo con origen en la corrupción, el fraude y el narcotráfico”, (NÚÑEZ PAZ, M.A., “Corrupción y blanqueo de dinero: la agravación relativa

“estrategia” del legislador, “tendente a dificultar las vías de lavado de dinero en determinados ámbitos que se han revelado especialmente proclives a la ocultación de operaciones económicas lícitas y especialmente dañinas para las instituciones y la confianza de los ciudadanos en ellas”. Cuestiona dicho autor que esta novedad se introdujo en la reforma del año 2010 a “última hora”, puesto que no se encontraba en el texto que llegó a las Cortes y fue fruto de una enmienda transaccional en el Congreso de los Diputados. Apunta que con su introducción se reduce considerablemente el ámbito de aplicación del tipo básico en favor de la agravación, puesto que, junto con los delitos relativos a las drogas, nos hallamos ante las conductas que “de ordinario generarán bienes ilícitos que blanquear”. Semejante redacción parece querer indicar un mayor rigor en la represión del lavado de fondos provenientes de la corrupción pública. Señala que los escándalos de corrupción conocidos a través de los *mass media* no pueden justificar el agravamiento específico del castigo. A su vez, acude a la normativa supranacional y destaca que no se exigía su agravación. Además, pese a que refiera que en el sector inmobiliario existen elevadas cifras de blanqueo, considera que no se han implementado todas las medidas preventivas de naturaleza administrativa, por lo que se quiebra con el principio de *ultima ratio*. Asimismo, pone de relieve que el legislador ha operado con la “dramática” presunción de que las cifras blanqueadas procedentes de la corrupción en el sector público y de la corrupción urbanística son más elevadas que las que tienen su origen en otras actividades delictivas, lo que califica como “político-criminalmente aberrante”. Aprecia que no existen bienes jurídicos diferentes a los tutelados mediante el tipo básico, por lo que no se justifica la cualificación desde este prisma. Concluye que su regulación “resulta técnica y político criminalmente desdichada” y sentencia que se trata de⁶⁰⁴ “*parches, retoquecillos y subida de penas y respuesta a demandas que ellos llaman sociales y que otros llamamos mediáticas*”.

De idéntico parecer se ha mostrado MANJÓN-CABEZA OLMEDA⁶⁰⁵, quien señala un curioso fenómeno que pudiera resultar contradictorio ya que, a la vez que defiende que el campo de actuación del tipo básico se ve reducido con la nueva agravación de los delitos de corrupción apuntados, dicha figura “crece considerablemente” con la tipificación expresa del autoblanqueo y de las conductas de posesión y utilización. Matiza que estas conductas ya eran punibles a través del tipo básico y llama la atención a propósito de que la mayoría de las sentencias condenatorias sobre blanqueo hayan tenido como delito determinante el tráfico de drogas, de donde se desprende que dicha autora niega que existiese una verdadera necesidad político-criminal que se basase en un incremento de casos de blanqueo ligados a la corrupción. Entre el sector crítico con la reforma en este punto también descuellan BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE y FABIÁN CAPARRÓS⁶⁰⁶, que han escrito que si la agravación en el caso del narcotráfico como delito subyacente no respeta los principios de lesividad ni de proporcionalidad, el párrafo 3º del artículo 301.1 CP –que aquí diseccionamos– resulta aún más sorprendente, ya que posee idéntica técnica y consecuencias que la cualificación antedicha; arguyen dichos autores que su introducción se debió a los escándalos de corrupción propagados por los medios de comunicación, y finalizan afirmando que, si bien resultan de indiscutible gravedad los vínculos entre la corrupción y el lavado de dinero, ello no justifica la cualificación específica de tales supuestos.

a los delitos contra la ordenación del territorio y el urbanismo”, en MATALLÍN EVANGELIO, A. (dir.), *Compliance y prevención de delitos de corrupción*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 325 y 326).

⁶⁰⁴ En cursiva en el original.

⁶⁰⁵ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Capítulo 39j” , *cit.*, pp. 345 y 346.

⁶⁰⁶ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FABIÁN CAPARRÓS, E.A., *op. cit.*, pp. 6 y 7.

Otro autor que merece ser destacado es ABEL SOUTO⁶⁰⁷, quien se muestra irónico con la tendencia expansiva del blanqueo y apunta que los diputados y senadores españoles “han sucumbido al encanto pitagórico”, ya que no han resistido la tentación del endurecimiento punitivo en sede de blanqueo, pese a que tales incrementos de pena “carecen de efecto preventivo-general relevante”. Resalta la pésima redacción de este tipo agravado y la discordancia que ha generado la reforma introducida en la LO 1/2015, por la que se modificó el contenido del Capítulo X del Título XIX, convirtiéndolo en unas disposiciones comunes, mientras que antes contenía la corrupción en las transacciones comerciales internacionales –que ha pasado al artículo 286 ter del texto punitivo–, por lo que, con la “desidia y torpeza” del legislador, “inconscientemente elimina este delito de los hechos previos del tipo agravado”. Coincide ABEL SOUTO en subrayar los riesgos de la corrupción, a la que caracteriza como uno de los grandes problemas de nuestro tiempo. A pesar de ello, entiende que la normativa española anticorrupción es razonable, pero que faltan recursos para luchar contra ella. Menciona de modo expreso el carácter mediático de las tramas de corrupción, y que el GAFI, en un informe fechado el 23 de junio del año 2006, llamó la atención sobre las deficiencias del sistema preventivo español respecto a las “personas del medio político”. Matiza ABEL SOUTO que dicha traducción era mejorable, ya que en puridad se refiere a “personas políticamente expuestas”.

Refiere que otras entidades, como el Grupo de Estudios de Política Criminal, han evidenciado “la indudable relación entre irregularidades urbanísticas y blanqueo”. Sin embargo, con ser cierto todo lo afirmado, aprecia que estamos ante un “desacierto político-criminal”, mayor que el del tipo agravado anterior, que no se justifica con un importe blanqueado en estos delitos superior al de otras actividades delictivas, ni con base en los bienes jurídicos puestos en liza, ya que, lo que verdaderamente habría de tenerse en cuenta es el valor de lo blanqueado. Con la formulación actual se afecta a la independencia del blanqueo, que se convierte en un refuerzo del bien jurídico protegido en el delito fuente. Suma a sus argumentos que el tipo básico se va a convertir en la excepción, a la vista del listado de delitos antecedentes que dan lugar a la agravación, lo que origina una “extraña técnica de formulación normativa que articula como tipo básico de referencia uno apenas empleado”. Tiene en cuenta también la escasa oportunidad de la agravación en los delitos urbanísticos, ya que nos hallaríamos “en plena disminución de la corrupción urbanística debido a la crisis del sector inmobiliario”.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁶⁰⁸ también observa que esta tipificación genera una reducción del ámbito operativo del tipo básico⁶⁰⁹, y que la Exposición de Motivos de la LO 5/2010, que introdujo esta novedad en el texto punitivo, no explica el porqué de la incorporación al texto presentado a las Cortes –que no se había previsto antes de su entrada–, si bien concluye que la justificación reside en la pretensión de agravar la sanción “cuando los bienes tengan su origen en delitos de contenido económico relacionados con

⁶⁰⁷ ABEL SOUTO, M., “La expansión mundial del blanqueo de dinero y las reformas penales españolas de 2015, con anotaciones relativas a los ordenamientos jurídicos de Alemania, Ecuador, los Estados Unidos, México y el Perú”, *Administración & ciudadanía. Revista da Escola Galega de Administración Pública*, vol. 12, núm. 2, 2017, pp. 258-261.

⁶⁰⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., p. 627.

⁶⁰⁹ De la misma postura participa FARALDO CABANA, quien expone que esta opción del legislador es una respuesta a la gran atención mediática que han suscitado determinados casos (significadamente, el caso de la cantante Isabel Pantoja y del ex alcalde de Marbella, Julián Muñoz), por lo que se ha llevado a cabo una mayor persecución de la corrupción en el ámbito público. Sin embargo, se muestra cautelosa en cuanto a la eficacia de la agravación, ya que afirma que “está por ver si estos delitos, en su modalidad ahora agravada, ganan terreno en los tribunales, que no tanto en la prensa, al gran protagonista de los delitos de blanqueo de capitales, esto es, al blanqueo que se deriva del tráfico de drogas”, (FARALDO CABANA, P., “El blanqueo de capitales tras la reforma de 2010”, *Revista de Inteligencia*, núm. 0, primer trimestre 2012, pp. 32-33).

el fenómeno de la corrupción, en la medida en que tales delitos sirven en la realidad criminológica para obtener cuantiosos beneficios ilícitos”. Resulta interesante la puntualización realizada por REBOLLO VARGAS⁶¹⁰, quien, tras aseverar que la introducción de este subtipo tuvo su origen en una enmienda presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds, según se desprende del Boletín Oficial de las Cortes Generales de 18 de marzo de 2010, llama la atención sobre el texto finalmente plasmado en el CP, que no respetó la enmienda mencionada, que se refería a “*los delitos comprendidos*”, sino que la fórmula definitiva menciona “*alguno de los delitos*”, lo que introduce indeterminación en los comportamientos agravados, ya que tales capítulos contienen una pluralidad de figuras delictivas. De este modo, REBOLLO VARGAS se muestra crítico con la LO 5/2010, valorando este aspecto como una “nueva muestra de la incerteza e inseguridad jurídica en la que se mueve la reforma en este ámbito”.

Resulta interesante el estudio que realiza FERRÉ OLIVÉ⁶¹¹ sobre la corrupción y su relación con el lavado de dinero, que “no se traza originariamente desde una perspectiva del Estado, sino que viene impuesta por instituciones y acuerdos internacionales”. Asume que el GAFI representa un organismo de referencia en este punto, de cuyos informes se han derivado reformas legislativas en los ordenamientos nacionales y, en dicho plano, dentro de las vías de actuación en materia de corrupción, se ha prestado una especial atención al control penal de las autoridades y de los funcionarios públicos. En el ámbito comunitario, FERRÉ OLIVÉ cita la Directiva 2005/06/CE, y su Considerando 25º, que pretende prevenir el blanqueo de dinero por quienes “*ocupen o hayan ocupado cargos públicos importantes, máxime cuando procedan de países donde está extendida la corrupción*”. El concepto de “persona del medio político” se consagra en el artículo 3.8 de la Directiva, en que se definen como: “*personas físicas que desempeñen o hayan desempeñado funciones públicas importantes, así como sus familiares más próximos y personas reconocidas como allegados*”. Sobre estos individuos, el texto europeo exige que se apliquen las medidas normales de diligencia si actúan en medios políticos nacionales, pero requiere “medidas reforzadas” cuando residan en otro Estado de la UE o en un tercer país.

Menciona también dos informes del GAFI sobre corrupción: el primero, de julio de 2011, profundiza en la figura de las personas del medio político de mayor nivel, enumerando a presidentes, legisladores, gobernadores o primeros ministros. El segundo informe que cita es del mes de junio de 2012, y apunta que en él se abordaron “los factores de riesgo específico” del blanqueo derivado de la corrupción. Sin embargo, echa en falta FERRÉ OLIVÉ un informe del GAFI sobre las individuos políticamente expuestos “domésticos”, que serían, en principio, aquéllos sobre los que se aplicará, con carácter general, la pena agravada que se introdujo en el año 2010.

Dentro del sector doctrinal que ha defendido la reforma del año 2010 en este punto debemos citar a GALÁN MUÑOZ y a NÚÑEZ CASTAÑO⁶¹², para los que resulta “evidente” que la razón de dicha innovación se halla en “la necesidad del legislador de agravar la responsabilidad en los casos relacionados con el fenómeno de la corrupción”; en la misma línea merece ser traído a colación ZARAGOZA AGUADO⁶¹³, quien sostiene

⁶¹⁰ REBOLLO VARGAS, R., “Lección 25ª”, *cit.*, pp. 785 y 786.

⁶¹¹ FERRÉ OLIVÉ, J.C., “El nuevo tipo agravado de blanqueo cuando los bienes tengan su origen en delitos relativos a la corrupción”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso...*, *cit.*, pp. 389-391.

⁶¹² GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 249.

⁶¹³ ZARAGOZA AGUADO, J.A., “La nueva regulación”, *cit.*, pp. 375 y 376.

que “sin duda, la constatación de un notable incremento de los casos de corrupción institucional en nuestro país es razón más que suficiente para justificar esta agravación punitiva”. Por tanto, el fiscal de Sala del Tribunal Supremo se basa en una razón cuantitativa para admitir lo oportuno de la introducción del subtipo cualificado. Sin embargo, hemos de precisar que⁶¹⁴, si bien su notoriedad pública y la dilación de los procedimientos parezcan semejar lo contrario, de los datos obrantes en las Memorias de la Fiscalía General del Estado de los años 2011 y 2012, en que se constatan los datos de la Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada, se desprende que, respectivamente, se produjo un “descenso de las investigaciones sobre corrupción urbanística” y “la continuada disminución de diligencias de investigación o de procedimientos relacionados con la corrupción urbanística”.

Puestos en trance de arrojar algunos datos estadísticos de interés, podemos aludir a la Memoria de la Fiscalía General del Estado del año 2018 y, en concreto, al apartado relativo a la Fiscalía especial antedicha⁶¹⁵. En ella se destaca que se han incrementado⁶¹⁶ los escritos y denuncias presentados en ella –809 denuncias en el año 2017, frente a las 652 del año 2016–, si bien se refleja que en la mayoría de los casos se trataba de casos que no eran constitutivos de delito, o en los que no se atisbaban los suficientes indicios de criminalidad. En lo tocante a las diligencias de investigación⁶¹⁷, en el año 2017 se incoaron 39, a lo que se añaden las 42 que se encontraban en trámite en fecha 31 de diciembre de 2016, lo que arroja un total de 81 diligencias de investigación en trámite en 2017. En el mismo período se concluyeron 46 diligencias, de las cuales 33 correspondían al año 2016, mientras que 13 se habían iniciado en 2017; por ello, a fecha 31 de diciembre de 2017 quedaban 35 diligencias de investigación pendientes de tramitación. Por lo que respecta a los procedimientos penales⁶¹⁸, afirma que intervino en 607 procedimientos en el año 2017, frente a los 524 del año 2016, de donde extrae que se han incoado 85 nuevos procedimientos en el 2017. Sin embargo, puntualiza que dicho auge “tiene su razón de ser, como ya sucediera en 2016, no en un incremento real de la delincuencia competencia de esta Fiscalía, sino en la desmembración de determinados procesos penales ya existentes en numerosas piezas separadas, al objeto de simplificar su tramitación”, y sostiene que, en realidad, la incoación de procedimientos penales nuevos ascendió a 49, cifra inferior a los 51 del año 2016.

Un aspecto relevante viene representado por los datos relativos a los escritos de acusación⁶¹⁹ formulados por la Fiscalía Especial, ya que arrojan un resultado descendente, toda vez que en el año 2017 fueron 46, 13 menos que en el año 2016, en el que hubo 59, mientras que en el 2015 su cuantía se estableció en 47; para completar la secuencia histórica de este dato importante, podemos describir telegráficamente que en el año 2014 fueron 35, idéntico número en el año 2013, en 2012 fueron 21, en 2011 se formularon 36 y en 2010, 28. Al objeto de nuestro estudio merece consignarse que de los 46 escritos de acusación formulados en 2017, 8 de ellos fueron por blanqueo de dinero. También debemos desagregar la información relativa a las sentencias emitidas en el ámbito de actividad de la Fiscalía Especial⁶²⁰, ya que en el año 2017 se dictaron en primera instancia

⁶¹⁴ ABEL SOUTO, M., “La expansiónj” , *cit.*, p. 261.

⁶¹⁵ Memoria de la Fiscalía General del Estado del año 2018, pp. 476-493. Disponible en: https://www.fiscal.es/memorias/memoria2018/FISCALIA_SITE/recursos/pdf/capitulo_II/cap_II_6_4.pdf [consultada el 8 de diciembre de 2020].

⁶¹⁶ Memoria de la Fiscalíaj , pp. 481 y 482.

⁶¹⁷ Memoria de la Fiscalíaj , p. 483.

⁶¹⁸ Memoria de la Fiscalíaj , p. 484 y 485.

⁶¹⁹ Memoria de la Fiscalíaj , pp. 485 y 486.

⁶²⁰ Memoria de la Fiscalíaj , p. 486.

34 resoluciones, de las que 33 fueron condenatorias, mientras que en el año 2016 hubo 29 sentencias.

Si analizamos estos datos podemos llegar a la conclusión de que, en sede de blanqueo, la contundente afirmación de ZARAGOZA AGUADO ha sido drásticamente corregida. Ese “notable incremento” de los casos de corrupción –que se ha visto contradicho por los resultados desagregados de la Fiscalía Especial– no ha tenido un reflejo directamente proporcional en los casos de persecución del blanqueo anudado a ella –recordemos que únicamente se enumeran 8 casos en 2017–. De este modo, la frialdad de los números contrasta con el fragor de los apasionados discursos relativos a la pandemia de corrupción que asola todas las áreas de la Administración Pública española, y que describen a ésta poco menos que como una ciénaga putrefacta, oscura, repleta de individuos sin escrúpulos que solo actúan por motivos crematísticos. Evidentemente, la corrupción en el sector público y las malas prácticas de las personas políticamente expuestas son un grave daño para el conjunto de la función pública, ya que perjudican notablemente el crédito y la confianza de los ciudadanos, pueden generar deseos de emulación en individuos de moralidad discutible y, en última instancia, merman las arcas públicas y redundan en perjuicio de la sociedad. Por ello, no podemos sino mostrar nuestro más absoluto rechazo a semejantes conductas.

Dicho esto, hemos de expresar que, en la era de la transparencia, de la implantación de códigos éticos, de buenas prácticas y de normas de buen gobierno de las entidades públicas, no es cierto que se haya dado un incremento exponencial de los casos de corrupción política en los últimos años, sino que lo que se ha producido es un aumento de las denuncias, aspecto notablemente diferente. Es de alabar, por tanto, que los ciudadanos interioricen el deber de denunciar los delitos de que tengan conocimiento –lo que, por otro lado, siempre ha sido una obligación legal ex artículos 259⁶²¹ y 262⁶²² LECRIM–, y que se haya asumido que la corrupción pública es una práctica delictiva que ha de ser atajada de raíz. Sin embargo, por la propia naturaleza de estas infracciones, se corre el riesgo de su instrumentalización y de su utilización política, con fines aviesos. Si a ello le sumamos la posibilidad de acción popular en el proceso penal español, nos encontramos con un cóctel peligroso, que ha de ser tratado con cautela por los instructores. Como se desprende de la Memoria de la Fiscalía, la mayoría de las denuncias son archivadas por carecer de indicios de criminalidad, o bien porque, directamente, se trata de hechos que no constituyen delito.

El elemento cuantitativo, tan resaltado por quienes defiende esta agravación, no justifica la existencia de un tipo cualificado propio, que se puede incluir en la órbita del

⁶²¹ Artículo 259 LECRIM: “El que presenciare la perpetración de cualquier delito público está obligado a ponerlo inmediatamente en conocimiento del Juez de instrucción, de paz, comarcal o municipal o funcionario fiscal más próximo al sitio en que se hallare, bajo la multa de 25 a 250 pesetas”. (Aprovechando que el Pisuerga pasa por Valladolid, no podemos sino dejar constancia de la incorrección del mantenimiento de la multa en pesetas en esta norma, lo que constituye todo un ejercicio de desidia por parte del legislador).

⁶²² Artículo 262 LECRIM: “Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio fiscal, al Tribunal competente, al Juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio si se tratare de un delito flagrante. Los que no cumplieren esta obligación incurrirán en la multa señalada en el artículo 259, que se impondrá disciplinariamente. Si la omisión en dar parte fuere de un Profesor en Medicina, Cirugía o Farmacia y tuviese relación con el ejercicio de sus actividades profesionales, la multa no podrá ser inferior a 125 pesetas ni superior a 250. Si el que hubiese incurrido en la omisión fuere empleado público, se pondrá además en conocimiento de su superior inmediato para los efectos a que hubiere lugar en el orden administrativo. Lo dispuesto en este artículo se entiende cuando la omisión no produjere responsabilidad con arreglo a las Leyes”.

“populismo punitivo”. El rasgo característico⁶²³ esencial de esta utilización electoralista del Derecho Penal es que se agravan acriticamente las penas de los delitos, de modo sistemático, para dar satisfacción a las presiones de la opinión pública, sin que se valoren los datos empíricos sobre índices de criminalidad, ni se atiende a los elementos estructurales del delito. Sobresalen tres factores definidores del mencionado populismo: i) cambia el papel atribuido a la cárcel, pasándose de un mecanismo resocializador a uno de corte incapacitador, ii) se colocan en una posición preeminente las opiniones y los sentimientos de las víctimas y iii) se da “la politización y utilización electoralista de las percepciones subjetivas ciudadanas de la inseguridad vehiculadas por los medios de comunicación de masas sensacionalistas”. Concluyen los autores estudiados que el peso de determinados medios de comunicación y las presiones de la opinión pública conducen a que se lleven a cabo reformas penales demagógicas, “en detrimento de los regímenes políticos liberales, de los ideales resocializadores de los Estados de Bienestar y contradiciendo los objetivos democráticos avanzados de los Estados Sociales y Democráticos de Derecho de abolición gradual de los privilegios y profundización de la democracia”. En este contexto de desafección política, los gobernantes acuden al recurso penal para afirmar su legitimidad y preocupación sociales, y se dictan normas “reactivas”, “vengativas y no preventivas”.

Asimismo, sería un supuesto prototípico de Derecho Penal simbólico. Para DÍEZ RIPOLLÉS⁶²⁴, no ha de denostarse, en todo caso, la producción de unos determinados efectos simbólicos por parte del ordenamiento punitivo, los cuales siempre se han producido y, en muchas ocasiones, han tenido un resultado beneficioso para el conjunto de la sociedad. En este sentido, destaca que el incremento del protagonismo de los medios de comunicación de masas, como foro de discusión de los asuntos públicos más relevantes –“sin que tal discusión llegue mediada por un previo debate entre los especialistas”– y con su conformación como uno de los más significativos agentes de control social, lleva al efecto “indeseable” de que, en el debate sobre determinados aspectos de la delincuencia, se dé un “falseamiento” de los términos verdaderos de la cuestión, “con ocultamiento o desconsideración de datos relevantes”. Como consecuencia, la opinión pública, mediatizada, somete a los poderes públicos a una “continua presión”, con la finalidad de que el Derecho Penal refleje “en todo momento los consensos, compromisos o estados de ánimo producidos en esos debates públicos sobre problemas sociales relevantes”. En la misma línea, los poderes públicos destinatarios de tales presiones conocen los efectos “socializadores” y “sociopolíticos” que conlleva dicha admisión, llegando incluso a fomentar tales demandas.

Como resultado de esta confluencia podemos adentrarnos en “el proceder legislativo declarativo-formal”, que pretende la plasmación fiel del “estado actual de las opiniones colectivas sobre una determinada realidad social conflictiva”, si bien, se encuentra, en decir de DÍEZ RIPOLLÉS, “ayuno de cualquier consideración sobre la medida en que la norma en cuestión puede colaborar a la solución del problema”, por lo que se trata de una “preocupante evolución de la política legislativa penal”, en la que solo se atiende a los presupuestos formales, sin que se sienten con claridad los fundamentos materiales sustantivos. Aquí atendemos a dicho concepto crítico de Derecho Penal simbólico, en el que⁶²⁵ se amplía el catálogo de tipos penales y de sanciones, sin

⁶²³ ANTÓN-MELLÓN, J./ANTÓN CARBONELL, E., “Populismo punitivo, opinión pública y leyes penales en España (1995-2016)”, *Revista Internacional de Pensamiento Político*, núm. 12, 2017, pp. 133, 134, 137 y 147.

⁶²⁴ DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., “El Derecho Penal simbólico y los efectos de la pena”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 103, 2002, pp. 64-67.

⁶²⁵ ARRIETA RUIZ, Y., “Populismo Punitivo y Derecho Penal Simbólico”, *Inciso*, vol. 20, núm. 1, 2018, pp. 40 y 41.

adecuación a las funciones político-criminales que fundamentan la pena, que conducen a determinadas consecuencias indeseables –*v.gr.*, regulando expresamente situaciones que ya tenían encaje en otros tipos penales previos, dotándolas de una apariencia de novedad para satisfacer las exigencias de la opinión pública–. En este sentido, confluye tal comprensión con el antedicho populismo punitivo “en el punto de perder el norte de la finalidad del Derecho penal”.

En el subtipo cualificado que analizamos se dan ambos aspectos: su creación obedeció a razones de improvisación –recordemos que no estaba en el texto que tuvo entrada en las Cortes–, de coyuntura sociopolítica –época de grave recesión económica, incremento del paro y de las reivindicaciones sociales– y al poder de los medios de comunicación. Confluyeron varias causas mediáticas relativas a corrupción política, en las que se habían distraído relevantes montos económicos, y el legislador se vio abocado a sucumbir a la presión de la opinión pública sin una previa reflexión serena y profunda. El BOE se empleó, como en ocasiones anteriores, para extender los contornos del blanqueo, aún más, y para dar una imagen de tolerancia cero con la corrupción en el sector público. Mensaje este último que, evidentemente, compartimos de modo pleno. Sin embargo, las cifras niegan la virtualidad de la reforma: ni era de imperiosa necesidad su introducción, ni nos encontrábamos ante una pandemia de corrupción sin parangón ni, en definitiva, se han acreditado ni su utilidad ni el cumplimiento de los fines de prevención general. La persecución del blanqueo ligada a estos ilícitos ha sido testimonial y en modo alguno justifica la pervivencia de la agravación. Las razones que hemos expuesto en cuanto al subtipo cualificado de narcotráfico son extrapolables en este punto: el objeto material del delito previo es un elemento inidóneo para fundamentar la cualificación, por las injusticias materiales a que conduce. Además, ni existían obligaciones internacionales al respecto ni se daba una verdadera necesidad, por lo que el legislador ha incurrido en un nuevo exceso punitivo.

Una vez que hemos analizado los dos tipos agravados en atención al objeto material del blanqueo, debemos consignar la postura de LASCURAÍN SÁNCHEZ⁶²⁶, para quien, a la luz de la lesividad del lavado, se echan en falta dos subtipos agravados: cuando la conducta la cometa una organización criminal y, en segundo lugar, “cuando la inserción de lo blanqueado en la economía legal suponga una alteración significativa de la competencia”. Discrepamos de tales afirmaciones ya que, en primer término, ya es posible agravar el delito de blanqueo por pertenencia a una organización criminal, *ex art.* 302 CP; además, nos hallaríamos ante la misma crítica que hemos formulado de modo genérico sobre la cualificación del blanqueo con base en la actividad delictiva previa, ya que no concurre identidad de bien jurídico tutelado y no se comprende porqué se habría de dotar de preeminencia al interés tutelado en el delito de organización criminal frente a otros delitos. En lo tocante a la “alteración significativa de la competencia”, resulta demasiado vaga e imprecisa como para justificar la agravación, puesto que se fundamenta en conceptos jurídicos indeterminados, que nos conducen al relativismo y al casuismo: habría que estar a las coordenadas de un mercado concreto en un momento histórico dado y, por si ello fuera sencillo, valorar si la alteración operada en él es significativa o no. Ante la dificultad de concretar este bien genérico, difuso e impreciso y, fundamentalmente, porque consideramos que no se tutela de modo directo mediante el blanqueo, rechazamos dicha propuesta.

⁶²⁶ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo de dinero”, *cit.*, p. 519.

No obstante, este enfoque nos da pie para hacer una sugerencia al legislador: nos oponemos a la existencia de tipos agravados que se fundamenten en la naturaleza del delito base, ya que se desoye el principio de lesividad y se generan olvidos injustificados y discriminatorios, por la selección de conductas que, como toda lista tasada, provoca agravios comparativos injustificados e injustificables, puesto que la búsqueda del sistema lleva a la pérdida del matiz y, en este caso, conduce a situaciones difícilmente sostenibles. Sin embargo, no todas las conductas de blanqueo merecen el mismo reproche penal y, a pesar de que la amplitud del marco punitivo del tipo básico, que va de 6 meses a 6 años de prisión, permita al órgano de enjuiciamiento acomodar la pena al comportamiento típico con cierto margen de maniobra y efectuar una labor diferenciadora, debemos convenir en que el contenido de injusto de un supuesto de blanqueo de 15000 euros es sustancialmente distinto al de otro caso en que se reciclen varios millones de euros, por lo que un tratamiento unitario –como el dado hasta ahora– vulnera de modo evidente el principio de proporcionalidad penal.

Por ello, *de lege ferenda*, proponemos la supresión de los tipos cualificados contenidos en los párrafos 2º y 3º del artículo 301.1 CP y, en su lugar, que se añada una agravación común que atienda a la cuantía blanqueada, para lo que, orientativamente, se puede fijar la cifra de 600000 euros que se tiene en cuenta en el artículo 305 bis CP, en el tipo cualificado de defraudación tributaria. De este modo, la cuantía blanqueada se erigiría en frontera o elemento que deslindaría el blanqueo agravado del tipo básico, sería objetivo, aplicable a cualquier delito fuente y, en definitiva, resultaría más respetuoso con la salvaguarda del orden socioeconómico, concretado en la licitud del tráfico económico y financiero legal.

4.2.3.- Los subtipos cualificados de naturaleza subjetiva

Se recogen en los artículos 302 y 303 CP. Tienen como denominador común que agravan la pena en atención a la naturaleza o condición del sujeto activo, bien se trate de su pertenencia a una organización dedicada al blanqueo, bien sea porque nos encontramos ante alguno de los profesionales que se enumeran en el artículo 303 CP, en los que se atiende al concreto desempeño laboral. Procederemos a su desarrollo conjunto, ya que nos limitaremos a un breve esbozo del contenido de cada precepto, toda vez que no han existido discrepancias doctrinales notables sobre su alcance o aplicación.

4.2.3.1.- El artículo 302 CP: la pertenencia a una organización

En primer lugar, el artículo 302 CP señala que: “1. En los supuestos previstos en el artículo anterior se impondrán las penas privativas de libertad en su mitad superior a las personas que pertenezca a una organización dedicada a los fines señalados en los mismos, y la pena superior en grado a los jefes, administradores o encargados de las referidas organizaciones.

2. En tales casos, cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis sea responsable una persona jurídica, se le impondrán las siguientes penas:

a) Multa de dos a cinco años, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de cinco años.

b) *Multa de seis meses a dos años, en el resto de los casos.*

Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33”.

El primer aspecto que llama la atención al leer el subtipo es su similitud con el artículo 371.2⁶²⁷ CP, relativo a un tipo agravado en drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas, porque en ambos se alude a una “organización dedicada a los fines” que en ellos se mencionan. FARALDO CABANA⁶²⁸ indica que pretende ser un instrumento eficaz en la lucha contra la criminalidad organizada, y que existen problemas de prueba en cuanto a la acreditación de que el sujeto no solo pertenece a la organización dada, sino que desempeña en ella funciones directivas o de gestión; no obstante, asume que los problemas probatorios serán más acusados en sede de drogas, puesto que en el ámbito del lavado se emplearán, de modo preferente, sociedades mercantiles inscritas en el Registro Mercantil, por lo que, en principio, se podrá conocer la identidad de los administradores. Pese a ello, reconoce que pueden surgir complicaciones para saber quién es el administrador oculto cuando se empleen testaferros.

Agrega dicha autora que el texto legal no precisa qué ha de entenderse por organización, pero que parece que “ha de presentar un mínimo de permanencia en el tiempo y una estructura jerarquizada”. La nota de la permanencia la extrae de que en este caso no se mencionan las organizaciones o asociaciones de carácter transitorio, que sí se aluden en el tipo de drogas. La estructura jerarquizada se infiere del hecho de la existencia de un tipo hiperagravado para jefes, administradores o encargados de la entidad. Propone como criterios delimitadores de la cadena de mando: i) jefe es el que manda en el grupo o entidad, “la cabeza principal de la misma”; ii) el concepto de administrador ha de buscarse en el Derecho Mercantil, ya que de modo usual los blanqueadores acudirán a la fórmula societaria, por dos motivos, a saber, la limitación de la responsabilidad y la opacidad que confieren en cuanto a la averiguación de sus titulares. Por último, iii) encargado es un término no técnico que engloba a todos aquellos individuos que “no siendo jefes ni administradores asumen funciones directivas a cualquier nivel en la organización”, por lo que podemos apreciar que se realiza una definición negativa o por descarte.

PALOMO DEL ARCO⁶²⁹ apunta a la génesis del subtipo y menciona el artículo 3.5⁶³⁰ de la Convención de Viena, en el que se alude, como causas que facultan la agravación por los Estados parte, a los “supuestos organizativos”. Al igual que FARALDO CABANA, destaca que no se contiene una definición de organización, si bien aporta una comprensión distinta, puesto que considera que una primera aproximación a su contenido literal lleva a entenderla como “una estructura donde sus integrantes

⁶²⁷ Artículo 371.2 CP: “2. Se impondrá la pena señalada en su mitad superior cuando las personas que realicen los hechos descritos en el apartado anterior pertenezcan a una organización dedicada a los fines en él señalados, y la pena superior en grado cuando se trate de los jefes, administradores o encargados de las referidas organizaciones o asociaciones. En tales casos, los jueces o tribunales impondrán, además de las penas correspondientes, la de inhabilitación especial del reo para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de tres a seis años, y las demás medidas previstas en el artículo 369.2”.

⁶²⁸ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicos”, cit., pp. 157-159.

⁶²⁹ PALOMO DEL ARCO, A., op. cit., pp. 455 y 456.

⁶³⁰ Artículo 3.5.a) y b) de la Convención de Viena: “5. Las Partes dispondrán lo necesario para que sus Tribunales y demás autoridades jurisdiccionales competentes puedan tener en cuenta las circunstancias de hecho que den particular gravedad a la comisión de los delitos tipificados de conformidad con el párrafo 1 del presente artículo, tales como: a) La participación en el delito de un grupo delictivo organizado del que el delincuente forme parte. b) La participación del delincuente en otras actividades delictivas internacionales organizadas”.

permanecieran vinculados con una cierta permanencia”, a lo que añade que, de conformidad con el bien jurídico tutelado, requiere “una cierta importancia o entidad en la estructura”, o que el desarrollo de semejante actividad favorezca la obtención de “elevados rendimientos” de naturaleza económica. Rechaza las interpretaciones extensivas, que llevarían a asimilar este subtipo “con cualquier supuesto de coautoría en que existiese una ideación previa”. Abunda sobre este particular MARTÍNEZ ARRIETA⁶³¹, quien ha constatado que el principal problema de este tipo se halla en “dilucidar los supuestos de coautoría de los de auténtica organización”. Acude a los criterios jurisprudenciales que se han suministrado para evitar la desnaturalización del concepto organización, atender a la proporcionalidad y valorar en su justa medida la antijuridicidad material de la conducta. Por ello, tomando como referente una interpretación restrictiva, sintetiza los rasgos diferenciales en: i) una pluralidad de personas, ii) con un plan prediseñado para la actuación delictiva, iii) con una estructura jerárquica, iv) en la que se opera una distribución de funciones y cometidos, v) que dispone de medios para el desarrollo del plan criminal y vi) cuya actividad se prolonga en el tiempo. No es un factor esencial que se desarrolle una actividad internacional, ni que posea un organigrama complejo, ni que se adopte una determinada forma jurídica que sirva de “fachada” o apariencia de legitimidad.

Otro elemento importante a tener en cuenta es que no excluye la aplicación de la cualificación que la organización, además, ejecute otras actividades lícitas. No obstante, matiza dicho autor que lo relevante es la posibilidad de prueba de los extremos apuntados, más que la enunciación de tales criterios. Además, modera los resultados a que puede conducir la aplicación automática de tales parámetros, ya que no se agrava siempre y en todo caso que una sociedad mercantil actúe sobre bienes de procedencia delictiva, sino que habrá que distinguir entre las entidades “específicamente creadas con la finalidad de actuar sobre bienes”, de aquellas otras que operan de modo lícito, pero que son utilizadas por sus empleados “para la realización de una conducta típica”, en los que no es la organización quien desarrolla el actuar punible. En su opinión, este subtipo se justifica porque “la estructura organizada, jerarquizada y la división de funciones facilita la comisión del delito y dificulta la investigación del delito”.

CALDERÓN CEREZO⁶³² es del mismo parecer, ya que coincide en los seis criterios señalados *supra* por el magistrado de la Sala 2ª –pluralidad de personas, distribución de cometidos, estructura jerarquizada, plan predeterminado, dotación de medios y estabilidad–. Puntualiza que, por exigencia típica, la organización ha de dedicarse a actividades de lavado de dinero, aunque ello no constituya su único fin o finalidad y, en relación con los jefes, administradores y encargados, observa de modo certero que la “superagravación” no es una manifestación de la responsabilidad objetiva, sino que es precisa “la real intervención en el hecho de que se trate”. En un sentido similar, ROMERO FLORES⁶³³ advierte que la agravación se extiende tanto a las empresas legales que de una manera ocasional o accidental blanqueen, como a aquellos entes de naturaleza ficticia, que se dedican al blanqueo “como 'objeto social' no declarado” y aprecia que, para que opere este subtipo, habrá de probarse que no se trata de un acto aislado de un integrante de la organización. Para QUERALT JIMÉNEZ⁶³⁴, lo que justifica el mayor castigo es que se realice el blanqueo de un modo “industrial”, en el que la organización puede ser formal o informal. Lo decisivo es que se articule bajo una dirección –que puede

⁶³¹ MARTÍNEZ ARRIETA, A., *op. cit.*, pp. 397-400.

⁶³² CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivoj” , *cit.*, pp. 280 y 281.

⁶³³ ROMERO FLORES, B., *op. cit.*, p. 321.

⁶³⁴ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal...*, *cit.*, p. 1300.

ser más o menos jerarquizada–, que concorra una pluralidad de personas y que persigan los mismos fines. Señala como ejemplos característicos las asesorías o las sociedades pantalla, que les dotan de una apariencia de legalidad.

En lo concerniente al elemento esencial de este precepto, es decir, la interpretación del concepto “organización”, GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO⁶³⁵ difieren de los autores anteriormente expuestos y ponen el foco de atención en el artículo 570 bis del texto punitivo. En su opinión, dado que la finalidad de la unión de personas es cometer actividades delictivas, resulta aplicable el concepto técnico-penal de organización criminal, concebida como “agrupación formada por más de dos personas con carácter estable o por tiempo indefinido, que de manera concertada y coordinada se reparten diversas tareas y funciones con el fin de cometer delitos”, lo que concretarían en este supuesto en que la finalidad del grupo sea “obtener provecho propio o ajeno con los efectos o ganancias derivados de blanquear capitales”. En un sentido parecido –pero sin referir de modo expreso que es dable trasladar la definición de organización criminal–, podemos mencionar a GONZÁLEZ CUSSAC⁶³⁶, que cita a GONZÁLEZ RUS, y describe la organización como “cualquier grupo de personas que, con una cierta continuidad y permanencia, actúan coordinadamente para obtener provecho propio o ajeno con los efectos o ganancias”, que proceden de blanquear fondos que traen causa de la ejecución de delitos, por lo que considera insuficiente que se trate de una simple colaboración de varios individuos, siendo preciso que se den las notas de i) estructura jerarquizada, ii) división de funciones y iii) que se oriente a la comisión de delitos. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁶³⁷ también alude a la ausencia de acuerdo sobre los elementos que han de “perfilar la noción jurídico-penal” de la organización, y pone de manifiesto que, desde el 2010, el CP contiene en su artículo 570 bis la definición de organización criminal.

Resulta asumible esta última línea interpretativa, ya que acota el fenómeno de la criminalidad organizada en sede de blanqueo y su comprensión no es contradictoria con la anterior, sino que la complementa: es posible que se trate de un ente real o ficticio, que desarrolle una actividad paralela lícita o no, que se halle inscrita en el correspondiente registro público, o que no disponga de elemento alguno de publicidad formal. De este modo, podemos estimar que los criterios jurisprudenciales expuestos tendrían cabida en el concepto de organización criminal. Sin embargo, debemos apuntar una serie de objeciones: en primer lugar, la normativa internacional no alude a las organizaciones criminales, sino que menciona simplemente las organizaciones, como se observa en el artículo 3.5 del texto vienés. En segundo término, no se incluiría el concepto de grupo criminal, que se define de un modo negativo, tomando como referente la noción de organización criminal. En este sentido, el artículo 570 ter 1 CP acota su entendimiento como “*la unión de más de dos personas que, sin reunir alguna o algunas de las características de la organización criminal definida en el artículo anterior, tenga por finalidad o por objeto la perpetración concertada de delitos*”.

⁶³⁵ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 249.

⁶³⁶ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., “Lección XXIXj” , *cit.*, p. 470.

⁶³⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, pp. 627 y 628. *Vid.* también, a propósito de las organizaciones y grupos terroristas, el análisis que efectúa NÚÑEZ PAZ al hilo de la Directiva 843/2018, centrado en los aspectos preventivos, de monitorización y de análisis de inteligencia financiera (NÚÑEZ PAZ, M.A., “El tipo agravado del blanqueo por pertenencia a una organización y el acceso de los grupos terroristas a las instituciones financieras internacionales, según la Directiva 843/2018”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VII Congreso...*, *cit.*, pp. 273-278).

Ciertamente, el fenómeno asociativo resulta de compleja delimitación y, por tanto, de difícil encuadre terminológico. En tales supuestos resulta complicado efectuar una interpretación gramatical precisa, a la vista de la multitud de términos o voces que se emplean para referir una realidad similar. Podemos mencionar en este punto la propia Convención de Palermo, cuyo artículo 2 contiene una serie de definiciones, entre las que podemos destacar dos: “grupo delictivo organizado” y “grupo estructurado”. En lo concerniente al primero, en su letra a) describe el grupo delictivo organizado como *“un grupo estructurado de tres o más personas que exista durante cierto tiempo y que actúe concertadamente con el propósito de cometer uno o más delitos graves o delitos tipificados con arreglo a la presente Convención con miras a obtener, directa o indirectamente, un beneficio económico u otro beneficio de orden material”*. Por otro lado, en la letra c) preceptúa que: *“c) Por “grupo estructurado” se entenderá un grupo no formado fortuitamente para la comisión inmediata de un delito y en el que no necesariamente se haya asignado a sus miembros funciones formalmente definidas ni haya continuidad en la condición de miembro o exista una estructura desarrollada”*.

Estos dos ejemplos evidencian la existencia de zonas limítrofes imprecisas, porosas y permeables entre los conceptos de organización y grupo, e incluso hemos de significar que no se alude de un modo explícito en dicho texto, con autonomía propia, a la “organización”, si bien, la STS 537/2018 sí efectúa dicha asimilación conceptual, porque en su FD 35º refiere que el apartado b) del artículo 2 sería el propio de la “organización criminal”, mientras que el c) describiría al grupo criminal, e interpreta el CP de modo acorde con el texto de Palermo, ya que constata que, a diferencia de los anteriores supuestos, *“la codelinquencia se apreciaría en los casos de agrupaciones o uniones de solo dos personas, o cuando estando integradas por más de dos personas, se hubieran formado fortuitamente para la comisión inmediata de un delito”*.

Sin embargo, podemos efectuar una interpretación evolutiva o dinámica del concepto, que se adapta a las modificaciones legislativas, toda vez que los requisitos que se exigen a las organizaciones criminales serían de aplicación aquí. Además, la propia Sala 2ª del TS ha asumido en alguna resolución esta concepción al analizar el subtipo cualificado del artículo 302 CP. Sirva como ejemplo la extensísima STS 508/2015, cuyo FD 64º recoge que *“(o)rganizar, decíamos en la STS 158/2013, de 22 de febrero, equivale a coordinar personas y medios de la manera más adecuada para conseguir algún fin, en este caso, la perpetración de delitos, cuya ejecución se realiza de forma planificada”*, añade que en el modelo habitual se caracteriza por la habitualidad, *“aunque puede apreciarse en relación con una sola operación si ésta reviste una apreciable dificultad de ejecución, y con reparto de funciones, en la que una o varias personas asumen la dirección, adoptan las decisiones y pueden llevar a cabo las tareas de mayor responsabilidad, mientras que otras ejecutan actividades de menor entidad, utilizando medios idóneos ordinariamente inalcanzables para el delincuente aislado”*, y concluye que, en cuanto al elemento subjetivo de cada individuo del grupo, *“el dolo del recurrente, para la aplicación del tipo agravado del artículo 302 del CP, debe abarcar sin duda el conocimiento de la pertenencia a una organización criminal dedicada, en este caso, a blanquear dinero procedente de actividades ilícitas, pero no exige que, conocido este hecho, se tenga un conocimiento detallado de cuáles son las actividades concretas desarrolladas por cada uno de ellos”*. Por tanto, entendemos que es extrapolable la aplicación del concepto de organización criminal en este campo.

Nos resta por exponer una última cuestión: qué relación concursal ha de darse entre el subtipo cualificado por pertenencia a organización y el delito, con *nomen iuris*

propio, de organización criminal. VIDALES RODRÍGUEZ⁶³⁸ analiza el supuesto en cuestión –al hilo del estudio del fenómeno asociativo como delito fuente del lavado–, en el que se da un delito base que tiene un tipo agravado por razón de la pertenencia de sus integrantes a una asociación –como sucede en el blanqueo de dinero, el tráfico de drogas, la trata de seres humanos o en la prostitución y corrupción de menores–, y concurra, por otra banda, el tipo delictivo propio de naturaleza asociativa –en lo que a nosotros respecta, la organización criminal–. En este caso, la solución viene dada por el párrafo 2º del apartado 2º del artículo 570 quáter⁶³⁹ CP, en el que se atiende a la regla 4ª del artículo 8⁶⁴⁰ CP, el principio de alternatividad, que VIDALES RODRÍGUEZ denomina “consunción relativa o impropia”. En tal concurso de normas se impone la pena más grave, si bien, obliga a realizar una comparativa entre las consecuencias penales. Así, en semejante supuesto, habría de atenderse a la pena que surgiera del delito principal agravado, y ponerla en conexión con la que surgiría del concurso de delitos entre la modalidad básica del blanqueo y el delito de organización criminal. Para dicha autora, con semejante método de resolución del conflicto normativo, se exige “la realización de complejos cálculos” y produce “serias disfunciones”.

A ello hemos de añadir que no se puede penar por el tipo agravado de blanqueo por pertenencia a una organización y, a la vez, construir un concurso real sobre el delito de organización criminal, ya que ello conculcaría el principio de inherencia, consagrado en el artículo 67 CP y sería un portillo abierto a la vulneración del fundamental dogma penal de *ne bis in idem*. De idéntico parecer es REBOLLO VARGAS⁶⁴¹, quien parte de que, con el artículo 570 bis.1, el texto punitivo se ajusta a la Decisión Marco de la Unión Europea 2008/841/JAI del Consejo relativa a la lucha contra la delincuencia organizada, así como a la Convención de Palermo. Pese a que el legislador español eliminase en el año 2010 la agravación en materia de drogas cuando el autor pertenecía a una organización o asociación, incluso de carácter transitorio, no eliminó la del artículo 302 CP, por lo que, para evitar que se conculque el principio anteriormente citado *ne bis in idem*, ha de estarse a la regla 4ª del artículo 8 CP.

En relación con la responsabilidad penal de los entes corporativos, explica ZARAGOZA AGUADO⁶⁴² que el CP acogía en el artículo 302, antes de la reforma del año 2010, la posibilidad de imposición de alguna de las consecuencias accesorias del artículo 129; no obstante, tras la aparición de la responsabilidad penal de las personas jurídicas con la LO 5/2010, se modificó el artículo 302 y ahora se impone de modo obligatorio la pena de multa cuando el delito se cometa por una persona jurídica, según los parámetros ofrecidos por el artículo 31 bis CP, así como, de modo potestativo, alguna de las penas contenidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33⁶⁴³ CP. Agrega

⁶³⁸ VIDALES RODRÍGUEZ, C., “El fenómeno asociativo como actividad delictiva previa al delito de blanqueo de capitales: (reflexiones a propósito de la Sentencia 25191/14, de 27 de febrero, de las Secciones Unidas Penales de la Corte Suprema de Casación italiana)”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 35, 2015, pp. 105 y 106.

⁶³⁹ Artículo 570 quater, apartado 2º, párrafo 2º CP: “*En todo caso, cuando las conductas previstas en dichos artículos estuvieren comprendidas en otro precepto de este Código, será de aplicación lo dispuesto en la regla 4.ª del artículo 8*”.

⁶⁴⁰ Artículo 8.4ª CP: “*4.ª En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor*”.

⁶⁴¹ REBOLLO VARGAS, R., “Lección 25ªj” , *cit.*, pp. 786 y 787.

⁶⁴² ZARAGOZA AGUADO, J.A., “La nueva regulaciónj” , *cit.*, pp. 376 y 377.

⁶⁴³ Artículo 33.7, letras b) a g) del CP: “*Las penas aplicables a las personas jurídicas, que tienen todas la consideración de graves, son las siguientes: [...] b) Disolución de la persona jurídica. La disolución producirá la pérdida definitiva de su personalidad jurídica, así como la de su capacidad de actuar de cualquier modo en el tráfico jurídico, o llevar a cabo cualquier clase de actividad, aunque sea lícita.*

c) Suspensión de sus actividades por un plazo que no podrá exceder de cinco años.

d) Clausura de sus locales y establecimientos por un plazo que no podrá exceder de cinco años.

ZARAGOZA AGUADO que, si bien en el tráfico de drogas será excepcional la imposición de las consecuencias accesorias –desde el 2010, auténticas penas–, ya que nos encontramos ante “grupos organizados *de facto*”, que no se inscriben en registros públicos ni poseen personalidad jurídica, en el ámbito del blanqueo su imposición puede resultar más habitual, por la propia operativa de las operaciones de lavado, en las que se precisa una “cobertura legal”, y cita como ejemplos la constitución o utilización de sociedades, así como de sus locales o sedes, en los que llevar a cabo, aunque solo sea “aparentemente” actividades comerciales de carácter lícito. A su juicio, todos estos instrumentos servirían “de vehículo para la reinversión de las ganancias de origen criminal en la estructura económica lícita”.

4.2.3.2.- El artículo 303 CP: agravación por motivos laborales

El artículo 303 CP acoge el último de los tipos cualificados y tiene el siguiente tenor literal: “*Si los hechos previstos en los artículos anteriores fueran realizados por empresario, intermediario en el sector financiero, facultativo, funcionario público, trabajador social, docente o educador, en el ejercicio de su cargo, profesión u oficio, se le impondrá, además de la pena correspondiente, la de inhabilitación especial para empleo o cargo público, profesión u oficio, industria o comercio, de tres a diez años. Se impondrá la pena de inhabilitación absoluta de diez a veinte años cuando los referidos hechos fueren realizados por autoridad o agente de la misma.*”

A tal efecto, se entiende que son facultativos los médicos, psicólogos, las personas en posesión de títulos sanitarios, los veterinarios, los farmacéuticos y sus dependientes”.

Esta redacción es idéntica a la contenida en el artículo 372 CP, en los delitos relativos a drogas tóxicas, estupefacientes y sustancias psicotrópicas, en que se enumeran las mismas profesiones y se impone la misma pena. La doctrina se ha mostrado, por lo general, contraria a alguna de las profesiones del listado ofrecido por el precepto. Así, FARALDO CABANA⁶⁴⁴ destaca que semejante “incongruencia” tiene su origen en “la trayectoria histórico-legislativa del blanqueo”, que hasta el año 1995 solo recaía sobre los delitos relacionados con las drogas. Añade que resulta criticable que no se requiera un efectivo abuso de dicho cargo en el tipo. Por este motivo, hace extensible la previsión del artículo 56 CP, al tratar la inhabilitación como pena accesoria, a este supuesto, en que es pena principal, por lo que entiende que el sujeto activo debe de haber abusado de su cargo para que sea de aplicación el tipo agravado. Sobre el concepto de funcionario público habrá de estarse al artículo 24 CP. En último término, la autora analizada considera que la eficacia de semejantes inhabilitaciones depende de que se vigile su cumplimiento, ya que pueden emplearse métodos fraudulentos, tales como “los hombres de paja”.

También se muestra crítico PALOMO DEL ARCO⁶⁴⁵, quien considera que en esta enumeración “se prescinde de la especificidad del blanqueo”, y que, pese a que pudiese ser razonable en materia de drogas, “no por ello resulta justificada una agravación en

e) Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá ser temporal o definitiva. Si fuere temporal, el plazo no podrá exceder de quince años.

f) Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo que no podrá exceder de quince años.

g) Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario, que no podrá exceder de cinco años [...].”

⁶⁴⁴ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicos”, cit., pp. 160-164.

⁶⁴⁵ PALOMO DEL ARCO, A., op. cit., pp. 458 y 459.

actividades de reciclaje”. Tras citar las profesiones que dan lugar a la aparición del subtipo, valora como “adecuada” la mención de los intermediarios en el sector financiero, de los empresarios, autoridades y funcionarios públicos, pero objeta la alusión a los docentes y a los facultativos, mientras que, por el contrario, echa en falta que se agrave en los casos de fedatarios públicos y de las profesiones asimiladas en el ámbito normativo de prevención del blanqueo. Del mismo parecer es CALDERÓN CEREZO⁶⁴⁶, que subraya que la justificación del subtipo en cuanto a los intermediarios en el sector financiero y empresarios se halla en su condición de profesionales, lo que facilita la comisión del ilícito, y que, en el caso de las autoridades y funcionarios públicos, se fundamentaría en el mayor desvalor de su conducta. No obstante, advierte de la imprecisión de la norma en este último punto, puesto que no requiere que el funcionario cometa el acto con abuso de su función. En cuanto a las restantes profesiones –trabajadores sociales, docentes, educadores y facultativos–, su inclusión no está justificada, salvo que el lavado tenga por objeto el blanqueo de bienes procedentes del tráfico de drogas, pero sería un caso que “la norma ciertamente no exige”.

Para REBOLLO VARGAS⁶⁴⁷, la relación entre el ejercicio de alguna de las profesiones meritadas y el blanqueo de capitales es “difícilmente imaginable”. ZARAGOZA AGUADO⁶⁴⁸ destaca el automatismo con el que operó el legislador al trasponer íntegramente en esta sede el artículo 372 CP, que no tuvo en cuenta la *ratio* de dicho precepto, ya que en el lavado de fondos, el hecho de que se trate de facultativos, trabajadores sociales, docentes o educadores no supone una “situación de privilegio” para su ejecución. En términos análogos, QUERALT JIMÉNEZ⁶⁴⁹ sentencia que tales categorías “no parecen que sean las más idóneas, en atención a las funciones que desempeñan, para cometer este delito ni, por tanto, susceptibles de recibir la agravación punitiva”. Para ROMERO FLORES⁶⁵⁰, el legislador ha incurrido en el error de considerar que la similitud entre el blanqueo y los delitos contra la salud pública es tal que comparten esta agravación en atención a la condición personal del sujeto activo, lo que no es correcto “dada su diferente naturaleza”; además, trae a colación una cita de QUINTERO OLIVARES en la que se expresa que, en este caso, “algo anormal parece haber sucedido en el proceso legislativo”. Por su parte, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁶⁵¹ resalta que no se incluye en dicho listado a los abogados y, partiendo de una postura crítica, propone interpretar restrictivamente el precepto, para lo que toma en consideración su *ratio legis*, y concreta tales profesionales en los “empresarios, inversores, consultores, intermediarios financieros bancarios, bursátiles, etc. o a aquellas personas que ejercen una función pública (funcionarios, autoridades y sus agentes)”. Sobre el propio alcance de la expresión típica “*hechos previstos en los artículos anteriores*”, se adscribe al sector doctrinal mayoritario, que sostiene que el artículo 303 CP se circunscribe a las conductas de blanqueo, con exclusión de los actos de receptación, para lo que toma en consideración su ubicación sistemática –antes del artículo 304 CP, que reprime los actos preparatorios–

Nos sumamos a las objeciones que se han formulado al precepto. El legislador ha llevado a cabo una traslación de una regulación, cuyo fundamento no coincide con las razones de política criminal del blanqueo. No se observa de qué modo se puede ver

⁶⁴⁶ CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivoj” , *cit.*, pp. 281 y 282.

⁶⁴⁷ REBOLLO BARGAS, R., “Lección 25ª” , *cit.*, p. 787.

⁶⁴⁸ ZARAGOZA AGUADO, J.A., “La nueva regulaciónj” , *cit.*, p. 377.

⁶⁴⁹ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal...*, *cit.*, p. 1301.

⁶⁵⁰ ROMERO FLORES, B., *op. cit.*, p. 322.

⁶⁵¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, pp. 641 y 642.

facilitada la legitimación de capitales por el hecho de que el sujeto activo sea un docente, un trabajador social, un educador o un facultativo; asimismo, el concepto normativo de facultativo era innecesario en este momento. A la hora de atender a tipos cualificados, ha de partirse de su fundamento o razón de ser. Como hemos dicho, cuando se valora la cualidad profesional del sujeto, se está enfatizando en que facilite la comisión del hecho, impida su persecución por las autoridades o, en el caso de servidores públicos, conlleve un plus de desvalor, precisamente por su sometimiento a unas pautas de conducta y a unos principios de actuación. Ello ha de ponerse en conexión con las acciones típicas del blanqueo, por lo que defendemos que la agravación habría de centrarse en aquellas profesiones u oficios en los que se manejen de forma usual y continua activos dinerarios, se realicen transacciones comerciales o en los que se exijan determinados deberes de diligencia y de control a sus titulares; de este modo, proponemos la modificación del precepto, manteniendo la cualificación para empresarios, intermediarios en el sector financiero, autoridades y funcionarios públicos, y que se efectúe una especial remisión a los sujetos obligados⁶⁵² al cumplimiento de las prescripciones establecidas en la Ley 10/2010, ya que su actividad profesional sí puede facilitar la ejecución del delito, así como su silencio o el incumplimiento de sus obligaciones normativas de vigilancia y control. En esta línea, la Directiva del año 2018 sobre aspectos penales.

5.- Otros elementos del delito de blanqueo

En este apartado seremos deliberadamente escuetos o breves, toda vez que la finalidad principal del capítulo era atender al bien jurídico tutelado, a las conductas típicas de blanqueo y al objeto material sobre el que recae, en aras de realizar una comparación con el delito fiscal y sus elementos objetivos esenciales. Sin embargo, dado que pretendemos realizar una exposición completa del delito de reciclaje, no podemos obviar los restantes elementos que se recogen en su regulación. Por ello, ante la alternativa de su omisión, y con ello una exposición incompleta, hemos optado por hacer una breve descripción, sin perjuicio de adelantar que un estudio exhaustivo y minucioso de estos aspectos desbordaría con mucho los fines perseguidos en este trabajo. Por tal motivo, en este apartado heterogéneo se atenderá a las principales características del tipo subjetivo – sin que se valore la existencia de elementos subjetivos del injusto, que ya ha sido analizada-, a los actos preparatorios punibles, a las alusiones al principio de justicia universal y, en último término, se apuntarán algunas notas características del comiso en sede de blanqueo.

5.1.- Dolo e imprudencia

5.1.1.- La comisión dolosa

Nuestro punto de partida es la definición del dolo como⁶⁵³ conocimiento y voluntad (intención) de realizar el hecho injusto, a través⁶⁵⁴ de la acción que el autor ejecuta. De esta sintética descripción se derivan los dos elementos esenciales del dolo: el elemento cognoscitivo, es decir, el conocimiento que detenta el sujeto activo de la acción

⁶⁵² En este sentido, nos remitimos al extenso listado contenido en el artículo 2 de la Ley 10/2010.

⁶⁵³ ORTS BERENGUER, E./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *op. cit.*, p. 338.

⁶⁵⁴ CUELLO CONTRERAS, J./MAPELLI CAFFARENA, B., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, 5ª ed, Tecnos, Madrid, 2015, p. 93.

que ejecuta o lleva a cabo y, en segundo lugar, el elemento volitivo, la intención de actuar de semejante modo, su finalidad o intención. Si atendemos a estos rasgos básicos del dolo hemos de significar sobre qué ha de concurrir dicho conocimiento en el ámbito del lavado de activos. Tomamos como referencia la fórmula empleada por el artículo 301.1 CP, al requerir que el agente lleve a cabo los actos de blanqueo “*sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva*”. FARALDO CABANA⁶⁵⁵ manifiesta que es preciso determinar a este respecto qué conocimiento resulta suficiente para considerar típica la conducta en cuestión, y contesta que no basta con la mera sospecha de que los bienes proceden de un delito, sino que es preciso que exista una “conciencia clara” de su procedencia, si bien no es preciso que el sujeto activo conozca con detalle “todas y cada una de las circunstancias del delito de referencia”. Con ello, tal conocimiento no pormenorizado del origen de los bienes se correspondería con “la valoración paralela en la esfera del profano⁶⁵⁶”. Además, en cuanto al momento de concurrencia del dolo, precisa FARALDO CABANA que ha de darse en el inicio o durante el transcurso de la conducta típica, por lo que no sería dable apreciarlo en el supuesto del dolo *subsequens*, cuando ya se ha consumado la acción.

MARTÍNEZ ARRIETA⁶⁵⁷ asume idéntica postura y detalla que cabe tanto el dolo directo como el dolo eventual, ya que si el legislador hubiera pretendido la exclusión de este último, habría empleado expresiones como “de propósito” o “intencionadamente”, con las que se reforzaría el elemento volitivo del dolo. Matiza también que “el elemento cognitivo de los elementos del tipo no es susceptible de graduación”. En lo tocante a la acreditación judicial del extremo relativo al conocimiento, afirma que se emplearán, al igual que en los restantes elementos subjetivos expresos o tácitos, las inferencias o presunciones judiciales que permitan su acreditación. Abunda en el contenido del conocimiento y destaca que no ha de abarcar “la concreta subsunción jurídica del hecho antecedente”, por lo que es suficiente el conocimiento de las circunstancias del hecho y su significación social, es decir, de sus “datos externos”, sin que deba concretarse ni la figura delictiva ni su fecha de comisión. En dicha línea, GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO⁶⁵⁸ estiman suficiente para colmar la tipicidad “el conocimiento práctico derivado de la experiencia y que permite representarse como muy probable la existencia de una actividad delictiva previa”, mientras que para GÁLVEZ BRAVO⁶⁵⁹ basta con “la conciencia de la anormalidad de la operación a realizar y la razonable inferencia de que procede de un delito”, y apunta como indicios de ello la cuantía, las medidas de protección adoptadas o la contraprestación ofrecida.

Sin embargo, podemos mencionar un sector doctrinal minoritario que exige requisitos adicionales. En este sentido, se muestran más exigentes COBO DEL ROSAL y ZABALA-LÓPEZ GÓMEZ⁶⁶⁰, quienes, de modo acorde con su postura sobre la necesidad de sentencia firme para el delito previo, aducen que es necesario que el sujeto activo tenga “el conocimiento, cierto y seguro, de que la procedencia del capital es un concreto delito”. En conexión con los postulados de los autores mencionados merece ser

⁶⁵⁵ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicosj” , *cit.*, pp. 143-145.

⁶⁵⁶ Emplea FARALDO CABANA la fórmula acuñada por MEZGER, cuyo significado ha sido precisado por DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, quien refiere que el penalista alemán utilizó dicha expresión con relación al conocimiento de los elementos normativos del tipo, y que la entendía como “una apreciación del elemento típico en el círculo intelectual de la persona individual y en el ambiente del sujeto que esté orientada en el mismo sentido que la valoración legal-judicial”, (DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M., *El error sobre elementos normativos del tipo penal*, La Ley, Madrid, 2008, p. 273).

⁶⁵⁷ MARTÍNEZ ARRIETA, A., *op. cit.*, pp. 387-389.

⁶⁵⁸ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 246.

⁶⁵⁹ GÁLVEZ BRAVO, R., *op. cit.*, p. 42.

⁶⁶⁰ COBO DEL ROSAL, M./ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, C., *op. cit.*, p. 101.

destacado GÓMEZ BENÍTEZ⁶⁶¹, que analiza el elemento cognitivo del dolo y lo define como “conocimiento del riesgo no permitido o peligro de realización de un tipo penal implícito en la propia conducta”. Puntualiza que el dolo que concurre en el blanqueo consiste en el conocimiento del peligro concreto, no meramente abstracto, de que los bienes procedan de un delito. Por ello, rechaza en esta definición que se acuda a fórmulas que conllevan inseguridad jurídica, tales como “*que los bienes proceden de una actividad delictiva de modo genérico*”, ya que se introduce una connotación propia del Derecho Penal de autor. Entiende GÓMEZ BENÍTEZ que, con semejante comprensión, el dolo tiene por objeto delitos, y no actividades delictivas genéricas, ya que, si se atendiese a este último parámetro, equivaldría a decir que “proceden de un delincuente”.

Así las cosas, para dicho autor, en el blanqueo, el dolo requiere que el conocimiento verse sobre el peligro de procedencia de un delito determinado –o de varios delitos–, incluso desde la valoración del profano. Para ello se apoya en dos argumentos: i) en los tipos de blanqueo por favorecimiento personal o real, el dolo no puede referirse a bienes que tienen su origen en delitos patrimoniales o contra el orden socioeconómico, que se someten a la receptación propia, que sería un delito especial frente al blanqueo; así, el sujeto activo conoce que los bienes no proceden de tales delitos, por lo que su dolo se refiere a “categorías o clases concretas de delitos diferentes”. ii) En España, al existir tipos agravados por razón de la naturaleza del delito base, ello resulta indicativo para exigir que el dolo del autor ha de tomar en consideración la clase del delito del que procedan los bienes, lo que se exige en todo caso para aplicar las agravaciones referidas. Además, subraya que el dolo también debe abarcar “el conocimiento del riesgo concreto o peligro de que exista una sentencia condenatoria”; a su juicio, tal requisito es el único que puede dar lugar a que se colme el elemento normativo y objetivo del lavado de dinero relativo a que exista un “delito”. Con ello, el autor analizado se adscribía a la línea de opinión minoritaria que requería que existiera una previa condena por el delito fuente.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁶⁶² entiende que el “elemento subjetivo del conocimiento” no constituye un especial elemento subjetivo del injusto, sino que el sentir doctrinal mayoritario considera que se trata de un aspecto integrante del dolo típico, por lo que resulta compatible con cualquier clase de dolo. Añade que algunos autores no admiten, en la modalidad ubicada en el inciso 2º del párrafo 1º artículo 301.1 CP, la comisión mediante dolo eventual y que, para otro sector doctrinal, tampoco sería posible aquí el dolo directo de segundo grado –es decir, aquél en que el sujeto pretende un resultado, aunque sabe con probabilidad rayana en la certeza que si continúa actuando, ejecutará otro delito, pero aun así no desiste–. Resulta interesante su postura a propósito del error, puesto que entiende que, con la desaparición del adjetivo “grave”, se han disipado las dudas sobre el error de subsunción operado en la valoración paralela en la esfera del profano. A su juicio, ha de estarse a la figura del error de tipo y no a la del error de prohibición en este ámbito, y en cuanto al error sobre un hecho que cualifique el delito, defiende que en los dos apartados del artículo 302 CP hay que aplicar la regla general del error sobre un hecho que agrava y, por tanto, bien sea vencible o invencible, “impedirá la apreciación del tipo cualificado y conducirá a castigar sólo por el tipo básico”.

CALDERÓN CEREZO⁶⁶³ se adscribe al grupo de autores que discrepa de la posibilidad de apreciar el dolo eventual en las modalidades comisivas que requieren la finalidad de ocultación o encubrimiento; sin embargo, es una postura discutida, ya que

⁶⁶¹ GÓMEZ BENÍTEZ, J.M., “Reflexiones técnicas”, *cit.*, pp. 76-78.

⁶⁶² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, pp. 621-623.

⁶⁶³ CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivo”, *op. cit.*, p. 279.

TORRES SEGURA⁶⁶⁴ afirma que la jurisprudencia de la Sala 2ª “acepta sin reservas la aplicación del dolo eventual en los delitos de blanqueo”, y concibe dicha modalidad dolosa como aquella en la que “el sujeto no tiene conocimiento concreto y preciso de la procedencia ilícita de los bienes, pero sí es consciente de la alta probabilidad de su origen delictivo, y actúa pese a ello por serle indiferente dicha procedencia”. En idéntica línea de pensamiento se ubica ZARAGOZA AGUADO⁶⁶⁵, para quien la existencia de una forma culposa conlleva que la modalidad del dolo eventual ha de ser “acogida sin reservas en la construcción dogmática del blanqueo de dinero”. Añade que, dentro del proceso penal, la STS 578/2012 establece tres importantes conclusiones a tener en cuenta a este respecto, en concreto, su FD 9º precisa: i) “valorar la inexistencia de una explicación asumible sobre esas variaciones patrimoniales y movimientos de grandes cantidades de dinero, como un indicio más es legítimo”, ii) que ello no constituye una inversión de la carga de la prueba, ni una presunción legal, sino que “se trata de una deducción lógica en virtud de la técnica de la prueba indiciaria”; iii) “no es incompatible con un proceso justo que una vez probada la relación con negocios relacionados con el tráfico de drogas, deducir que unas ganancias no justificadas proceden de esa actividad si no se aporta una explicación creíble y satisfactoria de su situación financiera que, al menos genere alguna duda al respecto”.

Asimismo, ZARAGOZA AGUADO enuncia algunos elementos indiciarios que califica “de interés” para demostrar el conocimiento del origen delictivo por parte del sujeto activo, entre otros: i) la utilización de identidades supuestas, ii) la inexistencia de relaciones comerciales que justifiquen los movimientos de dinero, iii) la presencia de sociedades interpuestas, iv) el empleo de testaferros que carecen de disponibilidad económica real sobre los bienes, v) la vinculación con sociedades ficticias carentes de actividad económica alguna, sobre todo si radican en países conceptuados como paraísos fiscales, vi) la realización de alteraciones documentales, vii) el fraccionamiento de ingresos en depósitos bancarios para disimular su cuantía, viii) la disposición de elevadas cantidades de dinero en efectivo sin que conste su origen, ix) la simulación de negocios u operaciones comerciales que no responden a la realidad, x) la percepción de elevadas comisiones por los intermediarios, xi) el uso de cheques bancarios nominativos con beneficiarios desconocidos, xii) los transportes clandestinos de dinero o xiii) la ejecución de transferencias “en cascada” a entidades bancarias del exterior.

En último lugar, debemos anotar algunos aspectos de la figura de la “ignorancia deliberada” (*willful blindness*) y sus consecuencias en sede de blanqueo. En cuanto a sus requisitos, podemos seguir a FEIJOO SÁNCHEZ⁶⁶⁶, que detalla que es una doctrina que, en esencia, “se aparta de las exigencias de conocimiento del tipo objetivo para la imputación a título de dolo ofreciendo como solución adelantar el momento de la ‘intencionalidad’ que adquiere relevancia para el Derecho Penal”; así, el sujeto activo provoca de una manera deliberada su “propia ceguera”, que sería reconducible a la *actio libera in sua causa*, o al que denomina “dolo por asunción”. Subraya FEIJOO SÁNCHEZ

⁶⁶⁴ TORRES SEGURA, M.A., “Responsabilidad penal del abogado en el blanqueo de capitales. Especial referencia al blanqueo imprudente”, ponencia presentada en *V Jornadas sobre prevención y represión del blanqueo de capitales*, celebradas en Palma de Mallorca los días 19 y 20 de octubre de 2017, p. 9, texto disponible en <https://www.abogacia.es/wp-content/uploads/2017/10/Torres-Segura-Miguel-Angel-presentacion-escrita.pdf>, [consultado el 8 de diciembre de 2020]. En refuerzo de su tesis cita las siguientes resoluciones de la Sala de lo Penal: SSTS 286/2015, 801/2010, 483/2017, 457/2007, 390/2007, 289/2006, 202/2006, 1070/2003 y 2545/2001.

⁶⁶⁵ ZARAGOZA AGUADO, J.A., “La nueva regulación”, *cit.*, pp. 396-398.

⁶⁶⁶ FEIJOO SÁNCHEZ, B.J., “La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 3, 2015, pp. 1, 2, 6-8, disponible en www.indret.com/pdf/1153.pdf [consultado el 19 de marzo de 2019].

que dicho cambio de paradigma propicia que se iguale el reproche del desconocimiento provocado con el del conocimiento de la situación de referencia. Expone que, con la proliferación de los “delitos globales” y con la “americanización del Derecho Penal” – uno de cuyos mayores exponentes es el delito de blanqueo–, se ha producido el traslado de “soluciones funcionalmente equivalentes” de unos sistemas a otros, pero de forma “aislada” y “descontextualizada”. Entre esas importaciones cita la *willful blindness* y algunos de sus inconvenientes son: i) se castiga como delito doloso saltándose las exigencias del artículo 14 CP, relativas al error, cuando el error de tipo y el dolo son incompatibles. ii) Es una teoría con “connotaciones versaristas”, ya que conlleva una excesiva objetivación de la responsabilidad. iii) Restringe la presunción de inocencia y produce una inversión de la carga de la prueba, que sintetiza en que “el que es responsable de su desconocimiento en un contexto de clandestinidad o de legalidad dudosa responde dolosamente de lo que suceda en dicha situación a no ser que pruebe que no fue por falta de interés o por una grave indiferencia”.

En cuanto a la aplicación de esta teoría en el ámbito del Derecho Penal Económico-Empresarial, BERRUEZO y COPPOLA⁶⁶⁷ sostienen que una de las características principales de este sector del ordenamiento viene representada por “la accesoriedad de sus descripciones típicas con respecto a las regulaciones de Derecho público o privado”, lo que provoca que se emplee el mecanismo de las leyes penales en blanco, que se introduzcan elementos normativos de contenido jurídico, así como elementos de valoración global del hecho. Entre las consecuencias de dicha técnica legislativa citan si tales extremos han de tratarse como errores de tipo o como errores de prohibición. Matizan que con el proceso de normativización de la tipicidad objetiva se ha producido un “enriquecimiento del ámbito del error de tipo a costa del error de prohibición”. Califican como “disfuncional” este proceso “en un contexto de tipos en los que la modalidad imprudente de comisión resulta excluida”, por lo que, en materia penal económica, muchas conductas resultaría impunes.

Por ello, ha surgido un sector doctrinal que ha expandido el campo de actuación del error de prohibición, en casos limítrofes como los anteriormente apuntados. Además, los autores analizados ponen en relación este proceso con la adopción de la doctrina de la “ceguera intencional”, que apareció en la jurisprudencia española para dar respuesta a determinadas cuestiones de imputación subjetiva, surgidas fundamentalmente en blanqueo de dinero y narcotráfico, si bien su radio de influencia se ha extendido a las infracciones de naturaleza económico-patrimonial. Así las cosas, esta teoría ha servido, en EE. UU., para facilitar la imputación de responsabilidad penal a administradores o altos directivos de sociedades mercantiles.

En lo que concierne al blanqueo propiamente dicho, compartimos la postura de LASCURAÍN SÁNCHEZ⁶⁶⁸, quien observa que se trata de una cuestión discutida si las conductas incardinables dentro del concepto de “ignorancia deliberada” pueden ser conceptuadas como dolosas o no. En su comprensión de la imputación subjetiva, afirma que el “saber” que requiere el tipo puede no alcanzar la certeza, y quedarse en la “alta probabilidad” –exigida por el dolo eventual–. Por lo tanto, sí podrían ser calificadas como dolosas las acciones presididas por la *willful blindness*, “si la renuncia al conocimiento proviene precisamente de la conciencia de la elevada probabilidad de que el capital en cuestión sea negro”; sin embargo, resultaría discutible que la simple “indiferencia” hacia

⁶⁶⁷ BERRUEZO, R./COPPOLA, N., *El delito de blanqueo de dinero*, B de F, Montevideo-Buenos Aires, 2018, pp. 232 y 233.

⁶⁶⁸ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo dej” , *cit.*, 515.

el hecho pueda ser catalogada como dolosa, ya que tal concepción resultaría “insuficientemente garantista”. En el mismo sentido BLANCO CORDERO⁶⁶⁹ diferencia entre aquellos casos en los que el sujeto no quiere conocer el origen delictivo de los bienes, pero de algún modo, en atención a las circunstancias objetivas, se representa esa procedencia ilícita como probable, en el que se daría el dolo eventual; por contraposición, si el sujeto no quiere saber nada del origen de tales bienes y actúa “sin representarse en absoluto su origen delictivo”, su comportamiento no se encontraría abarcado por el dolo típico. Por su parte, debemos constatar que la jurisprudencia de la Sala 2ª se ha mostrado vacilante en esta materia puesto que, si bien en algunas resoluciones ha asumido dicha teoría sin ninguna objeción⁶⁷⁰, en otras ha proclamado que “*tal doctrina no es aceptable cuando se utiliza para eludir la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual, o, para invertir la carga de la prueba sobre este extremo*”, como reza el FD 111º de la STS 704/2018⁶⁷¹.

5.1.2.- La modalidad imprudente

En el artículo 301.3 CP se manifiesta: “3. Si los hechos se realizasen por imprudencia grave, la pena será de prisión de seis meses a dos años y multa del tanto al triplo”. Sobre este precepto se ha discutido cuál es su alcance o ámbito de aplicación y, en concreto, si se aplica a todas las personas –delito común–, o bien si solo cabe apreciar su existencia en el supuesto de individuos que tengan expresos deberes legales y reglamentarios de control, significadamente, los que se recogen en la legislación de prevención del blanqueo, de naturaleza administrativa, con lo que se trataría de un delito especial. De modo introductorio debemos consignar que para FERNÁNDEZ TERUELO⁶⁷² nos hallamos ante una modalidad que desempeña un papel “subsidiario”,

⁶⁶⁹ BLANCO CORDERO, I., “Principios y recomendaciones”, *cit.*, p. 137.

⁶⁷⁰ En el FD 25º de la STS 30/2019 se constata que: “No se exige un dolo directo, bastando el dolo eventual (STS 303/2010 de 22 marzo) o incluso, tal como señala la Sentencia del Tribunal Supremo 28/2010 y 28 enero, es suficiente situarse en la posición de ignorancia deliberada inserta en el dolo eventual, es decir, la de quien pudiendo y debiendo conocer la naturaleza del acto o colaboración que se le pide, se mantiene en situación de no querer saber, pero no obstante presta su colaboración y se hace partícipe y, consiguientemente, se hace acreedor a las consecuencias penales que se deriven de su antijurídico actuar, principio de ignorancia deliberada consagrado en la doctrina jurisprudencial de la que son exponentes, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo 785/2003 de 29 mayo y la 16/2009 de 27 enero”.

⁶⁷¹ Se remite en dicho punto a la STS 374/2017, relativa al denominado caso *Messi*, en la que la Sala se muestra en términos contundentes de rechazo a la teoría, manifestaciones que se contienen en su FD 6º que, por su relevancia, a pesar de su extensión, consideramos que han de ser reproducidas en este momento: “Y ello sin acudir a innecesarias referencias hecha solo ex abundanti por la recurrida al dolo eventual. Y menos aún a lo que se ha dado en denominar «ignorancia deliberada». Debemos reiterar aquí, como ya hicimos en nuestra STS nº 830/2016 de 3 de noviembre, el rechazo que nos merece el sintagma «ignorancia deliberada» al que ya nos referimos también en la sentencia de 3 de diciembre de 2012: Y hemos de hacerlo reiterando una doctrina de esta Sala que ya proclamaba serias advertencias sobre la difícil compatibilidad de tal método con las exigencias de la garantía constitucional de presunción de inocencia. Así en la sentencia de este Tribunal Supremo nº 68/2011 de 15 de febrero dijimos: En alguno de los precedentes de esta Sala, no obstante, se ha mencionado la «ignorancia deliberada», como criterio para tener por acreditado el elemento cognitivo del dolo, es decir, para tener por probado que el autor obró conociendo los elementos del tipo objetivo (hecho constitutivo de la infracción penal en la terminología del art. 14.1 CP) o de un hecho que cualifique la infracción penal, como es el caso de la cantidad de notoria importancia discutida en el recurso). Este punto de vista ha sido fuertemente criticado en la doctrina porque se lo entendió como una transposición del «willful blindness» del derecho norteamericano y porque se considera que no resulta adecuado a las exigencias del principio de culpabilidad, cuyo rango constitucional ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional. Asimismo se ha llamado la atención sobre el riesgo de que la fórmula de la «ignorancia deliberada»—cuya incorrección idiomática ya fue señalada en la STS de 20-7-2006— pueda ser utilizada para eludir «la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual», o, para invertir la carga de la prueba sobre este extremo. Debemos, por lo tanto, aclarar que en el derecho vigente no cabe ni la presunción del dolo, ni eliminar sin más las exigencias probatorias del elemento cognitivo del dolo”.

⁶⁷² FERNÁNDEZ TERUELO, J.G., “El nuevoj”, *cit.*, p. 7.

en el sentido de que, en aquellos supuestos en que exista un “más que probable” blanqueo doloso, pero no se den todos los elementos para poder afirmarlo, por ser insuficientes los indicios, se acudirá a dicha forma de imputación; mientras que QUERALT JIMÉNEZ⁶⁷³ indica que “se trata, quizás, de una previsión punitiva necesaria por lo intimidatorio, pero de poca ulterior eficacia”. Asimismo, se ha destacado por GONZÁLEZ CUSSAC⁶⁷⁴ que la pena que puede recaer –prisión y multa–, junto con la posibilidad de inhabilitación especial, es idéntica a la que se impondría en la comisión dolosa del delito de receptación, lo que supone una vulneración del principio de proporcionalidad de las penas. FARALDO CABANA⁶⁷⁵, tras apuntar que la causa de la incriminación culposa se halla en la necesidad de “superar las dificultades probatorias” que conlleva el tipo doloso –con el conocimiento del origen delictivo–, después de afirmar el acierto político-criminal de su inclusión y de criticar que se quiebra la proporcionalidad en las penas al no discriminar con relación al tipo doloso, destaca que en este campo tiene un “destacado papel” la normativa de naturaleza administrativa, ya que solo sería aplicable a “personas que expresamente tengan deberes de control en el ámbito del sistema financiero”. Añade que la imprudencia tiene por objeto el origen ilícito de los bienes, por lo que se trata de un deber de diligencia de base legal, que se centra en los destinatarios de la ley de prevención del blanqueo.

Del mismo parecer es MARTÍNEZ ARRIETA⁶⁷⁶, que se muestra restrictivo y sentencia que “la única interpretación posible” es “incluir en el elemento cognitivo la posibilidad de comisión imprudente y, precisamente, porque la conducta se realiza sobre unos bienes muy regularizados por el ordenamiento que obligan al operador a cumplir exigencias previstas por la específica regulación para prevenir operaciones de blanqueo”, entre las que cita la identificación de los intervinientes en los negocios jurídicos o la adopción de cautelas específicas en operaciones sospechosas. Ello se debe a que existe “una profusa normativa bancaria, financiera, etc... que regula las actividades negociales que describe el tipo penal”. También GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO⁶⁷⁷ toman partido por la postura que limita el círculo de posibles sujetos activos, dado que entienden que el castigo de “algunas conductas” de lavado se fundamenta en los deberes establecidos por la Ley 10/2010, puesto que dicha ley impone a determinadas personas “una serie de obligaciones de actuar con diligencia debida en el ejercicio de sus actividades”, y derivan que su infracción “configuraría la imprudencia grave”; así las cosas, la razón de la incriminación sería el incumplimiento de los específicos deberes de diligencia previstos en la normativa administrativa. Dentro de dicha línea de pensamiento, REBOLLO VARGAS⁶⁷⁸ es todavía más restrictivo: no solamente concibe el lavado imprudente como un delito especial, sino que limita el círculo de posibles sujetos activos, ya que no atiende a la normativa administrativa, sino que coloca el foco en el artículo 303 CP, las profesiones que dan lugar a un subtipo agravado –que hemos analizado–, dado que pretende evitar una ampliación desmesurada del tipo. No obstante, corrige el tenor literal del precepto y excluye a los facultativos, a los trabajadores sociales, a los educadores y a la mayoría de los funcionarios públicos.

⁶⁷³ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal...*, cit., p. 1301.

⁶⁷⁴ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., “Lección XXIXj” , cit., pp. 468 y 469.

⁶⁷⁵ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicosj” , cit., pp. 154-156.

⁶⁷⁶ MARTÍNEZ ARRIETA, A., *op. cit.*, p. 394.

⁶⁷⁷ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 247. En sentido análogo se han manifestado MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal...*, cit., p. 482, o ROMERO FLORES, B., *op. cit.*, p. 319.

⁶⁷⁸ REBOLLO VARGAS, R., “Lección 25ªj” , cit., pp. 784 y 785.

PALOMO DEL ARCO⁶⁷⁹ introduce alguna matización, puesto que, tras calificar como “lacónica fórmula” el contenido del artículo 301.3 CP, precisa que su incriminación no se deriva del texto vienés, sino de la Convención sobre blanqueo y secuestro y de la Sexta Recomendación del GAFI. Refiere que, pese a su brevedad, “su contenido material resulta amplísimo”, puesto que no se ciñe al conocimiento de la procedencia delictiva de los bienes, sino que atiende al propio comportamiento de blanqueo. Agrega que tal incriminación de la conducta culposa refuerza la ausencia del ánimo de lucro en esta figura. Excluye de su ámbito las conductas de blanqueo de naturaleza finalística, mientras que su operatividad en las acciones del artículo 301.2 CP es “escasa” o “meramente simbólica”, y solo será apreciable “en los supuestos de ceguera palmaria”. Por último, manifiesta que, a la vista de las especiales obligaciones de vigilancia y colaboración que se imponen por la normativa administrativa, los “destinatarios naturales” del precepto estudiado son los intermediarios financieros y asimilados, pero “con independencia de que puedan ser cometidos por cualquiera”, de donde se infiere que dicho autor le atribuye la connotación de delito común.

Coincide en lo sustancial ZARAGOZA AGUADO⁶⁸⁰, quien destaca que, aunque la Convención de Viena no contemplaba esta posibilidad, otros ordenamientos jurídicos próximos, como el alemán o el de Luxemburgo, sí han tipificado esta forma de comisión. Pese a que afirma que “el ámbito natural de aplicación de la figura culposa son los sujetos obligados por la legislación de prevención”, admite que puede ser cometido por cualquier individuo, ya que “el tipo penal no limita el campo de los sujetos activos a quienes ostenten responsabilidades o desempeñen funciones en una entidad financiera”. Sin embargo, advierte de que esta cuestión “diste mucho de ser pacífica”, por cuanto existen resoluciones de la Sala 2ª con contenidos divergentes, entre las que cita las SSTS⁶⁸¹ de 14 de septiembre de 2005 –núm. 1034/2005– y de 1 de febrero de 2007 –núm. 34/2007–, en las que se admite que el sujeto activo puede ser cualquier persona, mientras que, por el contrario, en las SSTS de 17 de junio de 2005, con núm. 924/2005 y de 25 de abril de 2007 –núm. 338/2007– se razona que “al construirse el delito imprudente sobre el incumplimiento de obligaciones legalmente establecidas” solo pueden ser autores quienes detentan la condición de sujetos obligados en virtud de dicha normativa. No obstante, ZARAGOZA AGUADO refiere que si se atiende a los debates parlamentarios de las modificaciones introducidas por la LO 8/1993, se infiere que “el legislador ha construido esta conducta culposa pensando fundamentalmente en los miembros de las entidades financieras”, a pesar de lo cual las normas de prevención del blanqueo han extendido su ámbito subjetivo de aplicación. Asimismo, concluye que el sistema de prevención del blanqueo se sustenta en dos soportes básicos: i) la creación de órganos de la Administración Pública, que llevan a cabo labores de control y examen de la información procedente de sujetos obligados –la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales y el Servicio Ejecutivo (SEPBLAC)– y ii) el establecimiento de un cuadro de obligaciones, cuyo incumplimiento puede generar responsabilidad administrativa o penal.

Sobresalen las aportaciones de FABIÁN CAPARRÓS⁶⁸², quien expone en primer lugar los rasgos del blanqueo como delito especial y, en segundo término, como delito común. En cuanto a la primera hipótesis –delito especial–, arguye que sus partidarios toman como punto de partida la “inexigibilidad de un deber objetivo de cuidado a la

⁶⁷⁹ PALOMO DEL ARCO, A., *op. cit.*, pp. 459 y 460.

⁶⁸⁰ ZARAGOZA AGUADO, J.A., “La prevención del blanqueo de capitales. La comisión culposa y las profesiones jurídicas”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *I Congreso...*, *cit.*, pp. 75-79.

⁶⁸¹ En su estudio menciona la fecha de la resolución y el ponente, pero aquí prescindimos de este último y añadimos el número de resolución, lo que facilita su búsqueda e identificación por el lector.

⁶⁸² FABIÁN CAPARRÓS, E.A., “Algunas observaciones”, *cit.*, pp. 74-84.

generalidad de los ciudadanos en relación con la tutela del contenido material que da fundamento al art. 301.3”, o que incluso resultaría inconstitucional su configuración como delito común ante la inadmisibilidad de que se imponga a los ciudadanos un “deber de investigación y conocimiento de los movimientos económicos ajenos”. En términos menos categóricos, también se ha sostenido que esta postura resulta acorde con el principio de intervención mínima. Así las cosas, se trataría de una norma penal en blanco, que remitiría a la normativa administrativa –tanto la Ley 10/2010 como la normativa reglamentaria que la desarrolla– para colmar su contenido. Desde la óptica del principio de taxatividad, los partidarios del blanqueo imprudente como delito común alegan que el legislador no ha descrito la acción que el sujeto activo ha de realizar para consumarlo, por lo que surgirían dificultades hermenéuticas a la hora de calibrar la imprudencia –leve o grave– “cuando no existe una referencia normativa que establezca los criterios de cuidado exigible”, lo que ocurre en las personas que no están sometidas a específicos deberes de control y vigilancia.

A renglón seguido, FABIÁN CAPARRÓS detalla las características del blanqueo imprudente como delito común, opinión que califica como “más acertada”; en primer lugar, observa que el artículo 301.1 CP no efectúa ninguna referencia explícita al sujeto activo, por lo que el legislador no ha limitado este aspecto. Además del tenor literal, agrega en segundo término que la interpretación conforme al bien jurídico abona esta postura, dado que “cualquier ciudadano puede ser sometido al deber de interesarse por el origen de los bienes”, y que la gravedad de la imprudencia se basa en la omisión de “todas las precauciones”, de “las normas elementales de cuidado”, o de “la diligencia más elemental”. Refiere también dicho autor que hasta la Ley 10/2010, el ámbito objetivo de la regulación del lavado de activos en el texto punitivo y en la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, no era coincidente, ya que desde la LO 15/2003 es punible el blanqueo de bienes procedente de cualquier delito, mientras que la normativa administrativa solo vinculaba a los sujetos obligados a vigilar las operaciones relacionadas con delitos castigados “con pena de prisión superior a tres años”, lo que originaba una discordancia, que ha sido suprimida por la actual norma de prevención del blanqueo.

Concluye FABIÁN CAPARRÓS que, *de lege data*, ha de admitirse que se trata de un delito común, y debe exigirse a todos los ciudadanos la observancia de las cautelas elementales. Si bien, *de lege ferenda*, propone que se modifique este tipo y se convierta en un tipo especial que únicamente “se dirija a los profesionales sometidos a las obligaciones derivadas de la normativa administrativa preventiva”, pero advierte que esta medida limitaría la eficacia práctica de los dispositivos penales sobre lavado, en los que solo se podría sancionar a la generalidad de los ciudadanos por su comisión dolosa. Se adhiere a sus postulados DEMETRIO CRESPO⁶⁸³, quien añade que el alcance del artículo 301.3 CP no excluye a los particulares, por lo que habría que admitir que se puede cometer por cualquiera, ya que, además, “los tipos dolosos a los que se remite el imprudente son delitos comunes”. En idénticos términos se pronuncia el FD 11º de la STS 970/2016⁶⁸⁴. Por su parte, LORENA VARELA⁶⁸⁵ matiza que, pese a que se admita la equiparación

⁶⁸³ DEMETRIO CRESPO, E., “El blanqueo”, *cit.*, p. 225.

⁶⁸⁴ FD 11º de la STS 976/2016: “Dado que los tipos dolosos a los que se remite el imprudente son tipos comunes, sin diferenciación expresa del legislador, no resulta congruente configurar la modalidad imprudente como delito especial, de suerte que 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, sino que lo pueden cometer cualquier particular que deba ser más cuidadoso en el manejo de fondos, ante el dato de que el dinero pudiera proceder de una actividad delictiva”.

⁶⁸⁵ VARELA, L., “25 Aniversario del blanqueo imprudente: un par de cuestiones aún por debatir”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 128, 2017, p. 19.

entre un sujeto activo común o especial en el delito imprudente, es preciso que en la determinación judicial de la pena se opere una atenuación en su *quantum* cuando se trate de un ciudadano particular, “ajeno al sector regulatorio”, en comparación con la que habría de imponerse si se tratase de un sujeto especialmente obligado a deberes de vigilancia o control. Así, afirma que el desvalor subjetivo de la conducta es distinto en uno y otro supuesto, porque en el caso de los sujetos obligados por la normativa de prevención del blanqueo existe una “especial posición de garantía”, mientras que en los ciudadanos particulares no se da dicho deber intensificado; a ello ha de añadirse que en determinados sectores regulados de la economía surge una mayor confianza social, cuyo quebranto también ha de ser estimado por el intérprete.

Compartimos las consideraciones antedichas, ya que el CP no efectúa restricción alguna en cuanto a los posibles sujetos activos y es necesario que se exija una mínima diligencia en las relaciones comerciales y en el tráfico económico-jurídico. Con ello no se pretende el establecimiento de un sistema general de policía privada, de una suerte de censura o averiguación continua de la situación patrimonial de los intervinientes en una relación contractual dada, pero tampoco se puede obviar que en la vida negocial han de observarse unas mínimas cautelas y una necesaria prudencia. Es cierto que en la mayoría de las ocasiones la infracción del deber de cuidado se predica de los sujetos que normativamente se encuentran obligados a su vigilancia, pero no lo es menos que cualquier ciudadano, en sus relaciones comerciales, puede dar lugar a un enmascaramiento de los bienes de origen delictivo, por lo que la licitud del tráfico económico-financiero puede ser lesionada o puesta en peligro por todos los intervinientes en dicho cauce, por lo que han de observarse, por todos ellos, medidas tendentes a que los bienes que circulan por él sean de lícita procedencia, so riesgo de que un comportamiento descuidado propicie la propagación de tales elementos y su confusión con los capitales lícitos.

Por lo que respecta al contenido de la imprudencia, tomamos como referente la notable descripción que realizan ORTS BERENGUER y GONZÁLEZ CUSSAC⁶⁸⁶, quienes relatan que en esta forma de atribución o imputación “el sujeto muestra una ausencia de compromiso con el resultado, pero también una ausencia de compromiso normativo exigido de evitar el resultado”. El deber de cuidado se define como un elemento puramente normativo, que se debe valorar conforme al deber subjetivo que es exigible a un individuo determinado ante unas circunstancias concretas y, por tanto, también determinadas, por lo que ha de estarse al caso concreto. Se concibe, por ende, como un aspecto netamente normativo, en el que se debe apreciar si el resultado era previsible y evitable. En síntesis, apuntan las siguientes notas características: i) la ausencia de intención, ii) la infracción del deber subjetivo de cuidado, en el que se incluiría el examen sobre la previsibilidad del riesgo y de causación del resultado; iii) la evitabilidad de la producción si el sujeto hubiese actuado de acuerdo con el deber de cuidado que pesaba sobre él.

Se muestran especialmente críticos COBO DEL ROSAL y ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ⁶⁸⁷, para los que el blanqueo imprudente regula “un imposible”, toda vez que se trata de un delito “necesariamente doloso”, en el que, o el sujeto activo lo ha cometido dolo mediante, o no es autor de tal delito. Para la configuración del tipo es preciso que el sujeto conozca el origen antijurídico de los bienes, ya que resultaría “injusto” condenarle por blanqueo imprudente en caso contrario. Toman en consideración el carácter

⁶⁸⁶ ORTS BERENGUER, E./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *op. cit.*, pp. 343 y 344.

⁶⁸⁷ COBO DEL ROSAL, M./ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, C., *op. cit.*, pp. 101-103.

excepcional de la tipificación de la imprudencia y estiman que nos hallamos ante un fenómeno de “exacerbación punitiva”, que persigue la condena cuando no existen pruebas suficientes para sancionar la conducta dolosa. En términos gruesos concluyen que se trata de un “disparate”. En el ámbito del lavado, se discute por los autores si la imprudencia ha de recaer sobre el conocimiento del origen de los bienes o, por el contrario, sobre la propia conducta del sujeto activo. DE ALFONSO LASO⁶⁸⁸ entiende que la forma culposa no es predicable de las conductas del apartado 1 del artículo 301 CP, ya que requieren una finalidad. De ello infiere que no se puede hablar de imprudencia tomando únicamente como elemento el conocimiento del origen de los bienes, sino que habrá de referirse a la conducta, y solo en relación con los comportamientos del artículo 301.2 CP, que no están guiados por una finalidad. Frente a los autores que niegan la posibilidad del blanqueo imprudente en atención a su propia estructura típica –COBO DEL ROSAL–, DE ALFONSO LASO matiza que es posible la apreciación del error de tipo: puesto que el conocimiento del origen delictivo de los bienes es un elemento normativo del tipo, si el sujeto activo desconoce o ignora dicha procedencia, actuará en error de tipo. Si dicho error es vencible, dará lugar a la aplicación de la figura culposa. En lo tocante a la gravedad de la imprudencia, habrá de ponderarse en función de las condiciones particulares del sujeto activo: su rol, conocimientos, formación, profesión... es decir, todas las circunstancias personales que sirvan para graduar la intensidad de la falta de diligencia.

MUÑOZ CUESTA⁶⁸⁹ es de similar parecer y manifiesta que existen dificultades dogmáticas para la admisibilidad del blanqueo imprudente, ya que se trata de una figura esencialmente dolosa que incorpora en el apartado 1 del artículo 301 CP un elemento subjetivo del injusto. Pone en duda que, si bien se puede admitir que se perpetren los elementos objetivos del delito de lavado de modo culposo, “es altamente difícil o imposible compatibilizar una actuación imprudente cuando el tipo doloso exige unos fines que guían al sujeto”, por lo que se suma a la postura doctrinal que proclama la incompatibilidad de apreciar tipos imprudentes cuando el delito doloso lleve incrustado un especial elemento subjetivo, razón por la cual no es dable su aplicación en el apartado 1. Admite, aunque con reticencias –dado su carácter esencialmente doloso–, la comisión imprudente del apartado 2 del artículo 301 CP, razonando que “si el agente pudiendo con la diligencia debida conocer el origen ilícito de los bienes no lo hace por imprudencia grave y obtiene el resultado mencionado, el hecho, sí encaja en la conducta del artículo citado, que podrá ser sancionado como imprudente”. No obstante, propone la supresión de esta modalidad, ya que su aplicación conduce a forzar las normas generales del ordenamiento penal, “bordeando así el principio de legalidad”.

Otros autores⁶⁹⁰ han defendido que la imprudencia ha de recaer no sobre la forma en que se ejecuta el hecho, sino sobre el conocimiento del origen ilícito de los bienes. De este modo, se ha defendido que no es preciso que el sujeto sepa la procedencia de los

⁶⁸⁸ DE ALFONSO LASO, D., “El delito de blanqueo de capitales en su comisión imprudente. El secreto profesional y los sujetos obligados. Los abogados y los notarios ante tal forma comisiva”, *Cuadernos Digitales de Formación*, núm. 5, 2009, pp. 14-17.

⁶⁸⁹ MUÑOZ CUESTA, F.J., “Blanqueo de capitales imprudente: una figura más que discutible. Comentario a STS, Sala 2ª, de 14 septiembre 2005”, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, núm. 7, 2005, pp. 21777-21780.

⁶⁹⁰ LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J. (dir.), ENCINAR DEL POZO, M.A./VILLEGAS GARCÍA, M.A. (coords.), *Código Penal con jurisprudencia sistematizada*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 1715 y 1716. (Ha de advertirse al lector que esta obra ha sido consultada mediante la Biblioteca Virtual de la editorial Tirant lo Blanch, y que en ella no coincide la numeración del paginado con la de la versión en papel, por lo que las discordancias numéricas que se observen, ahora y en lo sucesivo, se deben a dicho particular). En idénticos términos LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo de” , *cit.*, p. 516, así como BENÍTEZ ORTÚZAR, I.F., *op. cit.*, p. 149, o SÁNCHEZ ROBERT, M.J., *op. cit.*, p. 269.

bienes, sino que, por las circunstancias específicas del caso, “esté en condiciones de conocerlas solo con observar las cautelas propias de su actividad y, sin embargo, haya actuado al margen de tales cautelas o inobservando los deberes de cuidado que le eran exigibles”. Así las cosas, como refiere el FD 9º de la STS 257/2014, existe imprudencia cuando el autor que debía y podía conocer el origen de los activos patrimoniales ilícitos, “actúe sobre ellos adoptando una conducta de las que describe el tipo y causando así objetivamente la ocultación de la procedencia de tales bienes (su blanqueo)”. En el mismo sentido se ha pronunciado VARELA⁶⁹¹, quien destaca que el lavado culposo posee una doble indeterminación: porque carece de tipicidad objetiva propia –por lo que es preciso remitirse al tipo doloso– y, en segundo lugar, por la propia amplitud de la figura dolosa. Pese a ello refiere que la jurisprudencia ha concretado el entendimiento del sistema culposo, ya que “la imprudencia recae sobre la procedencia ilícita de los bienes y no sobre los verbos típicos de adquirir, poseer, transmitir, etc.”, tales comportamientos sí estarían guiados por el conocimiento y voluntad de realizar la acción en cuestión, con lo que se “desplaza la concurrencia de una doble imprudencia”. Matiza esta comprensión GALLEGO SOLER⁶⁹², que indica que la imprudencia grave comporta que se da una “negligencia inexcusable referida a la procedencia y al uso que se le da a los bienes, porque el sujeto activo debía conocer fácilmente esta situación”, con lo que no limita el alcance de la imprudencia al defectuoso conocimiento del origen de los bienes.

GÓMEZ BENÍTEZ⁶⁹³ considera que la comisión imprudente solo es posible en el apartado 2 del artículo 301 CP y no en las conductas que recogen un favorecimiento real o personal –como ya tuvimos ocasión de exponer *supra* al valorar si todas las conductas blanqueadoras persiguen una finalidad–, que son incompatibles con la modalidad culposa al requerir un específico elemento subjetivo, ya que, de lo contrario, surgiría una *interpretatio abrogans* del artículo 301.3 CP. Se adscribe al sector doctrinal que propugna su concepción como delito especial, lo que resulta relevante en este punto, porque precisa que “el deber de actuar diligentemente en este ámbito se refiere a la comprobación del origen ilícito de los bienes”, de donde infiere que solo se puede exigir su cumplimiento a aquellas personas que vienen legalmente obligadas a efectuar “funciones de control sobre la naturaleza lícita o ilícita de los bienes en las transacciones económicas”. De esta manera, para el autor estudiado, la imprudencia recae únicamente en la ausencia de conocimiento de la procedencia de los bienes. En último lugar debemos reflejar que BLANCO CORDERO⁶⁹⁴ también opina que la comisión imprudente se refiere al desconocimiento del origen de los bienes. En estos casos el sujeto continúa actuando, e infringe la norma de cuidado “que le impone la obligación de examinar cuidadosamente los bienes implicados en la operación para conocer su procedencia”. Así, en este supuesto subyace la idea de que el destinatario del específico deber tenía la obligación de conocer el origen de los bienes. De ello se extrae que es preciso que haya una norma que establezca el deber en cuestión, por lo que BLANCO se adhiere al sector doctrinal que entiende que el artículo 301.3 CP es un delito especial, que solo puede ser cometido –normalmente– por “empleados y directivos de las entidades financieras que examinen determinadas operaciones”.

Después de exponer algunas de las posturas más características, hemos de consignar aquí que, en primer término, consideramos que no todas las conductas blanqueadoras son susceptibles de comisión imprudente, puesto que semejante forma de

⁶⁹¹ VARELA, L., *op. cit.*, p. 17.

⁶⁹² GALLEGO SOLER, J.I., *op. cit.*, p. 1033.

⁶⁹³ GÓMEZ BENÍTEZ, J.M., “Reflexiones técnicas”, *cit.*, p. 70.

⁶⁹⁴ BLANCO CORDERO, I., “Principios y recomendaciones”, *cit.*, pp. 140 y 141.

imputación no es predicable de las conductas que requieren una finalidad, como ya comentamos *supra*, por lo que no se puede tomar en cuenta en las acciones incardinables en la fórmula indeterminada “*o realice cualquier otro acto*”. Asimismo, nos adherimos a la línea de pensamiento que defiende que la forma culposa recae sobre el desconocimiento de la procedencia de los bienes. En este sentido, no requerimos un específico deber de conducta o vigilancia que venga establecido por la normativa administrativa, sino que en cualquier transacción comercial o financiera, incluso entre sujetos que no se hallen especialmente obligados, han de cumplirse unos mínimos estándares de diligencia o de cautela. Por este motivo, dado que lo concebimos como un delito común, puede ser cometido tanto por particulares como por individuos especialmente obligados por las normas que disciplinen su profesión u oficio.

En cualquier caso, la diligencia que ha de desplegarse en la vida negocial lleva a que los participantes en el mercado no puedan obviar de forma grosera las más mínimas precauciones a la hora de transferir bienes, de constituir derechos reales o de crédito sobre ellos, de efectuar transmisiones o de llevar a cabo actos que puedan suponer su enmascaramiento. No se trata solo del interés particular o privado de la operación en cuestión, sino que el bien jurídico tutelado, la licitud de los bienes en el tráfico económico-financiero de curso legal, es de carácter general o global, y conlleva que todos los partícipes en el mercado deben observar unas mínimas medidas de precaución, de atención y de alerta. Asimismo, se tiene en cuenta que la imprudencia punible es la “grave”, es decir, cuando se omitan las más elementales pautas de cuidado.

5.2.- Los actos preparatorios punibles

El texto punitivo español tipifica en sus artículos 17 y 18 semejantes actos preparatorios y los configura con un sistema de *numerus clausus*, ya que únicamente serán perseguibles cuando lo prevea el delito en cuestión. Para CUELLO CONTRERAS y MAPELLI CAFFARENA⁶⁹⁵ se trata de una excepción al principio general de accesoriedad de la participación, que describen como “accesoriedad cuantitativa”, y que consiste en la sanción de formas de “*preparación de la participación*”, aunque no se haya dado comienzo a la ejecución de la acción principal. Dichos autores diferencian la conspiración y la proposición de la provocación. En cuanto a las dos primeras, entienden que el legislador persigue “actos preparatorios de una *coautoría*”, por lo que se previene la ejecución del delito futuro por una pluralidad de personas. En cambio, ubican la provocación –junto con la apología– entre los “actos constitutivos de un delito específico de expresión”, y lo califican como “atentatorio a la paz social”, por cuanto se vierten expresiones que exaltan el delito e invitan a cometerlo.

En efecto, al aludir a estos comportamientos, se opera un adelantamiento de las barreras de protección, ya que aún no se ha ejecutado el delito, ni se ha dado principio a su tentativa, si bien el legislador ha considerado que concurre en ellos una peligrosidad específica que ha de ser atajada. En este punto descuella la analítica descripción de ORTS BERENGUER y GONZÁLEZ CUSSAC⁶⁹⁶, quienes escriben que los actos preparatorios son “toda actividad externa (voluntad manifestada) que está orientada a facilitar la realización ulterior de un delito”, a diferencia de los actos ejecutivos, que desde un inicio son “actos consumativos”, ya que implican el inicio de la fase de ejecución del delito. Destacan que el momento de inicio de la ejecución marca un punto de inflexión en cuanto

⁶⁹⁵ CUELLO CONTRERAS, J./MAPELLI CAFFARENA, B., *op. cit.*, pp. 178 y 179, (Cursivas en el original).

⁶⁹⁶ ORTS BERENGUER, E./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *op. cit.*, pp. 293 y 294.

al peligro para el bien jurídico tutelado, “lo que se traduce en un distinto sistema de castigo” para unos actos y otros: los ejecutivos se castigan siempre mientras que los preparatorios solo de modo excepcional. También apuntan que el concepto de actos preparatorios es “estrictamente normativo” y que el CP español define tres clases de tales actos: la conspiración⁶⁹⁷, la proposición⁶⁹⁸ y la provocación⁶⁹⁹ para delinquir.

Por lo que hace a su tipificación en la regularización de activos, se encuentran regulados en el artículo 304 CP, que preceptúa: “*La provocación, la conspiración y la proposición para cometer los delitos previstos en los artículos 301 a 303 se castigará, respectivamente, con la pena inferior en uno o dos grados*”. CALDERÓN CERESO⁷⁰⁰ señala que esta tipificación es un elemento diferenciador con relación a los delitos de receptación y de encubrimiento, en los que no se castigan tales actos preparatorios. MUÑOZ CONDE⁷⁰¹ los denomina “formas de participación intentada”, mientras que GÁLVEZ BRAVO⁷⁰² sintetiza que “se inician con la exteriorización de cualquier hecho y finalizan con el inicio de los actos ejecutivos”. Por su parte, FARALDO CABANA⁷⁰³ destaca que el legislador español acomodó la normativa interna a los textos internacionales, ya que la Convención de Viena hacía mención a la obligación de sancionar –a reserva de los principios constitucionales– “la instigación, la confabulación y la incitación”; el Convenio del Consejo de Europa perseguía “el acuerdo para cometer delito de blanqueo de capitales”, y la Primera Directiva recoge como delito “instigar para la comisión del blanqueo”. Tras subrayar la dificultad de delimitación entre los actos preparatorios y los ejecutivos, propone como criterio a tener en cuenta, siquiera de modo indiciario, “la representación que tiene el autor del hecho”, si bien matiza que el legislador ha concedido una mayor importancia a los “elementos objetivos del hecho”.

MARTÍNEZ ARRIETA⁷⁰⁴ observa que su aplicación será “ciertamente difícil”, en atención a su propia estructura, dado que, concebido como un tipo de mera actividad o, en otras ocasiones, como un delito de resultado cortado, se desconoce la virtualidad práctica de los actos preparatorios en este ámbito. A su juicio, si el legislador pretendía reprimir la confabulación de varias personas para cometer el delito de lavado, “sin que hayan intervenido en actos concretos de blanqueo”, sería suficiente con acudir al artículo 515 CP, relativo al castigo de la asociación ilícita. Mención especial merece MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁷⁰⁵, quien subraya dos aspectos del precepto analizado: su ámbito de aplicación con relación a las propias conductas de legitimación y, en segundo lugar, la viabilidad de tales actos. En lo que concierne al primer aspecto, al ámbito en que operan, advierte que, a pesar de la remisión “indiscriminada” a los preceptos anteriores, es preciso efectuar una intelección restrictiva y, a propósito de las conductas del apartado 1 del artículo 301 CP, no sería posible afirmar su virtualidad, ya que se ha sostenido que nos hallamos ante una tipificación expresa de la tentativa, por lo que “resulta difícilmente imaginar actos preparatorios de una tentativa de blanqueo”, mientras que, a propósito de

⁶⁹⁷ Artículo 17.1 CP: “1. La conspiración existe cuando dos o más personas se conciertan para la ejecución de un delito y resuelven ejecutarlo”.

⁶⁹⁸ Artículo 17.2 CP: “2. La proposición existe cuando el que ha resuelto cometer un delito invita a otra u otras personas a participar en él”.

⁶⁹⁹ Artículo 18.1 CP: “1. La provocación existe cuando directamente se incita por medio de la imprenta, la radiodifusión o cualquier otro medio de eficacia semejante, que facilite la publicidad, o ante una concurrencia de personas, a la perpetración de un delito”.

⁷⁰⁰ CALDERÓN CERESO, A., “Análisis sustantivoj” , cit., pp. 268 y 269.

⁷⁰¹ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal...*, cit., p. 484.

⁷⁰² GÁLVEZ BRAVO, R., *op. cit.*, p. 44.

⁷⁰³ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicosj” , cit., pp. 163-165.

⁷⁰⁴ MARTÍNEZ ARRIETA, A., “*op. cit.*”, p. 403.

⁷⁰⁵ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., p. 631.

la modalidad imprudente, “no será factible tampoco hablar de actos preparatorios”. Tras estas exclusiones, únicamente se puede predicar su aplicación respecto de las figuras contenidas en el artículo 301.2 CP. (Además, como acertadamente apunta ROMERO FLORES⁷⁰⁶, “nada obsta a que el concreto acto preparatorio sea llevado a cabo por un sujeto al que se le agrava la pena por concurrir una circunstancia agravante del 302 o 303 CP”).

En segundo término, en cuanto a la viabilidad de los referidos actos, MARTÍNEZ-BUJÁN aprecia que parece “difícilmente concebible” que se produzca en la práctica una proposición para cometer el delito de blanqueo, a la vista de los requisitos de dicha figura, que casan mal con la existencia de una provocación “dirigida a la ocultación o al encubrimiento de los bienes”. En efecto, estimamos acertadas las observaciones de dicho autor sobre estos dos particulares: la propia configuración del delito de blanqueo limita el campo de actuación de los actos preparatorios a las conductas contenidas en el artículo 301.2 CP y la mención de la provocación ha de ser reputada como una cláusula vacía o inidónea, porque la propia dinámica del proceso de reciclaje se anuda al camuflaje, a la discreción y al secreto, lo que no se coherente con una incitación pública a su comisión. También podemos referir en este punto que, a juicio de ARÁNGUEZ SÁNCHEZ⁷⁰⁷, la esencia del blanqueo reside en la reintroducción de los capitales en el tráfico económico de curso legal, y no en la ocultación del origen los bienes, por lo que, las acciones de ocultación –v.gr., enterrar bienes– son acciones de mero encubrimiento, que no deberían incluirse en el tipo básico de blanqueo. Por este motivo defiende que tales “conductas de mero encubrimiento solo deberían considerarse como actos previos a las auténticas operaciones del blanqueo”, y concluye que las necesidades político-criminales de reprimir estos comportamientos se encontrarían colmadas con la receptación, con el encubrimiento y con los actos preparatorios de blanqueo, sin que fuese preciso su encaje en el núcleo del tipo básico de lavado.

5.3.- La justicia universal

Con esta denominación nos referimos a la regla contenida en el artículo 301.4 CP, que dictamina lo siguiente: “4. *El culpable será igualmente castigado aunque el delito del que provinieren los bienes, o los actos penados en los apartados anteriores hubiesen sido cometidos, total o parcialmente, en el extranjero*”. En este caso, una mera lectura del precepto lleva a entender que existe una preocupación omnicompreensiva del fenómeno del reciclaje, porque se reprime de igual modo cuando el delito fuente se hubiese cometido en España que cuando haya sido perpetrado en el extranjero, total o parcialmente. A su vez, el blanqueo también recibe un mismo tratamiento en ambos supuestos. En esta primera aproximación se infiere, por ende, una preocupación global o general, lo que dota al lavado de un carácter sistémico e internacional.

En la exégesis de dicho precepto, los autores han efectuado una serie de puntualizaciones. En primer término, GONZÁLEZ CUSSAC⁷⁰⁸ afirma que nos hallamos ante “una regla de aplicación *ultraterritorial* de la ley española”. QUERALT JIMÉNEZ⁷⁰⁹ condensa el contenido del artículo en que, con relación a los bienes delictivos, “el origen geográfico es indiferente”, y que con ello se pretende “evitar

⁷⁰⁶ ROMERO FLORES, B., *op. cit.*, p. 323.

⁷⁰⁷ ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C., “Concepto, tipología” , *cit.*, p 84.

⁷⁰⁸ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., “Lección XIX” , *cit.*, p. 470.

⁷⁰⁹ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal...*, *cit.*, p. 1298.

lagunas”, por lo que existe una equiparación punitiva. FARALDO CABANA⁷¹⁰, después de apuntar que la doctrina española “ha valorado positivamente” el artículo transcrito, se cuestiona qué ordenamiento se toma como base para calificar “*el delito del que provinieren los bienes*”, es decir, si ha de efectuarse la calificación de acuerdo con el sistema punitivo español o con el del lugar de comisión del delito. Si se toma en consideración la norma española se puede dar la paradoja de que se sancione por blanqueo un hecho impune en el lugar de ejecución. Por otro lado, si se atiende únicamente a la regulación del país de comisión, podría darse una ampliación desmedida del tipo de blanqueo si en España no fuese delito. Por ello toma partido por una combinación de ambas tesis y requiere que el delito esté tipificado tanto en España como en el lugar de comisión. Por su parte, MARTÍNEZ ARRIETA⁷¹¹ anota que se deriva de las obligaciones internacionales –entre otras, la recogida en el artículo 4 de la Convención de Viena– y que constituye una excepción al principio de territorialidad en la persecución de los delitos, por lo que es una ampliación del principio de justicia universal consagrado en el artículo 23.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ). Observa que ha de partirse del principio de doble incriminación, es decir, que en ambos ordenamientos se encuentre tipificada la actividad delictiva, con lo que se da “un contenido preciso al elemento cognitivo”; en igual sentido, CALDERÓN CEREZO⁷¹² opina que la doble incriminación es el criterio “deseable”, si bien matiza que ello habría de llevarse a cabo siguiendo el modelo del CP suizo.

PALOMO DEL ARCO⁷¹³ indica que la tendencia a la universalidad en este ámbito se fundamenta tanto en la conformidad con los textos internacionales, como en el hecho de “resultar imprescindible en la lucha contra la alta delincuencia”. A idénticas conclusiones llega ZARAGOZA AGUADO⁷¹⁴, que destaca el hecho de que una norma sustantiva amplíe los supuestos de aplicación extraterritorial de la ley penal contenidos en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 23 LOPJ, y justifica su regulación, dado “el carácter transnacional de esta delincuencia”, así como “la existencia de zonas o espacios en los que gozan de la más absoluta impunidad (paraísos fiscales)”; además, menciona que “el blanqueo no es sino una parte de la actividad delictiva global de estas organizaciones criminales cuya persecución y castigo es vital para limitar su crecimiento y potenciación”. En este grupo de autores debemos incluir a MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁷¹⁵, quien puntualiza que la letra g)⁷¹⁶ del artículo 23.4 LOPJ “permite extender la aplicación de la ley española a cualquier delito que, según los tratados o convenios internacionales, deba ser perseguido en España”, por lo que, frente a las críticas vertidas, sí habría base legal en dicha remisión, puesto que se recogía en el texto vienés –artículo 4– y en la Primera Directiva –artículo 1–, y se plasmó después en la Ley 19/1993 –anterior ley de prevención del blanqueo, en su artículo 1.2–; así como en la actual Ley 10/2010, que realiza esta ampliación en su artículo 1.2.d)⁷¹⁷.

⁷¹⁰ FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicos” , *cit.*, pp. 137 y 138.

⁷¹¹ MARTÍNEZ ARRIETA, A., *op. cit.*, pp. 402 y 403.

⁷¹² CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivo” , *cit.*, pp. 277 y 278.

⁷¹³ PALOMO DEL ARCO, A., *op. cit.*, p. 445.

⁷¹⁴ ZARAGOZA AGUADO, J.A., “La nueva regulación” , *cit.*, pp. 385 y 386.

⁷¹⁵ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, p. 644.

⁷¹⁶ Debemos precisar que, tras las reformas de la LOPJ, la remisión ha de entenderse efectuada al artículo 23.4.p), que reza: “p) *Cualquier otro delito cuya persecución se imponga con carácter obligatorio por un Tratado vigente para España o por otros actos normativos de una Organización Internacional de la que España sea miembro, en los supuestos y condiciones que se determine en los mismos*”. Podemos agregar que los convenios internacionales suelen referirse a la comisión del hecho previo en el extranjero.

⁷¹⁷ Artículo 1.2.d) Ley 10/2010: “*Se considerará que hay blanqueo de capitales aun cuando las actividades que hayan generado los bienes se hubieran desarrollado en el territorio de otro Estado*”. Previsión que se complementa con la que se recoge en el art. 301.4 CP, transcrito *supra*.

Discrepa de dichos postulados LASCURAÍN SÁNCHEZ⁷¹⁸, para quien la competencia de los tribunales españoles para conocer de tales causas resulta “un poco exagerada”. Además, pone de relieve que la extensión de la jurisdicción española a estos supuestos no se encuentra establecida en el artículo 23.4 LOPJ, sino que se efectúa la ampliación en el propio texto punitivo. También se muestra contrario a este precepto REBOLLO VARGAS⁷¹⁹, quien asume que la Sala 2ª del TS se ha pronunciado de modo favorable a su admisión, pero manifiesta que, si bien en su origen tenía cierto sentido esta cláusula –cuando el blanqueo solo estaba anudado al narcotráfico–, en la actualidad, con la extensión a cualquier actividad delictiva, se desborda la excepción al principio de territorialidad de la norma penal española, por lo que esta atribución unilateral “excede con creces lo que ya era una cuestionada previsión inicial”. Argumenta que ha existido una fuerte contestación doctrinal, que se trata de una práctica poco común en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno y que se puede distinguir entre aquellos casos en que el blanqueo se comete parcialmente fuera de España, que se suele admitir por los autores, y el supuesto en que los actos de blanqueo se cometen por completo fuera de nuestras fronteras, que ha cosechado severas críticas, calificándose dicha previsión como “desproporcionada”, “falta de operatividad” o que “denota un cierto y trasnochado imperialismo jurisdiccional”. ROMERO FLORES⁷²⁰ anota que la previsión del legislador “excede con creces” lo previsto para la aplicación del principio de justicia universal, considerando que los delitos no recogidos en el artículo 23.4 LOPJ no estarán cubiertos por el referido principio.

Estimamos que las objeciones resultan justificadas, si bien debemos constatar que en el fondo subyace la crítica a la técnica legislativa seguida en el texto punitivo español, en el que predomina un expansionismo que, dada su dicción, no conoce de fronteras. No obstante, hemos de significar que el artículo 1 de la Primera Directiva era especialmente claro a este respecto, puesto que enunciaba que: “*Hay blanqueo de capitales aun cuando las actividades que generen los bienes que vayan a blanquearse se desarrollen en el territorio de otro Estado miembro o en el de un país tercero*”. El texto vienés resultaba, en cambio, mucho más ambiguo, ya que en su artículo 4 no imponía de modo expreso que los Estados debiesen declararse competentes para conocer en aquellos supuestos en que los bienes se originasen en el extranjero, sino que se aludía en varias ocasiones a que cada Estado Parte “(p)odrá adoptar las medidas que sean necesarias para declararse competente respecto de los delitos que haya tipificado de conformidad con el párrafo 1 del artículo 3 [...]”, pero sin concretar el caso que reseñamos, si bien contenía una cláusula final en su apartado 3 que ampliaba de modo exponencial la atribución unilateral de competencia por cada Estado, puesto que preceptuaba que: “3. *La presente Convención no excluye el ejercicio de las competencias penales establecidas por una Parte de conformidad con su derecho interno*”.

Estos textos sirven para constatar que España podía extender su jurisdicción *extra muros* de sus fronteras. Compartimos el argumento relativo a las implicaciones internacionales del blanqueo: las organizaciones criminales tienden a su ampliación, a incrementar sus nichos de mercado, a buscar nuevas posibilidades de obtención de fondos y, en este sentido, propenden a la mundialización, así como al movimiento y dispersión de los capitales obtenidos de forma ilícita, precisamente con la intención de diluir su rastro, camuflarlos, separarlos del delito fuente y que sea más compleja su persecución. A ello debemos añadir que sostenemos de un modo pleno la autonomía del delito del

⁷¹⁸ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo de...” , *cit.*, p. 520.

⁷¹⁹ REBOLLO VARGAS, R., “Lección 25ª” , *cit.*, pp. 787 y 788.

⁷²⁰ ROMERO FLORES, B., “El delito” , *cit.*, p. 308.

blanqueo, lo que nos lleva al siguiente razonamiento: es indiferente que el delito fuente se haya cometido en el extranjero si los actos de blanqueo de tales bienes se cometen, siquiera de modo parcial, en España, ya que, en todo caso, lo que se pondría en peligro sería el tráfico económico-financiero nacional con la introducción de semejantes elementos patrimoniales contaminados, por lo que pretender que solo pueda punirse el blanqueo en España cuando el delito subyacente se haya cometido en ella es tanto como anudar ambos delitos, darles un tratamiento inescindible, lo que convertiría al blanqueo en un tipo meramente accesorio o secundario.

Sin embargo, no podemos defender que se persigan en España actos de blanqueo cuando el delito base y el reciclaje de los activos se cometen totalmente en el extranjero, puesto que en este caso no existiría ningún vínculo con el ordenamiento español. Así las cosas, admitimos la virtualidad de la norma del artículo 301.4 CP siempre y cuando exista una conexión, por leve que sea, con el territorio nacional, y si no se da sería ilegítima la aplicación del precepto, ya que constituiría una sustracción del ejercicio legítimo de la jurisdicción del país competente para su conocimiento. A ello habría que agregar los problemas procesales derivados de la aplicación del principio de justicia universal: ausencia de fuentes de prueba en territorio español, necesidad de cooperación jurídica internacional con Estados en los que se encuentren paraísos fiscales y que, por definición, ofrecerán una nula colaboración, problemas en cuanto a la calificación del delito previo en el país de comisión, así como de su conocimiento por el autor del blanqueo. Pese a que estos elementos sean secundarios, han de ser tomados en consideración, ya que son argumentos adicionales o periféricos que valoramos a la hora de rechazar la aplicación de la norma de modo extraterritorial cuando el supuesto de hecho se halle por completo desvinculado de nuestro país.

5.4.- Especialidades relativas al comiso

El texto punitivo contiene en su artículo 301.5 una remisión a las reglas generales sobre comiso, en los siguientes términos: “5. Si el culpable hubiera obtenido ganancias, serán decomisadas conforme a las reglas del artículo 127 de este Código”. Además, debemos agregar que en el subtipo agravado cuando el delito fuente sea uno de los relativos a drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas de los artículos 368-372 CP, se efectúa un reenvío a su regulación específica, por cuanto el artículo 301.1, párrafo 2º CP establece que: “(e)n estos supuestos se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 374 de este Código”. La norma mencionada⁷²¹ extiende la confiscación más allá de los bienes, medios, instrumentos y ganancias del delito.

Si queremos dar una definición breve del comiso, podemos conceptuarlo como⁷²² “una consecuencia jurídica del delito que consiste en incautar a una persona unos bienes que guardan una relación concreta con los responsables de una infracción penal o con su

⁷²¹ Artículo 374 CP: “En los delitos previstos en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 301 y en los artículos 368 a 372, además de las penas que corresponda imponer por el delito cometido, serán objeto de decomiso las drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas, los equipos, materiales y sustancias a que se refiere el artículo 371, así como los bienes, medios, instrumentos y ganancias con sujeción a lo dispuesto en los artículos 127 a 128 y a las siguientes normas especiales: 1.ª Una vez firme la sentencia, se procederá a la destrucción de las muestras que se hubieran apartado, o a la destrucción de la totalidad de lo incautado, en el caso de que el órgano judicial competente hubiera ordenado su conservación. 2.ª Los bienes, medios, instrumentos y ganancias definitivamente decomisados por sentencia, que no podrán ser aplicados a la satisfacción de las responsabilidades civiles derivadas del delito ni de las costas procesales, serán adjudicados íntegramente al Estado”.

⁷²² CUELLO CONTRERAS, J./MAPELLI CAFFARENA, B., *op. cit.*, p. 376.

comisión”. De esta medida también se ha dicho que⁷²³ “consiste en la privación definitiva de un bien o derecho padecida por su titular y derivada de su vinculación con un hecho antijurídico”, y que puede calificarse como “una consecuencia accesoria de naturaleza peculiar”. En este ámbito, la reforma operada en el CP en el año 2010 por la LO 5/2010 introdujo importantes novedades, en cuyo estudio seguiremos a FERNÁNDEZ TERUELO⁷²⁴. Destaca dicho autor que el comiso es un “instrumento básico” para la persecución del reciclaje de fondos, y ha sido dicha figura delictiva la que ha propiciado su modificación. De la Exposición de Motivos de la LO citada se desprende que se ha transpuesto la normativa comunitaria, contenida en la Decisión Marco 2005/212/JAI del Consejo, de 24 de febrero de 2005, relativa al decomiso de los productos, instrumentos y bienes relacionados con el delito. Como novedades se incorporaron la posibilidad del comiso en los delitos imprudentes con pena de hasta un año de prisión –lo que se cumple en el blanqueo, según el artículo 301.3 CP–, y el “comiso ampliado”, de adopción potestativa en el caso de efectos, bienes, instrumentos y ganancias procedentes de actividades delictivas cometidas en el marco de una organización o grupo criminal o terrorista, o de un delito de terrorismo.

A juicio de FERNÁNDEZ TERUELO, esta previsión posibilita una adopción “más laxa” de la medida. En tales supuestos, se da una presunción *iuris tantum* de ilegitimidad patrimonial, por lo que el comiso se dirige “al patrimonio de las personas integradas en el grupo u organización cuyo valor sea desproporcionado con respecto a los ingresos obtenidos legalmente por cada una de dichas personas” y, dado que no se introduce una definición propia de organización ni de grupo criminal, ha de estarse a los artículos 570 bis y ter CP. Entiende que se trata de una medida de política criminal que pretende “la obtención de la eficacia a cualquier precio”, ya que se decomisan bienes “cuya procedencia delictiva no se prueba, sino que simplemente se supone o se presume”, por lo que se opera una inversión de la carga de la prueba. Por ello, considera que es una consecuencia accesoria expansiva, que ha de ser interpretada de forma restrictiva, que solo ha de emplearse cuando la ilicitud de los bienes se base en una actividad delictiva y no en una mera infracción administrativa, puesto que “se podría convertir en un mecanismo penal expropiador por meras razones fiscales”. Otro autor digno de mención es QUINTERO OLIVARES⁷²⁵, quien subraya que, ante el empleo de los términos “comiso” y “decomiso”, este último “es más usual en el régimen administrativo del contrabando”, y reseña que la solución propuesta por el legislador no da respuesta “a todos los sentimientos sociales de escándalo ante obscenas exhibiciones de riqueza cuyo origen no puede explicarse”, sino que solo alude a las organizaciones criminales, con lo que no es aplicable al sujeto individual o “no organizado”, lo que estima “*censurable*”. También cuestiona que la intervención decomisadora efectúe una “vinculación/limitación al patrimonio y a su desproporción”, ya que deja fuera los casos en que los bienes figuran a nombre de un tercero, que actuase como “testaferro”.

Sin embargo, tales opiniones se referían a la reforma del año 2010, pero hemos de subrayar que en el año 2015, a través de la LO 1/2015, se añadieron varios preceptos en el CP relativos al comiso, ampliando su campo de actuación. En orden a una completa exposición general sobre las novedades incluidas en dicho año debemos atender a la descripción que realizan ORTS BERENGUER y GONZÁLEZ CUSSAC⁷²⁶ quienes

⁷²³ GÁLVEZ BRAVO, R., *op. cit.*, p. 52.

⁷²⁴ FERNÁNDEZ TERUELO, J.G., “El nuevoj”, *cit.*, pp. 7-9.

⁷²⁵ QUINTERO OLIVARES, G., “Sobre la ampliaciónj”, *op. cit.*, pp. 1, nota 1, 5 y 6. (Con cursivas en el original).

⁷²⁶ ORTS BERENGUER, E./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *op. cit.*, pp. 570 y 571. *Vid.* los artículos citados, que no se transcriben por su gran extensión y porque desbordaría con mucho los fines meramente esquemáticos que hemos pretendido al destacar sus rasgos esenciales.

significan que el comiso consiste en la confiscación de los efectos, bienes, medios e instrumentos que derivan del delito, y que también incluye el decomiso de las ganancias y del valor equivalente, y ponen de manifiesto que se ha afirmado que posee naturaleza civil, fundamentada en la prohibición del enriquecimiento injusto. Muestran que la normativa comunitaria ha obligado a modificar la regulación interna, proceso que ha tenido dos consecuencias, puesto que se ha extendido el concepto material y se han rebajado las garantías procesales. Según estos autores, semejantes reformas “rayan la inconstitucionalidad”. Con relación a la reforma del año 2015 afirman que el legislador español ha ido “más allá” de lo exigido por la normativa europea. Sobre el comiso ampliado, artículo 127 bis CP, refieren que permite confiscar bienes que no proceden de una actividad delictiva, sino de actividades anteriores, y que se ha pasado de la excepcionalidad a la generalización, extendiendo el catálogo de delitos que lo habilitan.

A propósito del comiso sin sentencia condenatoria del artículo 127 ter CP, exponen que posibilita su adopción aunque no haya recaído tal resolución de condena. Otra posibilidad es el comiso de bienes de terceros, ubicado en el artículo 127 quater CP, que regula de modo distinto los “efectos” y las “ganancias”, se funda en una presunción y que, a los efectos que a nosotros nos interesan, “colisiona con el delito de blanqueo de capitales”. Anotan otra “singularidad”, el comiso por actividad delictiva continuada del artículo 127 quinquies CP, que resumen en que es preciso que exista condena por alguno de los delitos explicitados, contiene un concepto propio de actividad delictiva continuada y alude a los “indicios fundados” de que una parte del patrimonio del sujeto procede de una actividad delictiva previa, precepto que entienden complementado con las presunciones del artículo 127 sexies CP. Asimismo, observan que se han establecido unas disposiciones para asegurar su ejecución efectiva en el artículo 127 septies CP, si bien solo afectan a los bienes de los criminalmente responsables, no de los terceros. Mencionan una aplicación específica del comiso por valor equivalente y relatan que en el artículo 128 octies CP se han generalizado las medidas que anteriormente solo se aplicaban a los delitos relativos al tráfico de drogas, a saber: el embargo cautelar, la realización anticipada o la utilización provisional de los bienes. En último término, cuando los bienes hayan sido decomisados por resolución firme, y no deban ser aplicados al pago de indemnizaciones a las víctimas, se adjudicarán al Estado, que les dará el destino que corresponda legal o reglamentariamente.

Sobre la reforma del comiso del año 2015, FERNÁNDEZ TERUELO⁷²⁷ comenta que en la exposición de motivos de la LO 1/2015 existe una discordancia, puesto que, en un primer momento, se tilda la modificación como una “revisión técnica”, si bien, con posterioridad, se enuncia que la regulación de dicha figura es “objeto de una ambiciosa revisión”. Señala que la actitud del sujeto condenado en este ámbito tiene relevancia en sede de suspensión de la pena y de revocación de la suspensión, ex artículos 80 y 86 CP, ya que si pone obstáculos a la efectividad del comiso o a su ejecución ello conlleva, respectivamente, la no adopción de la suspensión o su revocación. Además, como notas propias de la reforma, destaca que se han ampliado los supuestos del comiso sin condena, del artículo 127 ter CP, con base en dos características: el requisito actual es la “ausencia de una sentencia de condena” y se han incrementado los supuestos en que se puede aplicar, lo que resulta “discutible desde parámetros garantistas”. Acerca del comiso de bienes de terceros, advierte que se ha suprimido el requisito de que se trate de un tercero

⁷²⁷ FERNÁNDEZ TERUELO, J.G., “Adaptación de la normativa penal española a la Directiva 2014/42/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, sobre el embargo y el decomiso de los instrumentos y del producto del delito en la Unión Europea”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *V Congreso...*, cit., pp. 266-276.

“de buena fe”, que no se contiene en el artículo 127 quater CP, por lo que considera que la protección de los terceros tiene su límite en el artículo 122 CP, relativo a la participación a título lucrativo. Asimismo, en esta línea de restricción, quedan fuera de protección los terceros que hubieran adquirido bienes a título gratuito o por precio inferior al valor de mercado (artículo 127 quater, apartado 2), si bien esto debe ser complementado con la reforma introducida en la LECRIM, en la que se incorporó un nuevo Título VIII en el Libro IV, cuyo Capítulo I tiene por rúbrica “*De la intervención en el proceso penal de los terceros que puedan resultar afectados por el decomiso*”, y abarca los artículos 846 bis a) a 846 bis d). Otro detalle que ha resaltado FERNÁNDEZ TERUELO es que, en el comiso en situaciones de depreciación de bienes del artículo 127 septies, se hacen recaer sobre el sujeto respecto del que se acuerda las eventuales depreciaciones que sufran los bienes con relación al momento de su adquisición, lo que no depende de su voluntad.

Centrados en la materia del blanqueo, compartimos plenamente en este punto las acertadas consideraciones de LORENZO SALGADO⁷²⁸, quien menciona, en primer término, la expansión experimentada por el decomiso ampliado –artículo 127 bis CP–, ya que ahora se requieren tres indicios⁷²⁹ que deben ser valorados de modo especial, sin perjuicio de que se tomen en consideración otros datos. Al elenco de figuras delictivas que constituye el presupuesto de este tipo de comiso le ha reprochado “su excesiva amplitud”, ya que recoge más tipos que los citados en la Directiva que motivó la reforma, pero también se ha resaltado que existen notables ausencias en la lista, entre otros, los delitos de contrabando o de financiación ilegal de partidos políticos. Realiza LORENZO una interesante puntualización sobre el blanqueo imprudente, que podía ser adoptado a través del decomiso directo del artículo 127.2 CP, que contiene una potestad del juzgador, ya que su dicción refiere que “*podrá acordar*”. No obstante, con la fórmula del artículo 127 bis.1, letra i) CP, que alude a los “*(d)elitos de blanqueo de capitales*”, en cuya tipicidad se contienen tanto el tipo doloso como el imprudente, y toda vez que el precepto se expresa en términos obligatorios –“*(e)l juez o tribunal ordenará también el decomiso*”–, existe el deber de acordar siempre y en todo caso dicha confiscación, con lo que nos hallamos ante “una reacción penal realmente desproporcionada”.

Al hilo del análisis de los indicios del apartado 2 del artículo 127 bis, destaca que los contenidos en los números 2º y 3º, consistentes en conductas de ocultación y de transferencia, “*tienen encaje en el delito de blanqueo de dinero*”, por lo que apunta la paradoja de que, al propio tiempo, constituyan indicios para acordar el comiso y, por otro lado, configuren el tipo penal, por lo que un sector doctrinal ha proclamado que se vulnera el principio *ne bis in idem*. Para LORENZO no se conculca tal principio si se toma en consideración el preámbulo de la LO 1/2015, en el que se enfatiza en el carácter de consecuencia patrimonial del comiso, alejándolo de su naturaleza penal; sin embargo, apostilla que dicha visión no ha calado en muchos especialistas, que continúan estimándolo como una reacción punitiva, en que concurren la trascendencia patrimonial y la vertiente preventiva –tanto general como especial–. En último lugar se muestra crítico

⁷²⁸ LORENZO SALGADO, J.M., “Directiva 2014/42/UE sobre el embargo y el decomiso de los instrumentos y del producto del delito y la extensión al blanqueo en 2015 del comiso ampliado, previsto inicialmente para la criminalidad organizada transnacional”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VI Congreso...*, cit., pp. 585-588.

⁷²⁹ Artículo 127 bis.2: “2. *A los efectos de lo previsto en el apartado 1 de este artículo, se valorarán, especialmente, entre otros, los siguientes indicios: 1.º 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.º 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.º 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*”.

con el comiso extensivo introducido en los artículos 127 quinquies y sexies CP, cuestionando su ubicación sistemática, ya que debería estar a continuación del artículo 127 bis CP, y que posee una redacción “extremadamente farragosa”, lo que lleva a que se introduzcan “considerables dosis de confusión en la materia”. Nos hallamos ante una modalidad de aplicación potestativa, si bien pronostica que se darán solapamientos y disfunciones entre los preceptos aludidos, por lo que propugna su derogación y defiende que “hubiera sido aconsejable no haber incorporado a nuestro texto punitivo este segundo comiso extensivo”; además, por otra parte, no era de obligada tipificación, según se desprende de la Directiva 2014//42/UE.

Así las cosas, como en el blanqueo, en materia de comiso el legislador ha incurrido en los dos mismos excesos: aunque justifique su expansión en el cumplimiento de las obligaciones internacionales, ha ampliado notablemente su campo de actuación y dicha extensión no era requerida por los compromisos internacionales ni europeos. El legislador ha empleado una técnica legislativa nefasta, con preceptos elefantiásicos, carentes de toda sistemática, repletos de enumeraciones *ad nauseam*, que dificultan la labor del intérprete. Compartimos la preocupación doctrinal a propósito de la rebaja en las garantías procesales y la inversión de la carga de la prueba. Asimismo, el hecho de apreciar determinados indicios de ilicitud patrimonial cuando todavía no ha recaído una sentencia condenatoria nos aproxima a los postulados del Derecho Penal de autor, así como a la adopción de un régimen similar a las medidas de seguridad predelictivas –en este caso, consecuencias accesorias predelictivas–. So riesgo de que el adelanto de las barreras de punición conlleve una relajación de los derechos fundamentales de naturaleza procesal, hemos de requerir desde estas breves líneas medida y reflexión al legislador: la eficacia en la persecución de los bienes delictivos no puede convertirse en un fin a conseguir a cualquier precio. Se da una vuelta de tuerca a la célebre fórmula de lucha contra el blanqueo que reza “*follow the money*” (que se refleja en sigue el dinero) y, en efecto, podría añadirse que es cuestionable que se efectúe dicha persecución “*con pleno respeto a los derechos fundamentales, tanto sustantivos como procesales*”.

CAPÍTULO SEGUNDO: EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

1.- Aspectos introductorios

1.1.- Diferencias entre delito e infracción administrativa

Puesto que las infracciones contra la normativa tributaria pueden dar lugar tanto a sanciones administrativas como a la imposición de penas, es preciso que nos refiramos, siquiera de modo somero, a la diferencia que existe —si es que hay distinción alguna— entre ambos tipos de castigo. Así las cosas debemos subrayar que el *ius puniendi*, el derecho a perseguir y sancionar los actos ilícitos, es detentado en exclusiva por el Estado, que ostenta su monopolio. Los particulares afectados por hechos delictivos no tienen derecho alguno a que se castigue a los infractores, por lo que no puede concebirse como un derecho subjetivo, sino que tienen derecho a la tutela judicial efectiva, a acudir a los jueces y tribunales en defensa de sus derechos e intereses legítimos, tal como se desprende del artículo 24.1 CE. En el caso de las infracciones administrativas ocurre algo similar, ya que tampoco existe un derecho a la sanción, sino que es la propia Administración Pública, a través de sus distintos órganos, la que bien de oficio o a través de una denuncia efectúa la investigación de los hechos e impone, en su caso, la sanción correspondiente, que es susceptible de recurso en la propia vía administrativa y, en última instancia, fiscalizable ante la jurisdicción contencioso-administrativa, que constituye una garantía para los particulares.

El punto de partida es la existencia de un acto ilícito, que puede definirse, de una forma genérica, como el acto humano llevado a cabo con conocimiento y voluntad, o bien sin haber respetado los deberes de cuidado o diligencia requeridos en la situación en cuestión, por una acción u omisión del agente, que infringe una norma jurídica prohibitiva o preceptiva. Desde esta primera consideración, es forzoso apreciar que las normas que se quebrantan pueden ser de varios tipos, a saber, normas civiles, laborales, administrativas, penales⁷³⁰ y surgen distintas respuestas en lo que la doctrina⁷³⁰ denomina “ordenamiento jurídico sancionador”, puesto que se prevén una serie de sanciones, que RODRÍGUEZ RAMOS califica como “obligaciones aflictivas”. Hasta aquí, no existe dificultad; sin embargo, los problemas surgen cuando se advierte que determinadas conductas pueden constituir, a la vez, una infracción administrativa o un ilícito penal, por lo que es necesario delimitar las fronteras entre ambas áreas del ordenamiento. Por ello, y atendiendo a las últimas reformas legislativas operadas en el año 2015 en el ámbito punitivo, debemos efectuar un estudio de la materia en cuestión, con la finalidad de sistematizar las posturas doctrinales y jurisprudenciales, y de clarificar los supuestos dudosos o zonas de incertidumbre, para lo que la doctrina ha propuesto tres tipos de teorías diferenciadoras: cualitativas, cuantitativas y formales.

1.1.1.- Teorías cualitativas

Defienden que existe una diferencia ontológica entre el ilícito penal y el ilícito administrativo y que, por tanto, tienen una naturaleza diferente. Entre los autores que sostenían esta postura, podemos destacar varias posiciones: GOLDSCHMIDT entendía

⁷³⁰ RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 1ª ed., Dykinson, Madrid, 2006, p. 41.

que el Derecho Penal castigaba los delitos naturales⁷³¹, derivados del Derecho Natural, mientras que el Derecho Administrativo sancionaba delitos administrativos, creados por el Estado. KELSEN criticaba esta postura, dada la imposibilidad de toda relación entre Derecho Natural y Derecho Positivo. FEUERBACH, por su parte, sintetizaba sus postulados atendiendo a la naturaleza del sujeto pasivo de la infracción: en el ilícito penal siempre hay un sujeto pasivo concreto, con las excepciones de los delitos de peligro y de seguridad del Estado; así⁷³² diferenciaba entre lo que denominaba “Delito contra el Derecho” (ilícito penal) y, en segundo término, el mero “Delito de Policía” (ilícito administrativo); el primero vendría representado por la lesión de los derechos privados de los ciudadanos garantizados recíprocamente por el contrato social; mientras que el segundo, no infringiría ningún derecho anterior al contrato social, sino que se dirigiría contra el Estado. En una línea similar, pero centrado en el tipo de norma, RANELLETTI diferenciaba entre leyes penales y leyes de policía, como esquematizaba GARRIDO FALLA⁷³³ del siguiente modo: “las primeras castigan las infracciones de ciertas normas que han sido establecidas para tutela inmediata del Derecho y que, por tanto, suponen una agresión, ofensa, lesión directa, efectiva o potencial, de un derecho determinado, de un bien jurídico de otros, o sea la infracción de un deber específico. Por el contrario, las leyes de policía castigan infracciones de normas establecidas para la tutela mediata del Derecho, es decir, como cautela para evitar posibles ofensas al orden jurídico”.

Otra postura cualitativa era la sostenida por WELZEL y MAURACH, para quienes había que atender a una función ético-social⁷³⁴ en el Derecho Penal, estimando carente de dicho componente ético al ordenamiento administrativo sancionador; no obstante, la dificultad radicaba en precisar qué ética o moral guía al Derecho Penal. Por su parte, WOLF⁷³⁵ residenciaba la esencia de la diferencia en los valores a los que se deben orientar ambos campos: la Administración debe perseguir el bienestar, mientras que el Derecho tiene como fin la materialización de la justicia. Asimismo, BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO SAGGESE⁷³⁶ han analizado las aportaciones de EBERHARD SCHMIDT, que se han concretado en que “la característica de la infracción administrativa ha de encontrarse en su indiferencia ética y en la consiguiente ausencia de eticidad en la sanción prevista”, que presenta como elementos diferenciadores que el delito lesiona bienes jurídicos, mientras que la infracción administrativa, bienes administrativos, y que la pena y la multa administrativa son diferentes, ya que la última está sujeta al principio de oportunidad, no genera antecedentes penales, se aplica a personas jurídicas (en la actualidad, también las multas impuestas en procesos penales) y no origina la privación de libertad en caso de impago.

En la doctrina moderna española, dentro de los autores que sostienen diferencias cualitativas entre ilícito penal y administrativo, destacan las aportaciones de SILVA SÁNCHEZ⁷³⁷, que entiende que el Derecho Administrativo Sancionador no se rige por

⁷³¹ SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude Tributario (Delito Fiscal)*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1977, pp. 22-24.

⁷³² MANZANO MORENO, E.C., “El ilícito penal y el administrativo, el principio “non bis in idem” y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 1386, 1985, p. 5.

⁷³³ GARRIDO FALLA, F., “Los medios de policía y la teoría de las sanciones administrativas”, *Revista de Administración Pública*, núm. 28, 1959, pp. 34 y 35.

⁷³⁴ SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude Tributario...*, *cit.*, p. 25.

⁷³⁵ MANZANO MORENO, E.C., *op. cit.*, p. 5.

⁷³⁶ BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S., “Las medidas administrativas y penales de prevención del blanqueo de capitales en el ámbito urbanístico: límites entre las infracciones administrativas y delito”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 12, 2008, pp. 17-21.

⁷³⁷ SILVA SÁNCHEZ, J.M., *La expansión del Derecho Penal (aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales)*, 3ª ed., Edisofer, Buenos Aires, 2011, pp. 136-148.

criterios de legalidad, sino de oportunidad, y que es un ordenamiento “sancionador de conductas perturbadoras de modelos de gestión”, destacando que en la sociedad del riesgo se incrementan los controles y licencias previas, así como la inspección de tales actividades sometidas a vigilancia, ubicando tales aspectos *extra muros* del Derecho Penal.

1.1.2.- Teorías cuantitativas

En esencia, sus partidarios estiman que la diferencia entre ambos ilícitos es de cantidad, basada en el *quantum*, es decir, partiendo de que se trata de un comportamiento de una naturaleza unívoca, su represión por uno u otro ordenamiento sancionador se determinará en función de la gravedad de la acción u omisión. Así, las conductas más graves se sancionan en la vía penal, para lo que se fijan límites o fronteras que sirven como elemento delimitador. Gráficamente, estas posturas se pueden sintetizar, en expresión de CERESO MIR⁷³⁸, en que “desde el núcleo central del Derecho penal hasta las últimas faltas penales o infracciones administrativas discurre una línea continua de un ilícito material que se va atenuando, pero que no llega a desaparecer nunca del todo”. El ejemplo prototípico viene constituido por el delito fiscal, dado que el artículo 191 de la Ley General Tributaria (LGT) recoge su tipificación como infracción administrativa –leve, grave o muy grave–, y la conducta es prácticamente coincidente con la recogida en el artículo 305 CP⁷³⁹, en que se sanciona como delito cuando la cuantía defraudada supere los 120000 euros: en este supuesto la cantidad pecuniaria sirve como término de separación⁷⁴⁰.

Otro caso paradigmático es el de las sanciones derivadas de la circulación de vehículos a motor y ciclomotores, recogidas en los artículos 76 y 77 del Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en que se enumera un listado de infracciones –graves y muy graves, ya que el artículo 75 establece las infracciones leves–, precedidas por la fórmula “*Son infracciones –graves o muy graves, según sea el artículo 76 o 77 respectivamente– cuando no sean constitutivas de delito, las conductas tipificadas en esta ley referidas a (...)*”. Por su parte, los delitos contra la seguridad vial aparecen tipificados en los artículos 379 a 385 ter CP, y la diferenciación se basa en la velocidad a que se circule –siendo delito cuando se rebase en 60 km/hora en vía urbana o en 80 km/hora en vía interurbana la velocidad permitida reglamentariamente–, y en la tasa de impregnación etílica –es delito cuando la tasa de alcohol en aire espirado sea superior a 0,60 miligramos por litro, o cuando dicha la tasa

⁷³⁸ CERESO MIR, J., *Curso de Derecho penal español, Parte General I, Introducción*, 6ª ed., Tecnos, Madrid, 2004, p. 54.

⁷³⁹ AGUALLO AVILÉS, A./BUENO GALLARDO, E., “Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 132, 2009, p. 17, en donde se señala que resulta más acertada la tipificación de la conducta efectuada por el CP, ya que en él no se recoge dentro de la definición del tipo la regularización tributaria, sino que se menciona en un apartado posterior, separando la definición del injusto típico de los casos que excluyen la penalidad del comportamiento, con lo que se es más preciso y no se dan lugar a equívocos sobre su naturaleza como excusa absolutoria.

⁷⁴⁰ No obstante, una línea jurisprudencial estima que existen diferencias estructurales entre el delito fiscal y la infracción administrativa, así, el FD 2º de la STS 374/2017, al analizar los elementos del tipo del delito fiscal, destaca: “[...] que este perjuicio derive de aquella actuación engañosa, lo que excluye de la tipicidad los casos en que el comportamiento del sujeto no impide u obstaculiza de manera relevante la actuación de comprobación por la Hacienda para la efectividad de la recaudación, diferenciándose por ello de la mera infracción sancionada administrativamente”.

de alcohol en sangre sea superior a 1,2 gramos por litro—. Un sector doctrinal⁷⁴¹ incluso entiende innecesario fijar *a priori* fronteras entre los dos órdenes sancionadores, por lo que habrá que atender a la necesidad de represión de las conductas indebidas, propugnando la posibilidad de fluidez y permeabilidad entre ambas ramas, tomando como elemento esencial el respeto a los principios de subsidiariedad y de *ultima ratio* del Derecho Penal.

1.1.3.- Teorías formales

Las teorías formales son mayoritarias en la doctrina y jurisprudencia actuales. Parten del mismo presupuesto que las cuantitativas, es decir, que no existen diferencias sustanciales entre clases de ilícitos y que no se da una diferencia ontológica entre el injusto penal y el injusto administrativo, encuadrando la distinción en aspectos de carácter accesorio: la naturaleza de la norma en que se recoge el supuesto de hecho, el órgano que enjuicia la conducta, el procedimiento que se sigue y la clase de sanción impuesta. De una manera escueta PRIETO SANCHÍS⁷⁴² señala que “la única diferencia conceptual entre el Derecho penal y el ordenamiento administrativo sancionador radica en la competencia, que en un caso es judicial y en el otro administrativa”. Avanzando un poco más podemos traer a colación la definición de BAJO FERNÁNDEZ⁷⁴³, en la que se concretan los elementos esenciales de las teorías formales de modo analítico: “la distinción entre injusto penal y administrativo no es cualitativa, ni tampoco cuantitativa, sino puramente formal. Es injusto penal el castigado por los jueces, mediante penas criminales entendidas así por las leyes penales y en aplicación de un procedimiento criminal. Es administrativo aquel injusto que es castigado por órganos administrativos, con sanciones administrativas, aunque fueran punitivas o retributivas, y mediante un procedimiento administrativo”. Añade BAJO FERNÁNDEZ que “como señala TIEDEMANN, ambos ordenamientos se diferencian cuantitativamente en las sanciones pero no en el supuesto de hecho”. Por tanto, lo fundamental es que el supuesto de hecho que se subsume en la norma es unitario en ambos ordenamientos sancionadores, con lo que desaparecen los postulados diferenciadores o discriminadores entre tipos de injusto. Entiende este sector doctrinal que en esta materia rige el principio de unidad del Derecho sancionador, y que se produce una identidad de los fines y funciones de los efectos sancionadores.

No obstante, pese a ser mayoritaria dicha línea de pensamiento, estimamos oportuno precisar que los fines de ambas sanciones no son los mismos: si bien la pena tiene como finalidad última la reeducación y la reinserción sociales, difícilmente se puede predicar esto de la sanción administrativa, eminentemente pecuniaria. En efecto, si los fines de la pena son la retribución, la prevención general y la prevención especial, en el caso de las sanciones administrativas nos encontramos con un marcado carácter

⁷⁴¹ ALASTUEY DOBÓN, C./ESCUCHURI AISA, E., “Ilícito penal e ilícito administrativo en materia de tráfico y seguridad vial”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 31, 2011, pp. 12-13.

⁷⁴² PRIETO SANCHÍS, L., “La jurisprudencia constitucional y el problema de las sanciones administrativas en el Estado de Derecho”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año núm. 2, núm. 4, 1982, p. 101.

⁷⁴³ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Nuevas tendencias en la concepción sustancial del injusto penal. Recensión a Bernardo Feijoo, *Normativización del Derecho penal y realidad social*, Bogotá (Universidad Externado de Colombia) 2007”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 3, 2008, pp. 2 y 3, disponible en http://www.indret.com/pdf/551_es.pdf, [consultado el 8 de diciembre de 2020]. En idéntico sentido, SERRANO GÓMEZ señala los mismos criterios de delimitación, estimando que los conceptos de ilícito penal y administrativo no han de ser criterios rígidos, sino flexibles, susceptibles de evolución y modificación según el sistema histórico (SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario...*, cit., p. 32).

retributivo de la sanción, pero el preventivo se difumina: no existe tratamiento, ni se individualiza programa alguno, ni se estudia científicamente la evolución del individuo sancionado con sus progresos o regresiones, por lo que la prevención especial no se ve satisfecha; sí se cumple la finalidad de prevención general, ya que los administrados conocen *ex ante* el carácter prohibido de la conducta y ello implica que muchos de ellos se abstengan de contravenir tales normas por temor a ser sancionados. Ello conlleva que no se pueden equiparar en todos sus extremos los fines y funciones de los efectos sancionadores de ambos ordenamientos.

1.1.4.- Aplicación al delito fiscal

En este subapartado expondremos algunas de las posturas doctrinales que han aplicado las consideraciones antedichas al delito fiscal. En concreto, nos centraremos en los argumentos esgrimidos por dos de los monografistas más acreditados sobre el delito fiscal, a saber, CHOCLÁN MONTALVO y FERRÉ OLIVÉ. Para CHOCLÁN MONTALVO⁷⁴⁴ debe desecharse la teoría formal, considerando que entre la infracción administrativa y el delito fiscal existe una “identidad estructural”. Por tal motivo, un criterio formal de distinción resulta “insuficiente”. Así las cosas, ha de acudir a criterios materiales. Para responder a la cuestión de cuándo es preciso acudir a la pena, parte del carácter de la infracción administrativa como “acción típica, antijurídica y reprochable”. Asimismo, tanto en el delito fiscal como en la infracción tributaria de naturaleza administrativa se tutela un bien jurídico y se produce una contravención de la norma, es decir, “un injusto”. Sin embargo, como no todo injusto que se castiga constituye un “injusto penal”, conceptúa este último como “una forma cualificada” en la que se da “un especial merecimiento de pena, bien por la importancia del bien lesionado (desvalor de resultado), bien por la mayor reprobabilidad de la modalidad de acción (desvalor de acción)”. Dicho lo cual apunta una primera diferenciación entre ambos ilícitos: en el administrativo cabe apreciar la comisión negligente, a diferencia que en el ámbito penal. Sin embargo, centrado en las conductas dolosas, sostiene que la distinción “debe obtenerse del tipo objetivo de la infracción”, por lo que defiende que criterios de índole subjetiva, tales como el ánimo defraudatorio, resultan insuficientes para llevar a cabo la tarea de deslinde. Por este motivo, se centra en el desvalor de acción, en concreto, en “la concurrencia de elementos adicionales relativos a la acción”.

Afirma CHOCLÁN MONTALVO que la cuantía defraudada presenta, desde la perspectiva institucional, “escasa relevancia”, por lo que pone el foco en “el plan del autor y la energía criminal aplicada en la defraudación”. Por ello, califica como “esencial” comprobar si en la elusión se han empleado medios de tipo fraudulento, si hay anomalías en la contabilidad, si se han interpuesto personas, si se han falsificado documentos o si se han simulado negocios. Es decir, en todos ellos concurre un “comportamiento fraudulento especialmente disvalioso”. De este modo, ha de darse una jerarquización, y el delito de defraudación tributaria no puede conllevar menores exigencias o requisitos en la descripción de la conducta que la más grave de las infracciones tributarias de naturaleza administrativa. Acude a la LGT, que sanciona como muy graves las infracciones en las que se han empleado medios fraudulentos, entre los que recoge la ocultación, la utilización de facturas falsas o las anomalías contables, mientras que reputa como leves aquéllas en que no se den estas formas de ejecución. De ello deduce CHOCLÁN

⁷⁴⁴ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, 2ª ed., Bosch Wolters Kluwer, Hospitalet de Llobregat, 2016, pp. 59-61.

MONTALVO que el delito fiscal precisa “un comportamiento de ocultación de la situación económica”, resultando insuficiente la mera elusión del pago del tributo, aunque ésta sea dolosa. Esto es acorde con su comprensión del delito fiscal como “una infracción administrativa cualificada”, en donde existe “un plus de injusto”. Sentencia que “en la sofisticación del fraude reside el mayor desvalor de acción en el delito fiscal”, y el tipo penal en cuestión “debe obtener la necesaria restricción de su alcance en el propio tipo objetivo”.

Por otro lado, FERRÉ OLIVÉ⁷⁴⁵ introduce matizaciones interesantes. En primer lugar, destaca que nos hallamos ante manifestaciones de un único sistema jurídico sancionador. Razona que en los últimos tiempos se ha producido un incremento de los ilícitos penales de naturaleza económica, que ahora ocupan ámbitos que estaban reservados a las infracciones administrativas. Con ello se ha puesto en duda la vigencia de los principios de subsidiariedad y de ofensividad –dado que se protegen intereses que son meramente formales–. Por tales motivos entiende que “la relación entre instancias sancionadoras es compleja”. Pese a que en un primer momento pueda parecer que se da una relación cuantitativa o de gradación entre ambas manifestaciones del *ius puniendi* estatal, las fronteras resultan “poco nítidas”. A continuación sostiene que los objetivos perseguidos “son parecidos”, pero no iguales, puesto que, desde el punto de vista penal, se acude a criterios propios a la hora de tutelar el bien jurídico, o de perseguir la prevención general, mientras que la Administración Tributaria tiene unas directrices particulares, reflejadas en la política fiscal, que se enmarcan en otras coordenadas; así, aunque puedan ser coincidentes con las finalidades de política criminal que hemos mencionado, “desarrolla objetivos recaudatorios y procedimentales propios”. Sin embargo, en ambos casos se encuentran guiadas por el *interés general*.

Apunta FERRÉ OLIVÉ que los mayores problemas se dan cuando se genera “un espacio intermedio”, que tiene como causas el “excesivo pragmatismo” y que se coordinen los ámbitos de actuación “conforme a criterios exclusivos de oportunidad política”. A ello se anuda el hecho de que el Derecho Penal Económico está asumiendo un papel que antes correspondía al Derecho Administrativo Sancionador, lo que lleva a que algunos tipos penales se encuentren presididos o guiados por los criterios de éste. A continuación, alude al “mito de la identidad sustancial” para destacar que, pese a que se suela decir que coincide el interés jurídico tutelado por ambos órdenes sancionadores, y que solo existe una variación en la entidad o grado del ataque, y pese a que ello hunda sus raíces en la STC 18/1981, de 8 de junio –resolución que consagraba que “*un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales*”–, el hecho de “apelar a una identidad sustancial supone simplificar enormemente el análisis”.

De esta manera, argumenta dicho autor que, en primer lugar, los objetivos políticos perseguidos difieren, por lo que “la similitud de intereses protegidos será a lo sumo *formal* y en ningún caso *material*”. Se muestra contundente al afirmar que los principios y fundamentos de ambos sistemas represivos “son escasamente coincidentes”, y que debe desterrarse la idea de un mismo bien jurídico con dos niveles de intensidad de tutela, ya que: i) en cuanto a la severidad de las sanciones, ambos órdenes no guardan relación, y la multa administrativa puede ser –y de hecho es a menudo– mucho más gravosa. ii) De un modo esencial, la duplicidad valorativa conlleva que se puedan imponer penas para conductas que, en el ámbito tributario, “no son merecedoras de sanción administrativa”, y cita como ejemplos el fraude de ley tributaria –situación que ha sido

⁷⁴⁵ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 145-149. (Cursivas en el original).

modificada en la LGT-, o la imposición de penas sin que se dé una equivalente responsabilidad de orden administrativo en los casos de insolvencias contra la Hacienda Pública, o bien, contra la Seguridad Social, en fase de recaudación, haciendo alusión a los artículos 257.3 y 259 bis 3 del texto punitivo.

1.2.- El delito fiscal: regulación actual, origen y evolución

En este apartado efectuaremos un breve recorrido histórico sobre la tipificación de la defraudación tributaria en el texto punitivo español. El objeto de este inciso es contextualizar en unas coordenadas espacio-temporales determinadas la regulación penal de las infracciones tributarias y enumerar las reformas legislativas en la materia, sin ánimo de ser exhaustivos, por lo que se pretende ofrecer una visión global o de conjunto de la evolución experimentada. Como no puede ser de otro modo, en primer lugar hemos de consignar la ubicación sistemática y el contenido del tipo para, a continuación, realizar una serie de anotaciones o puntualizaciones, con el afán de clarificar su comprensión. Así las cosas, el delito fiscal se recoge en el Título XIV “*De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*”, del Libro II del CP. En nuestro estudio únicamente nos detendremos en el delito de defraudación tributaria, por lo que no se hará ninguna alusión a los delitos contra la Seguridad Social, ni al fraude de subvenciones, ya que desbordarían el ámbito de nuestro estudio. Por este motivo, nos centraremos en los artículos 305, 305 bis y 306 CP, sin perjuicio de que se puedan realizar alusiones concretas a otros preceptos. El tipo básico del delito fiscal se contiene en el artículo 305 CP, los tipos cualificados en el artículo 305 bis y, en último término, el artículo 306 CP anteriormente citado contiene el tipo relativo a la defraudación a los presupuestos generales de la UE.

El tipo básico del artículo 305 CP, según la redacción vigente dada por la LO 1/2019, de 20 de febrero, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, para transponer Directivas de la Unión Europea en los ámbitos financiero y de terrorismo, y abordar cuestiones de índole internacional, presenta el siguiente tenor literal: “*1. 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.*

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

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

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.

3. Las mismas penas se impondrán a quien cometa las conductas descritas en el apartado 1 y a quien eluda el pago de cualquier cantidad que deba ingresar o disfrute de manera indebida de un beneficio obtenido legalmente, cuando los hechos se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cien mil euros en el plazo de un 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 este apartado.

Si la cuantía defraudada no superase los cien mil euros pero excediere de diez mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años.

4. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

5. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la

Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

6. Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.

7. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley”.

Si volvemos la vista atrás en el tiempo podemos constatar que la introducción de la defraudación tributaria en el texto punitivo se produjo en el año 1977. Como apunta QUINTERO OLIVARES⁷⁴⁶, los Pactos de la Moncloa, firmados el 25 de octubre de 1977, presentaban dos aspectos esenciales: un programa de saneamiento y reforma de la economía, así como un programa de actuación jurídica y política. En este último grupo se incardinaron una serie de medidas que tenían como finalidad introducir reformas urgentes e inmediatas en el CP de 1973, asimismo, el segundo compromiso aludía a la creación de un nuevo texto punitivo subsiguiente a la aprobación de la Constitución. Entre las reformas urgentes se incluyó la tipificación del delito fiscal en virtud de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, cuyo artículo 35

⁷⁴⁶ QUINTERO OLIVARES, G., *Pequeña Historia Penal de España*, Iustel, Madrid, 2017, pp. 203 y 204.

incorporó dicho delito en el artículo 319⁷⁴⁷ CP, apareciendo por vez primera en nuestra legislación penal dicho *nomen iuris*⁷⁴⁸.

En el análisis de dicho precepto, POLAINO NAVARRETE⁷⁴⁹ significaba que en pocas materias jurídico-penales se había evidenciado “de una manera más patente el sentimiento de inoperancia del tradicional sistema punitivo”; a su juicio, era preciso partir de la verificación criminológica de “la escasa, si no nula, existencia de auténtico reproche social frente a la conducta defraudatoria de la Hacienda Pública”. Añadía que la “democratización orgánica y funcional de las Instituciones más relevantes del Estado”, y entre ellas, las concernientes a la administración del erario público, habían llevado a “un incipiente y progresivo incremento del nivel de conciencia social”, lo que provocaba la aparición de una nueva conciencia fiscal, en la que se constataba como objeto de protección “la figura legal de referencia axiológicamente estimada”. Agregaba que, con anterioridad a la reforma del año 1977, la defraudación fiscal se encontraba incluida dentro del marco delictivo de las falsedades, ya que el Capítulo VI, del Título III, del Libro II CP tenía por rúbrica “*De la ocultación fraudulenta de bienes o industria*”, y la conducta típica se contenía en el artículo 319⁷⁵⁰. Sobre dicho artículo, POLAINO NAVARRETE advertía que fue “un patente ejemplo de fracaso legal”, caracterizado por su “inaplicación absoluta”, que solo se invocó de modo simbólico en determinados casos de excepción. Sobre su configuración típica, objetaba que se articulaba con base en la respuesta del sujeto pasivo de la relación tributaria ante un específico requerimiento realizado por el funcionario público competente, y que se concretaba en un ocultamiento total o parcial, ya sea de los bienes o industria, pero que no contenía ninguna específica determinación expresa, activa u omisiva, de realización de la conducta típica. No obstante, dicho comportamiento había de incorporar “la exigencia de la intención finalista del autor”.

⁷⁴⁷ El artículo 319 CP 1973, ubicado en el Capítulo VI, del Título III del Libro II, presentaba el siguiente contenido: “Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria. El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y, además, con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente. Dos. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior se observarán las siguientes reglas: a) Cuando se trate de tributos periódicos, se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada periodo impositivo. Si el periodo impositivo fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. b) En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. Tres. Cuando el deudor de la cuota defraudada o el titular de la ventaja fiscal ilícitamente obtenida sea una Sociedad, Entidad o Empresa, el delito será imputable a los Directores, Gerentes, Consejeros Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes”.

⁷⁴⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, *Revista Penal*, núm. 1, 1998, p. 55.

⁷⁴⁹ POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal: secuencias fallidas de una reforma penal”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 9, 1984-1985, pp. 151-154, 157, 158, 165, 166-168.

⁷⁵⁰ El contenido del artículo 319 CP 1973, anterior a la modificación del año 1977, era el siguiente: “319. El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes, o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquéllos o por ésta debiere satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quintuplo del importe de dichos impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 5.000 pesetas”. GARCÍA NOVOA destaca que este precepto tiene su origen en el artículo 331 CP 1870, al que califica como el “antecedente más remoto del delito fiscal”, y cuya redacción se mantuvo prácticamente inalterada; apostilla también que, “entre broma y lamento” se suele relatar que en más de cien años de vigencia solo se aplicó en dos ocasiones, y que dio lugar a una única condena “en un supuesto de impago del fielato municipal por el sacrificio de tres corderos” (GARCÍA NOVOA, C., “El delito fiscal: aspectos jurídico-tributarios”, *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 12, núm. 2, 2003, p. 39).

A propósito de la modificación operada por la Ley 50/1977, puntualizaba el autor estudiado que la nueva configuración del delito fiscal desplazaba el acento del contenido sustancial de la acción, “desde la originaria conducta de ocultación de bienes con ánimo de defraudar ante requerimiento efectuado por el funcionario público competente en orden a la satisfacción del impuesto respectivo, a la exigencia de la realización del comportamiento de efectiva defraudación a la Hacienda Pública, estatal o local, mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales”. Por ello consideraba que en dicha figura presentaba preeminencia el desvalor del resultado, frente al precedente desvalor del acto. Además, aducía que una primera lectura podía llevar a interpretar que nos hallábamos ante la estructura típica de “un delito objetivamente configurado”. Censuraba dos aspectos del tipo: i) el criterio puramente aritmético de desvalor del resultado, ya que, pese a que existía un indudable contenido económico, el desvalor trasciende el alcance meramente patrimonial, dado que se conecta con el sentido de las “normas propulsivas”, entendidas por la doctrina italiana como las que se encuentran “directamente encaminadas a la salvaguarda de la garantía penal de las óptimas condiciones del bienestar social”, y que implican “un contenido de valor inherente a la dinámica propia de la observancia de las obligaciones jurídicas orientadas a tal meta”. ii) Criticaba además que la determinación del desvalor de injusto y del reproche culpabilístico se graduase únicamente en atención al “alcance de la mera cuantía económica del resultado material generado”.

A pesar de estas matizaciones, POLAINO NAVARRETE entendía que de la lectura del inciso segundo del artículo 319.1 CP se derivaba la existencia de un ánimo de defraudar en el sujeto activo. No obstante, ello no permitía encuadrar este delito entre aquellos que requerían, de modo unívoco, un especial elemento subjetivo del injusto, ya que “no es expresamente exigido, de modo inequívoco, en la configuración legal del comportamiento delictivo”, razón por la cual estimaba que se abría “un amplio margen de discrecionalidad interpretativa y de complejidad axiológica” a la hora de determinar los elementos básicos del delito, y significaba que el ánimo de defraudar era susceptible de presunción normativa, lo que tenía un alcance “amplio y plural”, que no se encontraba asistemáticamente incluida en la norma penal, por lo que asumiría un carácter “eminente funcional”, con lo que cobraba “plena significación dogmática”, porque “sirve para completar y clarificar el alcance de la descripción del comportamiento típico del delito fiscal”.

FERNÁNDEZ ALBOR⁷⁵¹ también enunció una serie de objeciones a la formulación del delito fiscal. A su juicio concurrían varias deficiencias técnicas, que cifraba en las siguientes: i) su ubicación sistemática entre los delitos relativos a las falsedades, dentro del Título III del Libro II, dado que hubiera sido más preciso incardinarlo o en una ley especial, o en el título XIII. ii) Su confusa redacción: no se hizo alusión a las normas tributarias autonómicas –pese a la inminencia de la aprobación del texto constitucional y la autonomía financiera–, existían imprecisiones terminológicas, ya que se aludía de modo indistinto a “tributos” e “impuestos”, cuando éstos no son sino una especie de los primeros, por lo que surgían dudas de si habría que interpretar el término impuestos de modo técnico, según rezaba la LGT, o bien, de modo equivalente a “tributos”. iii) Las dudas que originaba la presunción del inciso 2 del artículo 319.1 CP, ya que surgían discrepancias a propósito de si existía un especial elemento subjetivo del injusto –el ánimo de defraudar– o no, con las consiguientes implicaciones en el ámbito de aplicación del precepto y el papel que representaba el dolo. iv) La imputación del

⁷⁵¹ FERNÁNDEZ ALBOR, A., “Política criminal del delito fiscal”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 5, 1980-1981, pp. 49-66.

hecho delictivo: tildaba de “lamentable” la redacción del apartado 3 del precepto, que conculcaba el principio entonces vigente *societas delinquere non potest*, y operaba una inversión de la carga de la prueba, dado que obligaba a las personas que desempeñaban cargos de dirección y administración a demostrar su ausencia de responsabilidad. Otro aspecto que destacaba era vi) de naturaleza procedimental, ya que se incluía una condición objetiva de procedibilidad que restringía el ejercicio de la acción penal, ya que solo se podía perseguir a instancia de la Administración Pública, previo agotamiento de la vía administrativa, sin necesidad de querrela, con lo que se cercenaba el ejercicio de la acción popular en este campo. En último lugar valoraba negativamente vii) la penalidad de este delito, que “rompe con la credibilidad que la opinión pública podía tener en el precepto”, porque solo en casos muy excepcionales podrían ser aplicadas las penas privativas de libertad que contiene, a la vista de los requisitos exigidos, por lo que, desde un punto de vista político-criminal, tal penalidad “no es acertada” y resultaba injusta si se comparaba con la sanción imponible a otras figuras delictivas, v. gr. la estafa.

El delito fiscal fue objeto de reforma en el año 1985, mediante la LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, que llevó a cabo una importante modificación en la materia, por cuanto, como refiere DOLZ LAGO⁷⁵², se incorporaron con carácter autónomo en el texto punitivo del año 1973 los *Delitos contra la Hacienda Pública*, dentro del Título VI del Libro II, en los artículos 349⁷⁵³ a 350 bis, por lo que se vaciaba de contenido el artículo 319. Podemos atender de modo breve a dicha LO, que se muestra autocrítica con la eficacia del delito fiscal hasta ese momento, y proclama que: “*La previsión legislativa no ha tenido, por muchas razones, los frutos deseados y, especialmente, el efecto de prevención general al que tiende todo precepto penal, pues existen todavía no pocas situaciones fraudulentas en las que, mediante acciones u omisiones deliberadas, se atenta de hecho contra los principios de generalidad y capacidad del artículo 31 de la Constitución*”. De un modo sintético GARCÍA NOVOA⁷⁵⁴ precisaba que dicha LO dejó sin efecto el artículo 37 de la Ley 55/1977, con lo que desaparecía la condición objetiva de procedibilidad⁷⁵⁵ –recordemos que el artículo 37.1 consagraba que “*Los delitos fiscales solo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela*”– y derogó el artículo 319 CP. En punto al contenido material de la modificación, se incluía como sujeto pasivo del delito a las CC. AA. y se ampliaba el ámbito objetivo de la defraudación a los “tributos”, por lo que desaparecía la anterior mención a los impuestos que, como hemos referido, fue objeto de severas críticas por parte de la doctrina; asimismo, se incluían tanto los tributos periódicos

⁷⁵² DOLZ LAGO, M.J., “El delito fiscal: algunas claves entre la vieja y nueva jurisprudencia”, *Diario La Ley*, núm. 8803, 2016, p. 2.

⁷⁵³ El artículo 349 CP 1973 pasaba a tener el siguiente tenor literal: “*El que defraude a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo y, si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años*”.

⁷⁵⁴ GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, p. 40.

⁷⁵⁵ Resultan incontestables los términos que emplea la propia LO 2/1985 para referirse a la derogación de la condición de procedibilidad: “*La redacción del artículo 37 de la Ley 50/1977, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley incluye su derogación, consciente, además, de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento, que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el capítulo II del título I del libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal*”.

como los de declaración periódica. En lo tocante a la cuantía defraudada se clarifica su determinación con la alusión a “cuota defraudada o beneficio fiscal obtenido”, y se suprime la mención a las defraudaciones que se imputaban a las personas jurídicas. Como última novedad se citaba la incorporación del delito de fraude de subvenciones en el artículo 350 CP, así como del delito contable en el artículo 350 bis CP.

En opinión de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁷⁵⁶, la reforma del año 1985 tuvo como finalidad corregir los defectos técnicos del delito fiscal, y con la variación sistemática y su cambio de Título confirmó que la naturaleza falsaria de la figura delictiva no era un elemento determinante de su esencia, ya que se extrajo del título relativo a las falsedades; asimismo consideraba que del texto del precepto se colegía que su objeto de protección era el patrimonio de la Hacienda estatal, autonómica o local. La acción típica se mantenía en los mismos términos –defraudar a la Hacienda Pública mediante la elusión del pago de tributos o la obtención de beneficios fiscales indebidos–, por lo que subsistía el debate sobre si el término defraudar conllevaba un especial elemento subjetivo del injusto o no. A juicio de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ sí concurría este elemento intencional. También destacaba que se había suprimido la presunción legal sobre la defraudación, y que era dable la ejecución del delito mediante comisión por omisión. Aplaudía también la sustitución del vocablo “impuestos” por la voz “tributos”, con lo que se adecuaba el texto legal a la LGT y se podrían incluir en su comprensión tanto los impuestos como las tasas y las contribuciones especiales. No obstante, consignaba que el incremento del límite mínimo a cinco millones de pesetas resultaba una cuantía “excesivamente alta”.

También destacaba que se había clarificado el objeto de la defraudación, que ahora se centraba en “la cuota defraudada” o en el “importe de lo defraudado”, si bien, pese a la mejora, el legislador no había precisado con detalle cómo calcular dicha cuota y persistían dudas doctrinales, como el caso de los recargos sobre las cuotas. Otro aspecto que valoraba positivamente era que el delito de defraudación tributaria distinguía tras la reforma entre “tributos periódicos o de declaración periódica” y “demás tributos”, y que con la fórmula “tributos de declaración periódica” estaba aludiendo a los tributos instantáneos, *v. gr.* el IVA. Puntualizaba a su vez que si bien en el delito fiscal derogado la doctrina había restringido el círculo de sujetos activos a los titulares de los beneficios fiscales indebidamente obtenidos y a los deudores de la cuota defraudada, con base en el apartado 3º del artículo 319 CP –transcrito en nota al pie *supra*–, con la nueva redacción no existían límites para considerar que solo pudieran ser autores los sujetos pasivos de la relación tributaria dada, aunque ello no le llevaba a calificar el delito como común. Por este motivo se operaba una ampliación en el cuadro de posibles sujetos activos, que concretaba en los siguientes: los contribuyentes y sus sustitutos, los responsables, los adquirentes de bienes afectos por la Ley al pago de determinados tributos, los sucesores en la titularidad de explotaciones y actividades económicas y los sucesores *mortis causa* de todos los anteriores. Además, el representante, bien sea voluntario o legal, “también reúne las condiciones requeridas por el tipo para ser sujeto activo, a pesar de que actúa en nombre de otro”.

Debemos precisar en este punto que la meritada reforma del año 1985 introdujo como figura típica independiente el denominado “delito contable” en el artículo 350 bis⁷⁵⁷

⁷⁵⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia”, *Poder Judicial*, núm. 5, 1987, pp. 115-121.

⁷⁵⁷ Artículo 350 bis CP 1973 en redacción dada por la LO 2/1985: “Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 500.000 a 1.000.000 de pesetas el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales: a) Incumpliera absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases

CP, razón por la cual, en un trabajo posterior, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁷⁵⁸ puntualizó que con la incorporación de esta figura entre la nómina de los delitos contra la Hacienda Pública se recogía un nuevo “delito fiscal”, por lo que, a partir de ese año, la doctrina científica comenzó a referirse al tipo contenido en el artículo 349 CP como “delito de defraudación tributaria”. Asumimos la terminología propuesta por dicho autor y, en lo sucesivo, nos ceñiremos a su empleo, sin perjuicio de que se utilicen de modo indistinto ambas denominaciones, como es de ver en el propio título de este trabajo o del capítulo en que nos hallamos. Sin embargo, pese a que se adopten como sinónimas, estimamos acertada la matización expuesta.

Si continuamos con el *iter* de reformas legislativas en sede de delitos contra la Hacienda Pública, forzoso es que nos detengamos en la operada por la LO 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Destaca su Exposición de motivos, donde se enuncian las finalidades de la modificación⁷⁵⁹. En la exégesis de la norma seguiremos a GARCÍA NOVOA⁷⁶⁰, que destaca cuatro aspectos novedosos: i) la incorporación expresa de los tipos omisivos dolosos, ii) la introducción expresa en este delito de “impago de retenciones”, iii) la elevación de la cuantía mínima que da lugar a la aparición del delito a la cantidad de 15 millones de pesetas y iv) que se haya atribuido trascendencia penal a la regularización voluntaria por el contribuyente, en los términos consagrados en el artículo 61 LGT, configurándola como una auténtica “excusa absolutoria”. Si atendemos al texto de la ley podemos apreciar que en el artículo 349 CP⁷⁶¹ se amplió el campo de las conductas típicas, mencionando la elusión del pago de

tributarias. b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la Empresa. c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas. d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias. La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico”.

⁷⁵⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación” , *cit.*, p. 55.

⁷⁵⁹ Fragmento de la Exposición de Motivos de la LO 6/1995: “*En la actualidad, para que la regulación de esta figura produzca los frutos deseados dentro de la política de lucha contra el fraude, es preciso realizar una serie de modificaciones normativas que, por una parte, afectan al tipo delictivo y, por otra, a la necesaria coordinación entre el ordenamiento penal y el tributario. Entre las modificaciones del tipo delictivo destaca, especialmente, la relativa a la regulación de forma expresa de la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie como elemento integrante del tipo delictivo, dada la importancia de estos ilícitos y su trascendencia en el ordenamiento tributario. Asimismo, resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea, extendiéndose dicha exención a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en que el sujeto hubiese podido incurrir en relación con la deuda tributaria objeto de regularización. Esta regulación tiene por objeto salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes. Asimismo, dicha regulación se hace también necesaria para integrar, de forma plena, las regularizaciones autorizadas por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el conjunto del ordenamiento jurídico. Por lo que respecta a cuantas otras personas puedan resultar responsables de los delitos se aplicarán las normas generales del Código Penal, conforme al Título II del Libro Primero de este Código”.*

⁷⁶⁰ GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, pp. 40 y 41. En similares términos BAZA DE LA FUENTE (BAZA DE LA FUENTE, M.L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 1997, p. 78).

⁷⁶¹ Artículo 349 CP 1973 en redacción dada por la LO 6/1995: “*1. El que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 15.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.*

las cantidades retenidas, o que se hubieran debido retener, así como el caso de los ingresos a cuenta de retribuciones en especie. Otro aspecto novedoso del nuevo tenor literal es que recoge dos subtipos agravados cuando se emplee a otra persona/s, de modo que quede oculta la identidad del obligado tributario y, en segundo lugar, en atención al resultado producido, ya que se agrava la pena cuando se dé una defraudación de “*especial trascendencia y gravedad*”, para lo que se tienen en cuenta dos parámetros de modo alternativo: el *quantum* o importe de lo efectivamente defraudado y, en segundo término, que el sujeto activo se ampare en la existencia de una “*estructura organizativa*”, y que “*afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios*”. Con todo, un aspecto esencial de esta reforma, avanzado por la exposición de motivos anteriormente transcrita, se encuentra en la tracción entre el ordenamiento penal y el tributario, que tiene como eje esencial la virtualidad concedida a la regularización voluntaria, que se concreta en la exención de responsabilidad penal. No obstante, para conllevar semejante beneficio punitivo debía realizarse con anterioridad a que el sujeto tuviese conocimiento de que se dirigía un procedimiento administrativo contra él, o de que se hubiese interpuesto querrela o denuncia en su contra, o de que hubiese tenido conocimiento del inicio de diligencias judiciales de instrucción frente a su persona.

En relación con la regularización, destacaba la exclusión de la responsabilidad penal por las falsedades contables u otras irregularidades instrumentales, si bien únicamente en lo concerniente a la deuda tributaria objeto de regularización, y con anterioridad a ésta. De este modo, pese a que se hubiesen podido cometer otros actos delictivos con carácter precedente, no habría lugar al concurso medial de delitos ni a su sanción aislada. Así las cosas, la regularización introducida por la LO 6/1995 llevaba a cabo un amplio efecto subsanador o purificador, convalidando no solo el fraude fiscal, sino los ilícitos instrumentales conectados a la defraudación.

Pocos meses después, con el advenimiento del *Código Penal de la Democracia*, la defraudación tributaria se ubicó dentro del Título XIV del Libro II, que tenía por rúbrica “*De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*”, en concreto, en su artículo 305. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁷⁶² afirmó que el nuevo texto punitivo “*respetó*” el contenido incorporado por la LO 6/1995, si bien introdujo algunas novedades, esencialmente en materia de sanciones, de modo acorde con el nuevo sistema

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su grado máximo cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario. b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de tres a seis años. 2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se tratare de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración y, si éstos fueran inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. 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. 3. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autónoma, Foral o Local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Público o el Juez Instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”

⁷⁶² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudaciónj” , *cit.*, p. 55.

de penas y, en segundo término, en lo concerniente a las prescripciones relativas a las Comunidades Europeas. Aseveró también que esta figura era “la infracción central” del Título XIV, y que ello obedecía no solo a razones históricas, sino también de tipo dogmático.

Por su parte, BOIX REIG⁷⁶³ subrayó de modo descriptivo que la LO 6/1995 dio “una nueva textura al delito que se analiza, sustancialmente idéntica a la actual”, de donde se infiere su influencia determinante en dicho delito; asimismo, conectó tal norma con la reforma del texto punitivo y de la LGT, operada por la Ley 25/1995, y llegó a la conclusión de que el legislador español había primado la “función recaudatoria”, con lo que pasaba a un segundo plano el régimen sancionador, lo que se concretaba en dos aspectos: la ampliación de los márgenes de regularización de la “situación fiscal anómala” y la reducción considerable del campo del Derecho Tributario sancionador –tanto administrativo como penal–. Además, resumía la regulación del CP del siguiente modo: se había operado una nueva sistematización de los delitos, se habían clarificado las formas comisivas –afirmándose de modo explícito la omisión–, se hacía referencia expresa a conceptos tributarios tales como las retenciones, se había modificado la cuantía que delimitaba el ilícito administrativo del penal, se configuraron nuevos tipos agravados y se fijaron las consecuencias jurídicas de los supuestos de regularización fiscal.

Si atendemos al texto del artículo 305⁷⁶⁴ CP en su versión primigenia podemos comprobar que existe una identidad prácticamente esencial con la última redacción del artículo 349 CP 1973, dada por la LO 6/1995. En efecto, se da una similitud prácticamente

⁷⁶³ BOIX REIG, F.J., “Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal”, en SORIANO SORIANO, J.R., *op. cit.*, pp. 261 y 262.

⁷⁶⁴ Artículo 305 CP en su versión del año 1995: “1. El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario. b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o pueda afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

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

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

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado primero de este artículo se cometan contra la Hacienda de las Comunidades, siempre que la cuantía defraudada excediere de 50.000 ecus.

4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

absoluta, manteniéndose⁷⁶⁵ la cuota mínima defraudada en 15 millones de pesetas, pero podemos señalar una serie de diferencias: en el apartado 1 del articulado anterior se mencionaba que “*el que por acción u omisión dolosa*”, mientras que en el tenor literal del CP 1995 se suprime el adjetivo “*dolosa*”; además, como hemos adelantado, varían las penas. En la nueva redacción se añadió un párrafo 3º en que se sancionaba con las mismas penas cuando las conductas descritas en el apartado 1 se cometiesen contra “la Hacienda de las Comunidades”, y se precisaba que ello se produciría “*siempre que la cuantía defraudada excediere de 50.000 ecus*”. Además de reseñar la novedad, justificada por la incorporación de España al proyecto de integración europeo, llama la atención que la cuantía límite se fijaba en 50 000 “*ecus*”, denominándose de este modo la moneda comunitaria que todavía no se encontraba en vigor. En el último apartado de cada artículo existe una igualdad de contenido plena, y solo se distinguen en el número, puesto que en el artículo 349 la regularización se encontraba en el apartado 3 y en el artículo 305, en el 4.

Para la primera modificación de la materia en el nuevo texto punitivo hay que esperar al año 2003. La LO 15/2003⁷⁶⁶ retocó los apartados 1 y 3 del artículo 305 CP. Con dicha reforma se llevó a cabo una ampliación del umbral mínimo que da lugar al delito fiscal y la actualización de la moneda de curso legal, fijando la cantidad defraudada en 120 000 euros y, en segundo término, dentro de la defraudación a la Hacienda de la Comunidad Europea, se precisó que la moneda era el euro, sustituyéndose la mención a los “*ecus*”. La siguiente novedad en la materia vino dada por la LO 5/2010⁷⁶⁷, a través de la cual se incrementó la pena en el apartado 1 del artículo 305 CP, ya que se amplió el

⁷⁶⁵ FITOR MIRÓ, J.C., *Delito fiscal. Un crimen de cuello blanco*, Tesis doctoral, Universidad de Valencia, 2017, p. 14.

⁷⁶⁶ Artículo 110 de la LO 15/2003: “*Se modifican los apartados 1 y 3 del artículo 305, que quedan redactados como sigue: «1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario. b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.» «3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros.»”.*

⁷⁶⁷ Estas reformas se introdujeron en los artículos 80 y 81 de la LO 5/2010. El art. 80 establece que: “*Se modifica el párrafo primero del apartado 1 y se añade un apartado 5 al artículo 305, que quedan redactados como sigue: «1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 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. [...] 5. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley.»”.* Por su parte, el artículo 81 LO 5/2010 preceptúa: “*Se modifica el artículo 306, que queda redactado como sigue: «El que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por ésta, en cuantía superior a cincuenta mil euros, eludiendo el pago de cantidades que se deban ingresar, o dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.»”.*

límite máximo de la pena de prisión del tipo básico de defraudación tributaria, pasando de 4 a 5 años. Se añadió un nuevo apartado 5, con un contenido novedoso, puesto que atendía a la solicitud de auxilio a la Administración Tributaria para exigir por el procedimiento administrativo de apremio las cantidades pecuniarias conformantes de la multa y de la responsabilidad civil –dentro de la cual se incluía la deuda tributaria que no había podido ser liquidada por la Administración Tributaria, bien por prescripción o por otra causa legal–. Como podemos observar, esta previsión hacía referencia a la fase de ejecución de sentencia, por lo que sería un presupuesto para su aplicación que hubiese recaído una sentencia condenatoria. La LO aludida también modificó el artículo 306 CP, relativo a la defraudación de los presupuestos de la UE. Cabe destacar que esta norma fue la que introdujo una de las novedades de mayor calado de los últimos tiempos en nuestro sistema penal: la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Debemos consignar que, de conformidad con el sistema de *numerus clausus* consagrado, solo es dable apreciar dicho título de imputación cuando el CP lo prevé expresamente. En este caso se recogió tal posibilidad en el novedoso artículo 310 bis⁷⁶⁸. No obstante, como bien subraya DE LA MATA BARRANCO⁷⁶⁹, tal responsabilidad no era de aplicación a los artículos 627 y 628 CP, en que se contenían, dentro de las faltas, defraudaciones superiores a 4000 euros e inferiores a 50000 euros.

Poco tiempo después se dictó la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, norma que acometió una reforma de mayor calado en la materia que tratamos, cuyas ideas básicas, según BACIGALUPO ZAPATER⁷⁷⁰, provienen de la “política criminal de la recaudación”, caracterizada por “subrayar la recaudación de las cantidades defraudadas a la Hacienda Pública por el autor del delito como principal objetivo perseguido por el derecho penal fiscal”. En su Preámbulo, después de contextualizar la modificación legislativa en un marco de crisis económica, alude a que se hace necesaria una “profunda revisión de los delitos contra la Hacienda Pública”, y destaca su enumeración de objetivos⁷⁷¹. El artículo 305⁷⁷² CP ha experimentado importantes innovaciones en todos sus apartados. En el

⁷⁶⁸ El artículo 85 LO 5/2010 señala: “Se añade el artículo 310 bis, que tendrá la siguiente redacción: «Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis una persona jurídica sea responsable de los delitos recogidos en este Título, se le impondrán las siguientes penas: a) Multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida, si el delito cometido por la persona física tiene prevista una pena de prisión de más de dos años. b) Multa de seis meses a un año, en los supuestos recogidos en el artículo 310. Atendidas las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33.»”.

⁷⁶⁹ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “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*, núm. 26, 2016, p. 36.

⁷⁷⁰ BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007 (sic)”, *Diario La Ley*, núm. 8076, 2013, p. 1.

⁷⁷¹ Fragmento del Preámbulo de la LO 7/2012 en que se contienen los objetivos perseguidos en materia tributaria: “la creación de un tipo agravado que ofrezca respuesta a los fraudes de especial gravedad y que eleve la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el plazo de prescripción de las infracciones más graves sea de diez años; posibilitar la persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación; incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal; introducir mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la Hacienda y a los Presupuestos de la Unión Europea; evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria. También se prevén mecanismos para rebajar la pena para aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial”. De modo expreso arguye que se introducen “mejoras técnicas en la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública en el artículo 305 del Código Penal, que tienen por objeto facilitar la persecución de estos delitos y corregir algunas deficiencias advertidas en su aplicación”.

⁷⁷² Artículo 305 CP en redacción dada por la LO 7/2012: “1. 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. La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. 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. 3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cincuenta mil euros en el plazo de un 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 este apartado. Si la cuantía defraudada no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años. 4. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria. 5. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación. 6. Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito. 7. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley”.

número 1, como destaca CALVO VÉRGEZ⁷⁷³, se constata “una evolución del concepto de regularización fundamentado en el concepto de excusa absolutoria”, puesto que, si bien con anterioridad se produciría la regularización *ex post facto*, después de la consumación del delito de defraudación tributaria, con esta LO la figura de la regularización se constituye como un “elemento integrante del tipo”, por lo que solo se cometería dicho delito si, una vez ejecutada la defraudación, no se hubiese procedido a regularizar. En análogo sentido se ha manifestado MUÑOZ CUESTA⁷⁷⁴, quien afirma que “pasa de ser una excusa absolutoria una vez consumado y cometido el delito a un elemento del tipo, que lleva consigo la inexistencia de delito y por tanto la imposibilidad jurídica de la iniciación del proceso penal”. No obstante, discrepa de dichos postulados BOIX REIG⁷⁷⁵, que defiende que el inciso añadido al final del primer párrafo del apartado 1 “no se acaba de comprender”, y lo califica como innecesario. En su decir, semejante aserto abre “un haz de interpretaciones”, desde considerarlo como un elemento negativo del tipo –con retraso del *dies a quo* de la prescripción–, hasta seguir entendiendo que configura una excusa absolutoria –lo que estima “más sensato”–. Sobre este particular volveremos más adelante, a la hora de abordar los elementos típicos, dado que en este momento simplemente estamos esbozando las novedades introducidas por la LO 7/2012.

FITOR MIRÓ⁷⁷⁶ anota que en el apartado 1 se había suprimido la mención a las retribuciones en especie, que el tipo quedaba delimitado en relación con los ingresos a cuenta y que se producía una definición legal de cómo había de ser interpretada la norma, puesto que se precisaba que la mera presentación de declaraciones o de autoliquidaciones no excluía la defraudación. En relación con este último elemento, la alusión a las declaraciones o autoliquidaciones, BOIX REIG⁷⁷⁷ se muestra sumamente crítico, estimando que se trata de “una extravagante referencia”, dentro de un texto punitivo, “a lo que en definitiva es un criterio sobre la prueba, por demás irrelevante, sobre el elemento típico nuclear”, y que carece de sentido dicha precisión con alcance probatorio. En el apartado 2 del artículo 305 CP se facilita⁷⁷⁸ la persecución de las tramas de criminalidad organizada de modo inmediato desde que la cuantía supere el umbral fijado para dar lugar al delito de defraudación tributaria, por lo que la Administración tributaria no tendrá que aguardar a la finalización del año natural o del período impositivo determinado, siempre y cuando el fraude se lleve a cabo “*en el seno de una organización o grupo criminal*”, o bien, por personas o entidades “*que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva*”, y haya alcanzado la cantidad de 120000 euros, con lo que se opera una anticipación en la persecución del delito, lo que tiene como finalidad⁷⁷⁹ impedir que tales organizaciones o grupos puedan ocultarse o ser

⁷⁷³ CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de Diciembre”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2013, pp. 3 y 4 (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado el documento descargado en la base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 16 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía se mencione el paginado original de la *Revista Quincena Fiscal*).

⁷⁷⁴ MUÑOZ CUESTA, J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11 (marzo 2013), 2013, p. 2. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado la versión del documento descargada en la base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 8 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía se mencione el paginado original de la *Revista Aranzadi Doctrinal*).

⁷⁷⁵ BOIX REIG, F.J., “Reflexiones sobre la reforma del delito fiscal”, *Boletín de la Academia de Jurisprudencia y Legislación de las Illes Balears*, núm. 14, 2013, p. 368.

⁷⁷⁶ FITOR MIRÓ, J.C., *op. cit.*, p. 15.

⁷⁷⁷ BOIX REIG, F.J., “Reflexiones sobrej”, *cit.*, p. 369.

⁷⁷⁸ CALVO VÉRGEZ, J.C., *op. cit.*, p. 6

⁷⁷⁹ MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reformaj”, *cit.*, p. 3.

ilocalizables sus responsables en el momento de finalización del año natural, por lo que se trata de “una consumación anticipada para evitar los riesgos mencionados”.

La defraudación a la Hacienda de la UE del apartado 3 experimentó la misma modificación que acabamos de referir, ya que no es preciso aguardar a que finalice el año natural para perseguir tales conductas, en idénticos términos que en el apartado 2. Merece una especial mención que esta reforma derogó la falta contenida en el artículo 627⁷⁸⁰ CP y trasladó su contenido al segundo párrafo del artículo 305.3 CP, con lo que se llevó a cabo una mutación de su naturaleza jurídica, con el consiguiente incremento de pena, así como la falta del artículo 628⁷⁸¹ CP, que fue injertada en el artículo 306 CP. Sobre esta novedad debemos reseñar que, frente a lo que pudiera parecer, pese a su ubicación sistemática, en ninguno de los dos casos sería dable apreciar la responsabilidad penal de las personas jurídicas por su comisión ya que, como bien anota DE LA MATA BARRANCO⁷⁸², el legislador les asignó penas de prisión inferiores a dos años, “consciente o inconscientemente”, por lo que no sería de aplicación el artículo 310 bis CP, que solo contempla la posibilidad de imponer penas a personas jurídicas cuando el delito esté reprimido con una pena de prisión superior a dos años de duración –con la excepción del apartado c)–.

Un aspecto esencial es el relativo a la regularización tributaria, que fue⁷⁸³ redefinida, y se ha dicho que⁷⁸⁴ se ha configurado como “el verdadero reverso del delito”, con lo que se neutralizaría no solo el desvalor de la acción, mediante una declaración que tenga como caracteres ser “completa y veraz”, sino que se desvanecería también el desvalor del resultado “mediante el pago total de la deuda tributaria y no únicamente de la cuota tributaria, como sucedía hasta ese momento”. CALVO VÉRGEZ⁷⁸⁵ incide en esta línea, la conecta con la modificación operada por el RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo, que modificó el artículo 180 de la LGT, y observa que la regularización se convierte en un “requisito necesario para que pueda estimarse que la conducta no es constitutiva de delito”, conceptuando dicha acción como “el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria”. No obstante, como veremos más adelante, esta cuestión no resulta pacífica en la doctrina. Para BACIGALUPO ZAPATER⁷⁸⁶, la nueva redacción “no ha modificado de manera sustancial el tipo básico del delito fiscal”, y únicamente se ha producido una alteración en los apartados 1 y 4 del artículo 305 CP; así, se ha añadido al apartado 1 la última línea: “*salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo*”, y se ha suprimido del apartado 4 la fórmula “*quedará exento de responsabilidad penal el que regularizare su situación tributaria*”, pero ello no afectaría al tipo básico “en sentido técnico”, y concluye que dicha modificación “sólo redefine los alcances de la regularización, sin que esta reinterpretación de su alcance tenga luego ningún reflejo en el texto legal”.

En el artículo 305.5 CP se evidenció el trasfondo recaudatorio de la LO 7/2012, puesto que, al hilo de las relaciones entre el ordenamiento tributario y el ordenamiento

⁷⁸⁰ Artículo 627 CP hasta la LO 7/2012: “*El que defraudara a la Hacienda de la Comunidad Europea más de 4.000 euros, por cualquiera de los procedimientos descritos en el artículo 305, será castigado con multa de uno a dos meses*”.

⁷⁸¹ Artículo 628 CP hasta la LO 7/2012: “*El que defraudare a los presupuestos generales de la Comunidad Europea, u otros administrados por ésta, u obtuviera indebidamente fondos de las mismas, por alguno de los procedimientos descritos en los artículos 306 y 309, en cuantía superior a 4.000 euros, será castigado con la pena de multa de uno a dos meses*”.

⁷⁸² DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delitoj”, *cit.*, p. 37.

⁷⁸³ FITOR MIRÓ, J.C., *op. cit.*, p. 15.

⁷⁸⁴ RIBES RIBES, A., “Tema 17. El procedimiento sancionador tributario”, en NAVARRO FAURE, A. (coord.), *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, p. 374.

⁷⁸⁵ CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, p. 7.

⁷⁸⁶ BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reformaj”, *cit.*, p. 2.

penal, consagró dos facultades de la Administración Tributaria⁷⁸⁷: la no interrupción de la liquidación de la deuda tributaria y, en segundo término, la no interrupción de la acción de cobro. En el primer caso, puede continuarse la liquidación de la deuda tributaria, liquidándose los tributos o elementos no vinculados con el delito por un lado y, por otro, los que sí estén relacionados; en ambos casos será de aplicación la normativa tributaria correspondiente, si bien, en el último, ello se hará a expensas del proceso penal. Con esto se evita la paralización del procedimiento de recaudación y el beneficio que se derivaría para el presunto infractor. En lo tocante a la no interrupción de la acción de cobro, MUÑOZ CUESTA la califica como una novedad “de mayor calado” y, en su virtud, el ente público defraudado puede continuar con la acción de cobro, pese a que exista un proceso penal, salvo que el órgano judicial –de oficio o a instancia de parte– acuerde la suspensión de las acciones ejecutivas, previa prestación de garantías o, excepcionalmente, sin ella, siempre que aprecie que se puede causar al presunto infractor un daño irreparable o de muy difícil reparación. Esta introducción pretendía, según la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, suprimir la situación de privilegio en que se encontraría el presunto defraudador, ya que la paralización de la acción de cobro constituía una prerrogativa por la que se retrasaba injustificadamente la liquidación de la deuda. Agregaba el autor citado que el ordenamiento comunitario exigía tal liquidación aunque se hallase pendiente un proceso penal, para evitar la paralización del cobro de deudas tributarias que constituyen recursos propios de la UE, por lo que la legislación nacional se ha acompasado a tal normativa.

Entre las voces críticas con este apartado 5, BOIX REIG⁷⁸⁸ ha indicado “la mala técnica legislativa”, así como “la desconfianza en la jurisdicción penal” y la quiebra del principio *ne bis in idem* en su vertiente procesal. De modo gráfico cuestiona “la milagrosa división de la cuota tributaria en dos”, afirma que se pueden dar resoluciones contradictorias en la jurisdicción administrativa y en la penal, con el riesgo de cosa juzgada, abunda en que se da una “primacía de la administración” y, a propósito de las facultades del órgano judicial para suspender la acción de cobro, las ha tildado como “paños calientes de complicada viabilidad procesal que pretenden encubrir la realidad, antes señalada, y que no consiguen desvirtuarla, que no es otra que la quiebra de los principios antes señalados y de la propia función del proceso penal en un Estado de Derecho”. En el apartado 6 del artículo 305 CP se introdujeron dos tipos atenuados, de aplicación potestativa para el juez o tribunal, como se desprende de la fórmula “*podrán imponer*”. En palabras de MUÑOZ CUESTA⁷⁸⁹, en ambas modalidades se condensan “los elementos propios de las atenuantes ordinarias previstas en los arts. 21 circ. 4ª y 5ª CP”, relativas, respectivamente, a la confesión de la infracción a las autoridades y a la reparación del daño causado por el delito, “añadiéndole otros elementos temporales y de consecuencias favorables para la administración tributaria y la administración de justicia”. Podemos apuntar que el primero resulta aplicable al obligado tributario o al autor del delito, cuando dentro del plazo de dos meses desde que ha sido citado como investigado, reconoce judicialmente los hechos y procede al pago de la deuda tributaria. Como se aprecia, es una atenuación condicionada al cumplimiento de un requisito temporal. Por su parte, el segundo inciso de este apartado contiene una previsión únicamente aplicable a los partícipes, ya que se precisa que tal individuo ha de ser una persona distinta del obligado tributario o del autor, y la conducta privilegiada consiste en colaborar de modo activo con una triple finalidad, que debemos reputar que es alternativa

⁷⁸⁷ MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reformaj” , *cit.*, pp. 3 y 4.

⁷⁸⁸ BOIX REIG, F.J., “Reflexiones sobrej” , *cit.*, pp. 371 y 372.

⁷⁸⁹ MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reformaj” , *cit.*, pp. 6 y 7.

y no cumulativa: i) la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, ii) el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o iii) la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito. Para CALVO VÉRGEZ⁷⁹⁰, con dicha regulación se pone fin a la situación anterior, en que se recogían tres subtipos agravados, pero no había ninguna atenuación específica, y el acusado habría de invocar las atenuantes genéricas del artículo 21 CP; así las cosas, a resultas de la reforma, tanto los autores como los partícipes pueden obtener una rebaja “sustancial”.

De una postura diametralmente opuesta participa BOIX REIG⁷⁹¹ quien, en consonancia con su concepción crítica de la reforma del año 2012, sostiene que este sistema de atenuación específica es “disfuncional”. Cuestiona que se busque la colaboración activa del partícipe y no del autor principal y compara las consecuencias penológicas de las circunstancias genéricas y de las específicas: en el caso de las genéricas son de obligada aplicación, frente al carácter potestativo que se consagra en el artículo 305.6 CP. Además, estima que la aplicación de estas últimas resulta perjudicial, no solo por ser facultativas, sino por el límite temporal a que se contraen y por su referencia a la “deuda tributaria”, y no a la “cuota defraudada”. Sostiene que se da un concurso aparente de normas, a resolver mediante el principio de especialidad a favor de la contenida en el precepto analizado, lo que considera perjudicial para el acusado. A su vez, razona que una vez transcurrido el plazo de dos meses ha de estarse al régimen general, lo que puede resultar más beneficioso para el sujeto investigado, por lo que opina que se trata de un “contrasentido”; no obstante, finaliza precisando que, frente a la postura de algunos autores, que entienden que transcurrido el plazo de dos meses no ha lugar a apreciar efecto atenuatorio alguno, aunque se repare el daño ocasionado o se colabore de modo activo, ello resulta conculcador del principio de igualdad, así como un entendimiento contrario al reo.

Por su parte, se añadió el artículo 305 bis⁷⁹² CP, en el que se consignaron tres tipos cualificados. La Exposición de Motivos de la LO estudiada consagró en su número III que *“Se consideran supuestos agravados aquellos en los que la cuantía de la cuota defraudada supere los seiscientos mil euros, límite cuantitativo apuntado por la jurisprudencia; aquellos en los que la defraudación se comete en el seno de una organización o de un grupo criminal; o en los que la utilización de personas, negocios, instrumentos o territorios dificulte la determinación de la identidad o patrimonio del verdadero obligado tributario o responsable del delito o la cuantía defraudada. Con la referencia expresa a paraísos fiscales y territorios de nula tributación se dota de mayor certeza y seguridad jurídica al precepto toda vez que se trata de conceptos ya definidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal”*. Asimismo, incluía una mención de gran relevancia

⁷⁹⁰ CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, pp. 12 y 13.

⁷⁹¹ BOIX REIG, F.J., “Reflexiones sobrej”, *cit.*, 369 y 370.

⁷⁹² Artículo 305 bis en redacción dada por la LO 7/2012: “1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros. b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal. c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito. 2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305. En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años”.

práctica, ya que, atendiendo al marco penológico, hasta seis años de prisión, según el artículo 131 CP, *“llevaría aparejado el aumento del plazo de prescripción a diez años para dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo”*. Como matiza CALVO VÉRGEZ⁷⁹³, con la nueva regulación desaparece la necesidad de que la estructura organizativa *“afecte a una pluralidad de obligados tributarios”*, y ello se ha sustituido por la referencia a que nos hallemos ante una organización o grupo criminal. Para MUÑOZ CUESTA⁷⁹⁴, la valoración de este precepto es positiva, ya que se opera una mejora en la sistemática, al separar tales conducta de los tipos básico y atenuados; además, la fijación de la cuantía de 600000 euros resulta más acorde con el principio de legalidad que la anterior referencia genérica a la *“especial gravedad atendiendo al importe de la defraudación”*. En lo tocante al incremento del plazo de prescripción refiere que permitirá a la Administración gozar de un mayor margen para presentar las querellas y denuncias, a la luz de la complejidad que acompaña a fraudes de cuantía elevada o cometidos en el seno de organizaciones o grupos criminales.

En último lugar hemos de destacar que el artículo 306⁷⁹⁵ CP también fue objeto de reforma y, como señala la Exposición de Motivos en su número III, tenía como finalidad *“aclarar la diferencia de la conducta típica con la prevista en el apartado 3 del artículo 305, y para refundir los actuales artículos 306 y 309 en un solo precepto. Los casos en los que la defraudación no alcance los cincuenta mil euros pero supere los cuatro mil euros son castigados como delitos en el apartado 3 del artículo 305 y en el artículo 306, desapareciendo la tipificación como falta de los actuales artículos 627 y 628”*. Así las cosas, debemos diferenciar⁷⁹⁶ el objeto del artículo 305.3 CP y el del precepto que analizamos. Mientras que en el primero alude a derechos de carácter tributario, en el artículo 306 CP se integran: i) la falta de pago de aquellas cantidades que han de ingresarse en el presupuesto de la UE, ii) la aplicación de los fondos obtenidos a una finalidad distinta –lo que en nuestros pagos sería el fraude de subvenciones– y iii) obtener indebidamente fondos, bien ocultando los datos que impedirían su concesión, bien falseándolos –también en este caso se trataría de un fraude de subvenciones–.

El siguiente retoque en la defraudación tributaria vino dado por la LO 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Dicha modificación fue leve y solo afectó al artículo 306 CP, en el que se añadió a las penas de prisión y multa, la siguiente sanción: *“la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años”*.

La última de las reformas legislativas se debe a la LO 1/2019 anteriormente transcrita, que nos ofrece la versión actualmente vigente. Sobre dicha norma debemos precisar que responde a la necesidad de transponer la regulación de la UE, en concreto, la Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017,

⁷⁹³ CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, p. 14.

⁷⁹⁴ MUÑOZ CUESTA, F.J., *“La reformaj”*, *cit.*, p. 7.

⁷⁹⁵ Artículo 306 CP en versión dada por la LO 7/2012: *“El que por acción u omisión defraude a los presupuestos generales de la Unión Europea u otros administrados por ésta, en cuantía superior a cincuenta mil euros, eludiendo, fuera de los casos contemplados en el apartado 3 del artículo 305, el pago de cantidades que se deban ingresar, dando a los fondos obtenidos una aplicación distinta de aquella a que estuvieren destinados u obteniendo indebidamente fondos falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubieran impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. Si la cuantía defraudada o aplicada indebidamente no superase los cincuenta mil euros, pero excediere de cuatro mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años”*.

⁷⁹⁶ CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, p. 15.

sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal, que supone la regulación armonizada de estos fraudes, así como la penalización de otras conductas íntimamente vinculadas con ellos: el blanqueo de capitales, el cohecho y la malversación. Como reza la Exposición de Motivos de esta LO en su número IV, “una de las primeras novedades que aporta la directiva es el aumento de la cuota defraudada para establecer la infracción penal contra la Hacienda de la Unión Europea, a cuyo efecto se han adaptado los correspondientes artículos”. En cumplimiento de aquélla se ha modificado el artículo 305.3⁷⁹⁷ CP en dos sentidos: añadiendo conductas típicas en su dicción y aumentando el umbral mínimo de la figura delictiva. En lo concerniente al primer aspecto, se aprecia que las formas comisivas, además de las recogidas en el apartado 1, son i) eludir el pago de cualquier cantidad que deba ingresar o bien, ii) que el autor disfrute de manera indebida de un beneficio obtenido legalmente, siempre y cuando tales hechos se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea. De esta breve mención se desprende que se ha producido una extensión del tipo, con lo que surgen dudas y solapamientos con el ámbito de aplicación del artículo 306 CP.

En este sentido, RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA⁷⁹⁸ ha subrayado que ante la no derogación o modificación del artículo 306 CP por la LO 1/2019, el legislador ni ha creado una regulación conjunta ni ha solucionado los problemas concursales, por lo que “(i) no consigue adaptar el ordenamiento penal español a los rangos cuantitativos de la Directiva 2017/1371/UE y (ii) genera [j] situaciones y distorsiones concursales”. Por lo que hace a la variación en los montos pecuniarios, el límite mínimo en el primer párrafo pasa de 50000 euros a 100000 euros. En segundo término, en el párrafo segundo, en consonancia con semejante incremento, se eleva la cifra que da lugar a persecución penal, y pasa de la horquilla anterior, de más 4000 euros a 50000 euros, a la representada por las cantidades superiores a 10000 euros y que no excedan de 100000 euros.

Como hemos podido apreciar, a lo largo de esta evolución legislativa se ha producido un engrosamiento del ámbito típico, se han depurado elementos técnicos y la legislación nacional se ha visto influenciada, como no podía ser de otro modo, por la normativa de la UE. Sin perjuicio del análisis detallado de las conductas que llevaremos a cabo a continuación, en este apartado inicial o introductorio debemos reseñar que el resultado de la evolución son preceptos excesivamente largos, plagados de normas penales en blanco, y que obligan a acudir a la normativa tributaria para aprehender el total contenido de las conductas. Se trata, por tanto, de figuras delictivas complejas, que requieren el análisis de normativa extrapenal, en los que se entrecruzan elementos de los órdenes administrativo y penal, por lo que es preciso efectuar un deslinde a la hora de interpretar semejantes conceptos y términos. En definitiva, podemos convenir con DE LA MATA BARRANCO⁷⁹⁹ en que en el proceso de tipificación del delito de defraudación tributaria, tras las reformas operadas, se dan cuatro notas características: i) el aumento

⁷⁹⁷ Artículo 305.3 CP, en su versión actualmente vigente, dada por la LO 1/2019: “3. Las mismas penas se impondrán a quien cometa las conductas descritas en el apartado 1 y a quien eluda el pago de cualquier cantidad que deba ingresar o disfrute de manera indebida de un beneficio obtenido legalmente, cuando los hechos se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cien mil euros en el plazo de un 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 este apartado. Si la cuantía defraudada no superase los cien mil euros pero excediere de diez mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triple de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años”.

⁷⁹⁸ RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, G., “LO 1/2019: El olvido del legislador y las consecuencias de no modificar o derogar el art. 306 CP”, *Diario La Ley*, núm. 9371, 2019, p. 4.

⁷⁹⁹ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delitoj” , *cit.*, pp. 2 y 3.

progresivo de las penas, tanto de prisión como de multa, con su reflejo en el plazo de prescripción. ii) La aceptación de la regularización tributaria, que da lugar a una exención o a una atenuación –ordinaria o extraordinaria– de la responsabilidad penal. iii) La concreción de la responsabilidad civil, que se puede extender a aquellas cantidades que no provienen del delito, y en la que se ha producido una especificación del modo de delimitar su cuantía y del modo de proceder a su cobro. iv) La previsión de la responsabilidad penal de las personas jurídicas que cometan esta infracción.

2.- El bien jurídico protegido

2.1.- Marco normativo y precisiones conceptuales

Antes de exponer las distintas teorías que se han propuesto para explicar cuál es el interés jurídico tutelado por el delito de defraudación tributaria, es preciso que tomemos en consideración el marco constitucional de referencia y, a continuación, esbochemos algunos de los principios del ordenamiento tributario, que nos servirán para delimitar con una mayor precisión los elementos conceptuales básicos que se abordarán en las páginas sucesivas. La justificación de este proceder se basa en la propia estructura del delito de defraudación tributaria: se trata de un tipo plagado de elementos normativos, norma penal en blanco que nos obliga a realizar una remisión a normativa extrapenal –de naturaleza tributaria–, por lo que es menester que se tengan unas mínimas nociones de dicho sector del ordenamiento administrativo.

El punto de partida obligado es el artículo 31 de la CE, incardinado en la Sección 2ª, “*De los derechos y deberes de los ciudadanos*”, del Capítulo 2º, “*Derechos y Libertades*”, del Título I, “*De los derechos y deberes fundamentales*”. Por tanto, no goza de la protección reforzada que la Carta Magna atribuye a los preceptos contenidos en la Sección 1ª del meritado capítulo. Dicho lo cual, hemos de consignar aquí el tenor literal del precepto en cuestión, que establece: “*1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

De este artículo se extraen una serie de importantes consecuencias en materia tributaria y de gasto público que, siguiendo a NIETO MONTERO⁸⁰⁰, podemos sintetizar en los siguientes puntos: i) se contienen los principios rectores de la actividad financiera de los entes públicos, ii) constituye un hito el tratamiento conjunto de los aspectos relativos a los ingresos y a los gastos, contemplando la actividad financiera como un todo; iii) contiene un principio formal –reserva de ley–, y varios principios materiales, tanto para los ingresos tributarios –capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad–, como para el gasto público –que se concretan en asignación equitativa, economía y eficiencia–. No obstante, estos no son los únicos principios de

⁸⁰⁰ NIETO MONTERO, J.J., “El artículo 31 de la Constitución española: ¿otra víctima de la crisis económica?”, *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. Extra 1, 2013, pp. 371 y 372.

naturaleza constitucional que son directamente aplicables a la materia financiera, sino que existen otros que han adquirido mayor protagonismo con el paso del tiempo, pese a su carácter general. Así, podemos citar la seguridad jurídica, la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos o la necesidad de proporcionalidad.

En segundo término y en conexión con el referido artículo 31 CE, la norma de referencia a la que se harán continuas remisiones y alusiones a lo largo de este capítulo es la LGT. Interesa resaltar únicamente aquí el inicio de su Exposición de Motivos, en que se describe dicha norma de la siguiente manera: *“La Ley General Tributaria es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes. Desde su aprobación, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, ha sido objeto de diversas modificaciones que han intentado adaptar esta disposición legal a los cambios experimentados en la evolución del sistema tributario”*.

Así las cosas, una vez que hemos enunciado los elementos normativos esenciales en materia de principios del ordenamiento tributario, debemos conectar el precepto constitucional aludido con el artículo 3.1⁸⁰¹ LGT, que bebe necesariamente de él, y en el que se recogen tales principios, si bien con una serie de matizaciones. Del análisis combinado de ambos artículos, siguiendo a PORTILLO NAVARRO⁸⁰², podemos resumir los principios tributarios del siguiente modo: cuando se alude a la capacidad de pago se pone de manifiesto que cada individuo ha de contribuir de acuerdo con su capacidad económica, de carácter individual. Es el principio esencial y los demás giran en torno a él. A su vez, cuando se indica que el sistema tributario debe ser “justo”, ha de conectarse con los valores superiores del ordenamiento jurídico español; se trata del marco en el que se desenvuelve la relación tributaria entre la Administración y el ciudadano. En tercer lugar se alude al principio de generalidad, que implica que todas las personas –tanto naturales como jurídicas– han de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y que las excepciones a dicha carga solo se pueden deber al “desarrollo de la política social o económica” o, en segundo término, porque ello responda a cuestiones técnicas del impuesto.

Como cuarto aspecto cabe hablar del principio de igualdad, que conlleva la existencia de una “equidad horizontal” en el tributo, es decir, debe tratarse del mismo modo a aquellas personas que estén sometidas al gravamen y que se hallen en la misma situación. Por lo que hace al quinto elemento, la progresividad de los tributos, se traduce en que los individuos con mayor capacidad de pago deben pagar más, y en una proporción superior, que aquéllos que ostenten una capacidad inferior. El antepenúltimo de los principios es el de no confiscatoriedad, que significa que no se puede exceder la renta del obligado tributario a la hora de imponer la carga tributaria, y proscribire que dicho sujeto haya de proceder a la enajenación de parte de su patrimonio para hacer frente al pago del tributo. El séptimo principio es de orden formal, a saber, el principio de legalidad, y se cumple cuando las prestaciones personales o patrimoniales se establecen por norma con rango de ley. En último lugar, el principio de seguridad jurídica se materializa en la inexistencia de “abuso o parcialidad en la regulación y aplicación de los tributos”.

Otro elemento trascendental a tener en cuenta viene representado por el concepto que manejamos de Hacienda Pública, lo que resulta esencial a efectos hermenéuticos,

⁸⁰¹ Artículo 3.1 LGT: *“1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”*.

⁸⁰² PORTILLO NAVARRO, M.J., *Manual de fiscalidad: teoría y práctica*, 11ª ed., Tecnos, Madrid, 2018, pp. 30 y 31.

como se desprende de la propia rúbrica del Título en que se ubica la conducta típica objeto de estudio. Sin perjuicio de que en las líneas subsiguientes se retome este análisis, en este apartado introductorio debemos dejar constancia de los diversos entendimientos que se pueden dar sobre ella. Del modo más sintético posible se pueden dar 3 definiciones clásicas⁸⁰³ de la Hacienda Pública: i) en sentido objetivo sería “el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico de los que es titular un ente público”. ii) Desde una vertiente subjetiva, se trata del “ente público titular de estos derechos y obligaciones”, bien sea institucional o territorial y, aun dentro de este último grupo, cabría diferenciar entre Hacienda Pública estatal, autonómica o local. iii) En tercer lugar, en lo tocante a la dimensión funcional, se concibe como “la actividad del ente público dirigida a la obtención de ingresos y la realización de gastos para la satisfacción de las necesidades colectivas”, por lo que se concreta en la “actividad financiera pública”. Al hilo de esta clasificación ha surgido una viva polémica doctrinal que debate sobre el bien jurídico tutelado en el delito de defraudación tributaria. Desde la postura minoritaria que ha negado la existencia de un verdadero interés jurídicamente protegido, hasta aquellos postulados que lo relacionan con la vertiente objetiva del concepto, o bien, los que se circunscriben al ámbito funcional, pasando por aquellos enfoques que estiman que el delito habría de incardinarse en sede de delitos contra el patrimonio, siendo la perjudicada la Hacienda Pública. Como podemos observar, existe una pluralidad de puntos de vista y de consideraciones, lo que nos obliga a efectuar una visión de cada uno de ellos para, a continuación, llevar a cabo nuestra adhesión motivada.

No obstante, con carácter previo al análisis propiamente dicho del bien jurídico, debemos consignar de forma somera las razones que llevaron al legislador español a la tipificación del delito de fraude tributario en el año 1977, lo que se halla en íntima conexión con el objeto de este apartado, y le confiere una base argumental de la que no se puede prescindir si se desea realizar una exposición completa. En esta explicación seguiremos a SERRANO GÓMEZ⁸⁰⁴, quien apuntó en su monografía sobre el fraude tributario del año 1977 cuáles eran las razones a favor y en contra de la criminalización de semejante figura delictiva. Entre los argumentos contrarios a su inclusión en el texto punitivo anotaba que se habían propuesto los siguientes: i) “en determinado nivel de cultura y de educación social se considera que la infracción tributaria no alcanza el grado de antijuridicidad necesario”, ii), era más conveniente acudir a la vía administrativa para su represión, iii) se daba una “subestimación político-social del carácter antijurídico de la infracción”, iv) existía un “criterio pragmático de distribución de poderes y de competencias”, v) la falta de pago de la multa no habría de llevar consigo una pena privativa de libertad, vi) se pretendía evitar la existencia de antecedentes penales y vii) se perseguía una mayor flexibilidad que la que se daba en un procedimiento judicial. Como podemos observar, se trata de argumentos carentes de solidez, formales y que denotan un trasnochado clasismo, en cuanto efectúa una alusión a la clase social, del todo punto innecesaria para valorar la antijuridicidad de una conducta. El propio SERRANO GÓMEZ refutaba estas infundadas razones y sostenía que era precisa una reforma fiscal en España, que habría de “ir acompañada de la criminalización de determinadas formas de fraude fiscal, pues, de lo contrario, puede fracasar el sistema fiscal más perfecto”.

A la hora de enumerar los argumentos a favor de tipificar el fraude tributario, recogía los siguientes: en primer lugar, como fundamento de Derecho positivo destacaba que determinadas conductas ya estuvieron penalizadas, fueron destipificadas –v.gr., el contrabando, que se recogía en una ley penal especial del año 1929 y que desde el año

⁸⁰³ MACHO PÉREZ, A.B., *Vademécum de Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, p. 75.

⁸⁰⁴ SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario...*, cit., pp.143-154.

1959 pasó a ser una infracción administrativa– y no existiría obstáculo para que volviesen a estar consagradas en el texto punitivo. En cuanto a los argumentos de corte político-social, citaba: i) la “función ético-social” del impuesto, que habría de ser protegida por el Derecho Penal, ii) el “carácter público del impuesto”, lo que lo aproximaba al ilícito penal y lo alejaba del administrativo; iii) el cumplimiento de las funciones por el Estado requiere de la recaudación de impuestos, que se convierte en fuente fundamental de financiación. iv) La ausencia de los medios económicos –entre cuyas causas figuraría el fraude tributario– podría dar lugar a situaciones de crisis social, paro o recesión económica –“con sus repercusiones criminógenas”–, y ello podría acarrear “convulsiones políticas”. v) Se persigue una mejor distribución de la riqueza entre las clases sociales, por lo que concurriría una “función de justicia social”. Tras esta cita, consideraba dicho autor que tales principios eran “suficientes” para justificar la tipificación penal de algunas formas de fraude fiscal, lo que era aceptado con carácter general por la doctrina, y que ya tenía plasmación en otros ordenamientos penales relevantes de nuestro entorno, tales como el alemán o el francés.

2.2.- Tutela penal innecesaria

Como acabamos de ver, con anterioridad a la reforma del CP del año 1977 se debatía sobre la necesidad o no de la incorporación como delito del fraude tributario. En esta línea resulta muy revelador el Dictamen del Consejo de Estado de 30 de noviembre de 1956⁸⁰⁵, en el que, de modo contundente, se reflejaba que: *“Mas, cualquiera que sea la finalidad y eficacia del texto de 1929, la Administración Fiscal hubo de percatarse pronto de que la teórica perfección del mismo estaba en pugna con la realidad. El rigor que implicaba el tratamiento penal de la infracción fiscal, lejos de resultar una eficaz garantía del cumplimiento de la obligación tributaria, frenaba en los encargados de aplicar la Ley la lógica finalidad de asegurar aquel cumplimiento mediante la sanción oportuna. Ello, aparte de la eventual consideración de orden teórico de la inadecuación del orden criminal para sancionar lo que en la conciencia de la sociedad no revista el peligro ni entrañe las graves consecuencias que justifican el tratamiento penal”*. De este fragmento se extrae la motivación del órgano consultivo estatal para desaconsejar la tipificación del delito fiscal: en primer término se alude al “rigor” del tratamiento penal, de donde se deduce que la infracción tributaria era considerada como secundaria o menor y que atentaría contra toda proporcionalidad su represión en vía penal. La segunda razón que apunta no deja de resultar paradójica, por cuanto se ponía en tela de juicio la profesionalidad de los funcionarios públicos mediante el término eufemístico “frenaba” para referirse a una dejación de funciones con carácter ilícito. El tercer argumento resultaba difuso, ya que se extraía que “la conciencia de la sociedad” no consideraba dicho comportamiento como grave ni, por ende, merecedor de pena.

Sin perjuicio de ello, un grupo de autores se mostró contrario a la incorporación de tales conductas en el texto punitivo. Entre ellos merece una especial atención QUINTANO RIPOLLÉS, quien plasmó su oposición a la tipificación del fraude fiscal. SERRANO GÓMEZ⁸⁰⁶ ha sintetizado los postulados de este relevante autor, concretando en cuatro los motivos alegados: el más relevante, lo ubicaba en la culpabilidad, ya que entendía que tiene un papel trascendental en el ordenamiento penal, mientras que en las

⁸⁰⁵ SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario...*, cit., p. 145, transcribe de modo literal el texto del dictamen, modelo que seguimos en nuestra exposición; no obstante, la cursiva es nuestra.

⁸⁰⁶ SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario...*, cit., pp. 146 y 147.

“infracciones de tipo contributivo no desempeña apenas ninguno”. Como segunda idea se centraba en la finalidad retributiva de la pena y la ponía en conexión con la defraudación tributaria, concluyendo que en ella la sanción no tenía por objeto la realización de una función de justicia y de retribución. Como tercer motivo mencionaba que las personas jurídicas no podían delinquir, y que ello no se podría tener en cuenta en materia fiscal. Por último, una razón pragmática, por cuanto aconsejaba que no debía sobrecargarse más el Derecho Penal. A estas razones se oponía SERRANO GÓMEZ afirmando la relevancia de la culpabilidad y de la finalidad de retribución, así como su presencia en el delito fiscal. Lamentaba que no se hubiese hallado una fórmula en dicha fecha para que las personas jurídicas respondiesen penalmente y, en lo tocante al argumento del ensanchamiento del ordenamiento penal respondía que, en efecto, se encontraba “muy dilatado”; sin embargo, puntualizaba certeramente que la ONU no pedía la descriminalización del fraude fiscal, sino todo lo contrario, por lo que concluía que había llegado el momento de su tipificación, ya que dicha figura tenía “su criminología propia” y que era común a todos los países.

Otros autores también manifestaron su opinión discrepante con la criminalización aludida. Podemos seguir en este punto a LÓPEZ MEDEL⁸⁰⁷, quien efectuó una crónica de la *X Semana de Estudios de Derecho Financiero*, cuyas sesiones se celebraron en Madrid entre los días 8 y 13 de enero de 1962, y en las que se abordaron los aspectos penales de la infracción tributaria: volvemos a mencionar a QUINTANO RIPOLLÉS, quien destacó que a dicha infracción le faltaban la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad, y que en dicho momento no existía en la opinión pública una “conciencia fiscal”. En segundo lugar, FERNÁNDEZ MONTES analizó la figura de la persona responsable y la equiparación “con todas las consecuencias” entre el “infractor fiscal” y “el delincuente”, y llegó a la conclusión de que “responden a mentalidades, idiosincrasia y propósitos distintos”. No obstante, dentro de dicha línea de pensamiento hubo algún autor que matizaba sus consecuencias, como MAURETA, quien apostaba por una aproximación entre lo tributario y lo penal en materia de infracciones, pero recordando que el Derecho comparado “convida a una discriminación más y mejor que a una generalización”.

2.3.- *La funcionalidad de la Hacienda Pública como bien jurídico protegido*

Como hemos dicho con anterioridad, las tres descripciones de la Hacienda Pública resultan esenciales a la hora de determinar el interés jurídico tutelado. Por lo que respecta a la vertiente funcional, MUÑOZ CONDE⁸⁰⁸ defiende que la rúbrica del Título XIV “se refiere a dos bienes jurídicos distintos aunque de la misma naturaleza”, cifrados en la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Centrado en la Hacienda Pública opina que el interés protegido en los tipos penales es “la funcionalidad de la misma”, en sus dos vertientes, es decir, la concerniente al ingreso y la relativa al gasto. En concreto, afirma que concurre “el interés en que el reparto de la carga tributaria se realice de acuerdo con los modos y formas fijados por la ley, conforme al principio de capacidad económica”; en este sentido, en el fraude fiscal, consagrado en los artículos 305 y 305 bis CP, se lesiona “la recaudación tributaria correspondiente a cada una de las figuras tributarias que integran el sistema”. Mientras que en el “obstruccionismo fiscal” –el delito contable del

⁸⁰⁷ LÓPEZ MEDEL, J., “La naturaleza de la infracción tributaria y el impuesto de Derechos reales”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 418-419, marzo-abril 1963, pp. 221 y 222.

⁸⁰⁸ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal...*, cit., p. 900.

artículo 310 CP– el ataque se materializa en la “obstaculización al desarrollo normal de la función tributaria”. Por otro lado, dicho autor detalla que en la vertiente del gasto público, el delito de fraude de subvenciones persigue la “asignación equitativa de los recursos públicos y su programación conforme a los criterios de eficiencia y economía”.

En términos análogos, para BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE⁸⁰⁹, en el fraude fiscal –al igual que en el fraude de subvenciones y en el delito contable– se protege la Hacienda Pública, pero no en su configuración estática, sino en un sentido dinámico, concebida como “asignación equitativa de los recursos públicos y su programación conforme a los criterios de eficiencia y economía”. Por este motivo entiende que no se protege únicamente el patrimonio estatal, sino que “estamos ante un bien jurídico difundido, del que somos titulares todos los miembros de la comunidad”. Para cimentar dichos postulados agrega que el incumplimiento de la función recaudatoria o de realización del gasto público “repercute negativamente sobre los beneficios que cada ciudadano espera obtener de la actuación del Estado en la vida social”, por lo que incardina tales tipos entre los delitos socioeconómicos. Anota que frente a esta postura, otros autores equiparan el objeto material con el bien jurídico protegido, lo que subyace en las “tesis patrimonialistas”, que identifican la Hacienda Pública con el patrimonio estatal. Por su parte, TIEDEMANN⁸¹⁰ subraya que en este ámbito se suele citar como bien jurídico tutelado “el interés público en una recaudación tributaria completa y en tiempo oportuno” o, en otros términos, “la pretensión de esto por el acreedor tributario”. A ello contraponen el autor alemán que otro sector doctrinal se centra en “la lesión de los deberes de colaboración del individuo”, mientras que también se cita como objeto de protección “la lesión de los fines económicos y político sociales perseguidos con la recaudación tributaria”, lo que entroncaría de lleno con los enfoques funcionales.

Dentro de este grupo destaca CHOCLÁN MONTALVO⁸¹¹, quien anota que la naturaleza falsaria del delito se había descartado desde el año 1985, por lo que un grupo de autores atendía a postulados patrimonialistas, si bien, dentro de tal sector, se pasó de una concepción del patrimonio privado hacia un patrimonio público, “lo que permite otorgarle autonomía sistemática frente a los delitos contra la propiedad”. Sin embargo, observa que “mayoritariamente” se defiende una concepción del delito fiscal que parte de una perspectiva o punto de vista “institucional”, es decir, supraindividual. Por este motivo, el bien jurídico no se identifica con el Erario Público, sino que ha de atenderse a la Hacienda Pública “entendida en su sentido dinámico como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público”. Así, la función del tributo sería el objeto de protección por el Derecho Penal. Esta naturaleza estrictamente socioeconómica del delito de defraudación tributaria se ve corroborada formalmente por la propia ubicación sistemática del Título analizado. Asimismo, por el hecho de que la jurisprudencia haya excluido su calificación como delito contra el patrimonio a la hora de apreciar la continuidad delictiva del artículo 74.2 CP.

A estas consideraciones suma que este punto de vista se completa con un fundamento constitucional del delito fiscal, para lo que toma en consideración el tenor literal del artículo 31 CE y cita que, según la STC 50/1995, el castigo del fraude tributario se conecta con el deber general de contribuir reflejado en la Carta Magna. Continúa su exposición poniendo de manifiesto que el incumplimiento del deber constitucional se denomina defraudación, refiere que “en la lesión del principio de solidaridad reside el

⁸⁰⁹ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., “Consideraciones sobre el delito fiscal en el Código Español”, *THEMIS: Revista de Derecho*, núm. 32, 1995, p. 73.

⁸¹⁰ TIEDEMANN, K., *Manual de Derecho...*, cit., pp. 267 y 268.

⁸¹¹ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 63-66.

injusto del delito fiscal”, pero, posteriormente, corrige dicha apreciación y concluye que, en realidad, el contenido de injusto no reside en el propio quebranto en sí, “sino en el dato adicional de que la generalización de comportamientos de esta clase afectaría a la realización de los fines que el Estado pretende cumplir con los recursos públicos que le proporciona el sistema tributario”. Por este motivo, considera que los tributos cumplen una función esencial en el Estado Social y Democrático de Derecho, lo que justifica su tutela penal. Puntualiza en último lugar que el bien jurídico tutelado guarda una estrecha conexión con la “realización de la política presupuestaria”, es decir, “con la necesidad de garantizar que pueda cumplirse el programa de los ingresos y los gastos a que se refiere el Presupuesto”, y acaba anotando que, en todo caso, “el bien jurídico es la recaudación completa de los impuestos particulares y no la recaudación fiscal total”.

También participa de esta concepción GIL MARTÍNEZ⁸¹² ya que, al enumerar las características del delito fiscal, subraya que éste tiene como finalidad “proteger la actividad recaudatoria del Estado, a través de la Administración de la Hacienda Pública”, y añade que debe respetarse el sistema impositivo, al que se someten todos los ciudadanos en el cumplimiento de sus deberes de naturaleza tributaria, y que se ofrece la cobertura o amparo penal “cuando concurren los requisitos punibles, a la obligación contributiva para el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente”, por lo que lleva a cabo una remisión completa al artículo 31 CE. Otros autores⁸¹³ han defendido una línea argumentativa similar, por cuanto sostienen que toda defraudación fiscal implica “un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas”. Así, pese a que asuman que el perjuicio final sea económico, frente al sector doctrinal que propugna la tesis patrimonial y que se centra en la Hacienda Pública como sujeto pasivo, afirman que la justificación de la pena a imponer se encuentra “en la inadmisibles vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática”.

A su vez, resulta digna de reseña la opinión de QUERALT JIMÉNEZ⁸¹⁴, para quien el bien jurídico tutelado se cifra en “la capacidad recaudatoria de las Haciendas públicas”. En su opinión, los ataques constitutivos de ilícito penal se dirigen frente a “la capacidad económica de ingresos de dichos entes públicos”, y estima que es un interés “puramente instrumental”. Por ello, considera que se trata de una tipología delictiva de naturaleza socio-económica. A la hora de fijar la razón de la incriminación de estos comportamientos anota que se basa “en el levantamiento de las cargas públicas de modo acorde con la capacidad económica de cada cual, sin que el sistema fiscal tenga en ningún caso alcance confiscatorio”, por lo que efectúa una síntesis entre lo preceptuado en el artículo 31 CE y el contenido del artículo 3.1 LGT. A su vez, se muestra beligerante con las posturas patrimonialistas dado que, tras rechazar la equiparación del fraude fiscal con el delito de estafa –explicando que el perjuicio resulta “difícilmente apreciable”–, afirma que el tipo estudiado no es un delito patrimonial, por lo que “el enfoque patrimonialista no es correcto” y “no es concebible la defraudación como resultado de una acción”. Atiende a la magnitud de la cantidad manejada por el Erario Público y defiende que no se puede hablar “seriamente” de existencia de perjuicio en relación con una defraudación fraudulenta concreta, sino que habrá de atenderse a una pluralidad o conjunto, lo que es

⁸¹² GIL MARTÍNEZ, A., “Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 64, 2004 (Ejemplar dedicado a: La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública), p. 310.

⁸¹³ LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J. (dir.), ENCINAR DEL POZO, M.A./VILLEGAS GARCÍA, M.A. (coords.), *op. cit.*, p. 1731.

⁸¹⁴ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal...*, *cit.*, pp. 804 y 810.

contrario al principio de culpabilidad por el hecho, ya que cada sujeto responde únicamente por su declaración, y no por la de los demás.

En un ejercicio de concisión merecedor de alabanza, GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO⁸¹⁵ observan que el objeto de tutela en el fraude tributario viene representado por “la faceta recaudadora que ejercen las Haciendas Públicas, tanto nacional como autonómicas, forales o locales, mediante el cobro de tributos que posteriormente destinan a sufragar el funcionamiento de la Administración Pública”. Como podemos observar, resumen de modo notable los postulados que hemos denominado funcionales, poniendo el acento no solo en la faceta relativa a los ingresos, sino destacando que su finalidad es atender a los gastos del sector público. En una línea similar hemos de mencionar a GARCÍA NOVOA⁸¹⁶, quien rechaza que nos hallemos ante un delito patrimonial, ya que ello lo reconduciría al “molde de los delitos contra la propiedad, que responden a la tutela de derechos individuales y no a intereses generales”; añade que, puesto que el tributo es una restricción al derecho de propiedad, semejante línea doctrinal nos llevaría a “conclusiones erróneas”. A ello suma que la naturaleza patrimonial no justifica la impunidad de las defraudaciones inferiores a 120000 euros. Tras estas matizaciones advierte que tampoco es dable considerar, sin más, que se trata de un delito contra el orden económico, sino que ha de partirse de las peculiaridades del Derecho Tributario. Participa de la opinión de PÉREZ ROYO, al considerar que este tipo protege la Hacienda Pública considerada “no como conjunto patrimonial, sino como titular de funciones públicas”.

GARCÍA NOVOA continúa su exposición subrayando que el bien jurídico tutelado es “la función tributaria, entendida como actividad administrativa establecida legalmente y que tiene como finalidad aplicar los tributos”. Para justificar dicha posición acude a la jurisprudencia constitucional que legitima la lucha contra el fraude fiscal, como medio para garantizar que todos contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos. Desde una visión técnica matiza que la función tributaria ha ido evolucionando a lo largo del tiempo, y que se ha pasado de un modelo en el que los procedimientos administrativos se basaban en las liquidaciones operadas por la Administración Tributaria, en los que el contribuyente tenía un papel limitado a poner en conocimiento de la entidad pública cuestiones fácticas, a otro paradigma en los que se atribuye a aquél, y a los restantes obligados tributarios, un mayor protagonismo, tanto en las autoliquidaciones como en las obligaciones de colaboración, puesto que se han añadido las repercusiones, las retenciones y otros deberes adicionales de información. De ello infiere que, en todo caso, el tipo de injusto ha de incluir, como un momento necesario en su realización, “la vulneración de algunos deberes que en el marco de dicha función se imponen a los particulares”, tanto del de pago, como de alguno de los múltiples deberes formales, que permiten conocer a la Administración la existencia de la deuda y su cuantía.

Podemos citar, además, otros autores que, si bien realizan una exposición descriptiva, sin efectuar una toma de postura, arrojan algunos datos de interés a los efectos de nuestro estudio. En este orden de ideas, GALLEGO SOLER⁸¹⁷ enumera las posturas doctrinales que ha suscitado la problemática relativa al bien jurídico en este delito y, tras referir que las posturas patrimonialistas –con sus diversos matices– son las mayoritarias en la doctrina, les formula tres preguntas de gran relevancia: i) no justifican “por qué las “defraudaciones” en el ámbito de otros ingresos públicos no tributarios se tienen que

⁸¹⁵ GALÁN MUÑOZ, A./CASTAÑO NÚÑEZ, E., *op. cit.*, p. 252.

⁸¹⁶ GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, pp. 41-43.

⁸¹⁷ GALLEGO SOLER, J.I., *op. cit.*, pp. 1046 y 1047.

reconducir a malversaciones”; ii) se cuestiona también “por qué el resto de infracciones contra elementos patrimoniales públicos no tienen un umbral cuantitativo” que sirva de frontera entre el ilícito administrativo y el penal. iii) “Por qué no se pueden acumular cantidades defraudadas en la cuota de distintos tributos o, en los tributos periódicos no se pueden acumular cuotas correspondientes a diversos períodos impositivos”. Por otro lado, BLANCO CORDERO⁸¹⁸ lleva a cabo una visión global o de conjunto a propósito de la controversia suscitada. A la hora de explicar las posturas funcionales refleja que existen varios matices entre los autores dentro de este grupo. En primer lugar, PÉREZ ROYO se centra en la Hacienda Pública como “titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria”; en segundo término, cita a ARROYO ZAPATERO, quien limita el alcance de dicha función a su aspecto recaudatorio. La siguiente mención es conjunta, a BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE y a FERRÉ OLIVÉ, quienes propugnaban que, además de la faceta recaudatoria, habría de ser tenida en cuenta la “realización del gasto público”. A estas tres visiones dentro del mismo polo agregaba la de SUÁREZ GONZÁLEZ, que calificaba como “original solución de compromiso”, ya que dicho autor concretaba el interés tutelado en “la función que tiene asignada el tributo”, y que tales funciones son la financiera, de justicia y la político-económica. Pese a que el elemento patrimonial como objeto de tutela se encuentre relegado a un segundo plano, SUÁREZ GONZÁLEZ no lo excluye del todo, dado que añade a las tres funciones antedichas la “función patrimonial”, concebida “en cuanto instrumento al servicio de la obtención de ingresos para la Hacienda Pública”.

Para finalizar el repaso doctrinal podemos citar a COLINA RAMÍREZ⁸¹⁹, quien apunta que la función de la Hacienda Pública no es, frente a lo defendido por algún autor, meramente administrativa, sino que engloba la redistribución de la renta, lo que le confiere naturaleza constitucional, por lo que cumple “un fin social específico, que se traduce al bienestar del individuo en sociedad”; por este motivo, los delitos contra la Hacienda Pública causan graves disfunciones sociales. A la hora de enumerar las ventajas que ofrece esta línea argumental, señala: i) esta noción de bien jurídico es aplicable a todos los delitos contra la Hacienda Pública. ii) En estas figuras no siempre se afecta al patrimonio, ya que su finalidad no es solo la recaudación de ingresos, sino que persigue “garantizar el cumplimiento efectivo por parte de los sujetos pasivos del impuesto”. iii) También se pone de relieve que esta concepción pone en conexión inmediata el objeto de protección con los valores establecidos en la Carta Magna, ya que se tutela de modo efectivo el artículo 31 CE.

Debemos significar, además, que esta postura ha sido acogida en algunas resoluciones de la Sala 2ª del TS. A título meramente ejemplificativo podemos citar el FD 37º de la STS 974/2012⁸²⁰. En esta línea podemos incluir aquellas resoluciones que aluden al principio de solidaridad en materia fiscal, ya que tiene presente la redistribución de la renta y, en último término, la propia actividad financiera. Como muestra de esta

⁸¹⁸ BLANCO CORDERO, I., “Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social”, *Eguzkilore: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, núm. 14, 2000, pp. 7 y 8.

⁸¹⁹ COLINA RAMÍREZ, E.I., *La defraudación tributaria en el código penal español (análisis dogmático del artículo 305)*, Tesis doctoral, Universidad de Sevilla, 2009, pp. 339 y 340.

⁸²⁰ FD 37º de la STS 974/2012: “En el delito fiscal en relación al bien jurídico la jurisprudencia habla de la íntima relación que guarda con la función que los tributos cumplen en un Estado Democrático de Derecho, subrayando que el incumplimiento de las prestaciones patrimoniales de carácter público está presente en el tipo del injusto de este delito. De entre las diversas hipótesis que han marcado el bien jurídico protegido -fe pública, el deber de lealtad, el palmario, la función del tributo en el Estado de Derecho- es la Hacienda Pública el que prevalece, pero no desde una perspectiva exclusivamente patrimonial sino del interés del Estado y de la propia Hacienda Pública de que la carga tributaria se realice con los modos fijados en la Ley, se protege, en consecuencia, el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público”.

postura podemos traer a colación la STS 643/2005⁸²¹. En último lugar, podemos recordar la STS 1807/2001⁸²², en la que el bien jurídico tutelado en los delitos contra la Hacienda Pública se cifra en el sostenimiento de los gastos públicos –ex artículo 31 CE–, así como en el cumplimiento de los fines que dicha Hacienda tiene asignados.

2.4.- Posturas patrimonialistas

Este sector doctrinal es el mayoritario en la actualidad. Centra su atención en la vertiente patrimonial de la Hacienda Pública. Podemos comenzar su estudio con BAJO FERNÁNDEZ⁸²³, quien anota que el bien jurídico es un patrimonio concreto, el Erario Público. Tras esta afirmación observa que nos encontramos ante una cuestión debatida entre los autores, que han propuesto variadas fórmulas: la Hacienda Pública en su vertiente patrimonio como “sistema de recaudación de ingresos y de realización del gasto público”, –otros “más difusos”– las funciones de los tributos o la función del patrimonio público en un Estado social y democrático de Derecho, el deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente al Estado derivado del artículo 31.1 CE, o bien, “la aportación equitativa de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos”. Sin embargo, rechaza tales ideas, estimando que dichos objetos de protección se encuentran en un “segundo plano”, y concreta el bien jurídico directamente protegido en el patrimonio de las Haciendas Públicas. A mayor abundamiento consigna que no solamente se produce una disminución de dicho valor económico, sino que ello genera consecuencias en la “política económica social”, ya que afecta al ahorro, a la inversión, o a la distribución de la Renta Nacional, entre otros. No obstante, precisa que la afectación no recae sobre el derecho de crédito de las Haciendas Públicas, dado que “no basta con lesionar el derecho de crédito, sino que es necesario producir un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local”.

Frente al rechazo del paralelismo entre el delito fiscal y el delito de estafa, BAJO FERNÁNDEZ razona que la simetría únicamente aparece en que en la defraudación tributaria se da un engaño y un perjuicio –al igual que en la estafa–, si bien niega que se trate de una estafa especial frente a la Hacienda Pública, defiende que la concurrencia de las formas de engaño le asimila en algunos aspectos a aquél. En todo caso manifiesta que las consecuencias del fraude fiscal afectan a todo el orden socioeconómico. En dicha senda agrega que este tipo menoscaba “las posibilidades de llevar a cabo una política financiera y fiscal justa”, que el infractor incumple el deber constitucional de contribuir y que, en semejante supuesto, ello afecta a la asignación del gasto público con respeto a los principios de equidad, eficiencia y economía, por lo que este desequilibrio genera un “desorden económico”, y sentencia que, en todo caso, “el Erario Público, solo es digno de protección a través del delito fiscal en la medida en que represente intereses colectivos

⁸²¹ FD 5º de la STS 643/2005: *“Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Frente a esta concepción del bien jurídico protegido, algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisión de vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática”*.

⁸²² FD 11º de la STS 1087/2001: *“Se ha dicho que el reforzamiento de los deberes fiscales inherentes a la contribución del mantenimiento de los fines sociales, es una de las razones que justifican la propia descripción y existencia del delito fiscal. Pero más que reforzamiento existe una garantía del cumplimiento de los fines que la Hacienda Pública tiene por objeto, y que son constitucionalmente proclamados (el sostenimiento de los gastos públicos, ex art. 31 CE). No en vano, el Título lleva por nombre de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”*.

⁸²³ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, texto disponible en <http://www.bajo-trallero.es/publicacion/020.pdf>, 1996, pp. 18-21, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

reconocidos en la Constitución”. Para GRANADOS PÉREZ⁸²⁴, en una línea próxima a BAJO FERNÁNDEZ, los delitos contra la Hacienda Pública constituyen “uno de los más genuinos ejemplos de delitos económicos”, y adopta una concepción pluriofensiva, ya que estima que se protege el Erario Público, al patrimonio público, si bien, de modo indirecto se engloba como objeto de protección “a toda la política económica y social con incidencia sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la renta nacional, entre otros bienes jurídicos”.

En este punto debemos prestar una especial atención a los postulados de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁸²⁵, uno de los especialistas más destacados –por no decir el principal– a la hora de argumentar dicha línea doctrinal. Centrado en la tesis patrimonialista detalla que es la dominante tanto en la doctrina y en la jurisprudencia alemanas, como en España. A la hora de proponer su concepto de bien jurídico lo concreta en “el interés patrimonial de la Hacienda Pública en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios en la fase de liquidación de los tributos”. Abunda en la última precisión, el momento concreto –fase de liquidación–, y razona que resulta “de la mayor trascendencia” para diferenciar este delito del contenido en el artículo 257.2 CP, en sede de frustración de la ejecución. Aprueba que la efectividad del derecho de crédito –frente a lo expuesto por OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, que analizaremos con posterioridad– no posee la suficiente precisión, y que es el interés protegido en el alzamiento de bienes frente a la Hacienda Pública, y que dicho delito se comete únicamente en fase de recaudación de los tributos. De este modo, para diferenciar los dos delitos atiende al momento de comisión, y el fraude tributario se lleva a cabo “exclusivamente” en el momento de liquidación. Además, añade que debe rechazarse en todo caso la expresión “recaudación tributaria”, tanto en sentido general o amplio, entendido como “obtención de recursos públicos”, como técnico, es decir, una fase del procedimiento de imposición, diferente a la del procedimiento de liquidación.

Destaca MARTÍNEZ-BUJÁN que AYALA GÓMEZ llega a las mismas conclusiones que él: ambos preceptos tienen un interés patrimonial, si bien, en dos momentos distintos de la vida del tributo, y que este último describe el bien jurídico como “el interés patrimonial de la Hacienda que se concreta en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de las potestades que determinan el cuánto, cómo, cuándo y dónde realizar el pago o ingreso esperado”, pero considera que se trata de una fórmula prolija, ya que con ella describe el deber extrapenal del obligado tributario, y que tal deber no es el objeto de protección, sino el medio a través del cual se produce la lesión del bien jurídico protegido.

Escribe MARTÍNEZ-BUJÁN que, frente a las críticas vertidas por algunos autores, que entendían que la tesis patrimonialista “confundía el objeto jurídico con el objeto material y el resultado jurídico (afección del bien jurídico) con el resultado material”, ha de interpretarse que el concepto patrimonio admite una doble comprensión, tanto como “conjunto de cosas” sobre las que recae directamente la conducta típica del delito de fraude tributario –en conexión con el artículo 33 CE, que alude a la propiedad privada como derecho–, como aprehensión del “conjunto de recursos públicos” –que tendrían relevancia constitucional *ex* artículo 31 CE–. Desde este punto de partida concluye que dicha “doble dimensión conceptual” permite “diferenciar adecuadamente el resultado valorativo del delito (vulneración del bien jurídico) respecto del resultado

⁸²⁴ GRANADOS PÉREZ, C., “Delitos contra la Hacienda Pública. Cuestiones que plantea, especial consideración de la regularización y prescripción”, *Cuadernos Digitales de Formación*, núm. 13, 2014, p. 2.

⁸²⁵ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, pp. 663-666.

material (el perjuicio superior a 120000 euros) que requiere la ley para su consumación”. Avanza un paso más y puntualiza que ello es compatible con que las funciones del tributo sean el bien jurídico mediato o de carácter inmaterial, puesto que carece de relevancia en el tipo de acción y en el plano subjetivo. Por lo que hace al sujeto pasivo de dicho delito, lo cifra en las distintas Haciendas Públicas –ya sea estatal, autonómica, local o foral–, lo que también refuerza su teoría sobre el bien jurídico tutelado porque, si se siguiesen las tesis funcionales “habría que concluir que el sujeto pasivo del delito sería la comunidad social, el Estado o la Administración”, razón por la cual alaba que el legislador incluyese en el año 1995 el calificativo “foral”.

Este destacado especialista es seguido, entre otros, por NAVARRO CARDOSO⁸²⁶, quien pone de relieve que, pese a que se aluda a la confrontación de dos grandes bloques, dentro de cada uno de ellos existen matices, por lo que ninguno de los dos grupos es tan homogéneo como semeja. Subraya que la construcción de MARTÍNEZ-BUJÁN, que predica la existencia de un bien jurídico mediato representado por las funciones del tributo, y un interés inmediatamente tutelado, que cifra en la recaudación tributaria, conjuga la perspectiva patrimonial y la funcional “muy acertadamente”, y sirve para alejar el tipo de defraudación tributaria del delito de estafa –ya que no se da el “ardid, la “puesta en escena” o los “arquetipos de la conducta engañosa propia de la estafa”– y, a la vez, para separarlo de su entendimiento como “delito de infracción de deber”, en cuyo caso estima NAVARRO que se le aproximaría de modo indebido a la infracción administrativa.

También son dignos de reseña los postulados de AYALA GÓMEZ⁸²⁷, en línea con la corriente que describimos. A juicio de este autor ha de tomarse como referente en la interpretación del tipo la relación jurídico-tributaria, dado que en dicho marco se produce “la relación entre los sujetos del delito”. Desecha que se protejan los deberes impuestos a los obligados tributarios mediante el delito de fraude fiscal, así como que la función del tributo sea el objeto de tutela, ya que tal función tributaria “se identifica con la actividad que lleva a la satisfacción de tal interés y que resulta, por ello, reforzada”. Sin embargo, aprecia que sí existe una “estrecha vinculación” entre la función recaudatoria ejercida por la Administración y el bien jurídico. De este modo, las referencias a los concretos deberes singulares, los plazos, hechos imponibles, temporalidad de los ejercicios] tienen que ver con la conformación de la antedicha relación tributaria y con las potestades y competencias administrativas que permiten, dentro de cada tributo, recaudar las cantidades debidas de modo exacto, completo y puntual. A continuación, concreta el bien jurídico del mismo modo que MARTÍNEZ-BUJÁN, ya que lo entiende como “el interés patrimonial de la recaudación en la fase de liquidación de los tributos”, si bien, en otros lugares utiliza una fórmula más extensa, que ya hemos citado *supra*, que presenta el siguiente tenor: “el interés patrimonial que se concreta en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de las potestades que determinan el cuánto, cómo y cuándo realizar el pago o ingresos esperados”.

DE LA MATA BARRANCO⁸²⁸ pone de manifiesto que no es correcto denominar al grupo expuesto en el apartado anterior como tesis “funcionales”, ya que “no solo ellas

⁸²⁶ NAVARRO CARDOSO, F., “Problemas de prescripción del delito de defraudación tributaria (regularización y beneficios fiscales sometidos a requisitos futuros)”, *Revista General de Derecho Penal*, núm. 24, 2015, pp. 4 y 5.

⁸²⁷ AYALA GÓMEZ, I., “Los “Delitos contra la Hacienda Pública” relativos a los ingresos tributarios: el llamado “delito fiscal” del artículo 305 del Código Penal”, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E. (dir. y coord.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 120, 121 y 153.

⁸²⁸ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito”, *cit.*, pp. 4-6.

tienen por qué serlo”, puesto que otros enfoques también atienden a la función del tributo. Participa de la teoría que propugna la orientación patrimonial del objeto de tutela, pero asume que dentro de dicha corriente existen variados matices. Así, apunta que puede atenderse a la Hacienda Pública en su vertiente patrimonial, o bien, al interés patrimonial de la Hacienda Pública –que concreta en “la necesidad de obtener recursos públicos tributarios o en la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación tributaria”–; no obstante postula una comprensión más simple del bien jurídico, entendido como “el patrimonio público (de las distintas Haciendas), entendido desde una óptica funcional”. Añade que, precisamente, la garantía de dicho patrimonio es lo verdaderamente relevante, como se constata mediante determinadas figuras, en concreto: la regularización tributaria, que se tenga en cuenta el valor de la cuantía defraudada al Fisco, que la consumación se produzca en el vencimiento de la obligación tributaria, así como el hecho de que determinados incumplimientos de deberes, que no generan un perjuicio al Erario Público, resultan penalmente irrelevantes. Asimismo, retomando su orientación funcional, añade como conclusión que “la función del tributo no es sino la de garantizar un patrimonio que permita dar cumplimiento a lo que exige el referido art. 31.1 de la Constitución”.

En este grupo podemos incluir a MORALES PRATS⁸²⁹, quien parte de la imposibilidad de aislar un único bien jurídico tutelado para todo el Título XIV y, por tanto, llega a la conclusión de que ha de atenderse a cada una de las figuras típicas de modo individual, por lo que se trataría de un “*posterius*” que se debe “inferir del propio contenido típico de los preceptos legales, en cuya configuración es frecuente la presencia de elementos normativo-tributarios”. Añade que dicha advertencia resulta “precisa” en el sector que analizamos, dado que en él la normativa penal presenta “una impronta acusadamente accesoria y dependiente” del sistema jurídico “trabado” que ofrece el Derecho Tributario. Anuda a tales consideraciones que no cabe realizar una lectura meramente formalista, con abstracción de los principios de ofensividad y de exclusiva protección de bienes jurídicos, sino todo lo contrario.

En su certero diagnóstico, MORALES PRATS anota que las definiciones dadas por los autores han sido “plurales”, y efectúa una serie de puntualizaciones. En primer término, rehúsa que pueda hablarse de los deberes de lealtad del contribuyente para con el Estado como interés tutelado –posición sustentada por BACIGALUPO ZAPATER–, puesto que no responde a la formulación del delito de defraudación tributaria del texto punitivo español, que no se configura como un tipo “de mera desobediencia formal a deberes jurídico-tributarios «*stricto sensu*»”, ni se asienta en criterios de ofensividad material. También rechaza que el interés protegido sea la fe pública, con base en que los medios comisivos no son solo mendaces o falsarios. Puesto en trance de ofrecer una solución, refiere que la doctrina mayoritaria acude a la impronta patrimonial del bien jurídico, centrada en el Erario Público, si bien, con un matiz muy importante, ya que asume dicha postura “definida desde la óptica de los intereses públicos”, con lo que se daría “una plena autonomía del mismo con respecto al bien jurídico encarnado por la propiedad o el patrimonio privado”. De esta manera, el objeto de protección del delito de fraude tributario vendría representado por “intereses supraindividuales, de carácter colectivo, que se cobijan bajo la idea de patrimonio de la Hacienda Pública”. Además, también afirma que ello no obsta la tutela indirecta o refleja de otros intereses, que califica como “más difusos (situados en una relación valorativa-secuencial)”, y que cifra en las funciones de los tributos. Pese a que un relevante sector doctrinal considere que el bien

⁸²⁹ MORALES PRATS, F., “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (arts. 305 a 310 bis)”, en QUINTERO OLIVARES, G. (dir.), MORALES PRATS, F. (coord.), *Comentarios al Código Penal Español. Tomo II. (Artículos 234 a DF. 7º)*, 6ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 467, 468 y 470.

jurídico inmediatamente protegido es precisamente la función tributaria, opina que ello sería “más proyectable” al delito contable, figura que persigue “conductas obstaculizadoras de la función recaudatoria y de la efectividad del sistema fiscal”. Por todo ello defiende que el interés directamente tutelado en el artículo 305 CP es el patrimonio de la Hacienda Pública en su faceta de recaudación tributaria”.

También se adhiere a este sector doctrinal BELÉN LINARES⁸³⁰, quien discrimina entre el patrimonio privado y el público. Inicia su exposición destacando que en la doctrina penalista italiana se consideró que estos delitos habrían de ser tratados como delitos especiales contra el patrimonio privado, ya que el contribuyente obtenía una ventaja indebida, que procedía de su incumplimiento para con el Fisco, lo que le reportaba un enriquecimiento injustificado –se beneficiaba de un servicio público sin haber contribuido a su sostenimiento–. Rechaza tal razonamiento al considerar que efectúa un “enfoque microsocioal”, que no se compeadece con el modelo constitucional español. Además, califica como “simplista” el hecho de otorgar un carácter individualista al patrimonio público estatal. A su vez, resultaría innecesaria la protección del patrimonio individual mediante esta figura, por cuanto ya existirían otros tipos encargados de su tutela. Critica la autora estudiada que dicha doctrina desconoce la distinta naturaleza de los ingresos estatales, que pueden ser públicos –de Derecho Público, no patrimoniales o derivados– o privados –de Derecho Privado, directos u originarios–, y concreta que los tributos pertenecen al primer grupo, “que derivan de un título jurídico público y que se exigen por la Administración coactivamente”.

Tras descartar el patrimonio privado como objeto de tutela por el delito de defraudación tributaria, BELÉN LINARES atiende a los rasgos esenciales del Erario Público y sistematiza distintos enfoques dentro de dicha concepción. Así, un grupo de autores pone el acento en “el lucro cesante implicado por la no percepción de los ingresos fiscales”, mientras que otro sector doctrinal se fija en el “perjuicio patrimonial”, y destaca “la singularidad del patrimonio afectado”. Un tercer entendimiento focaliza sus esfuerzos en el patrimonio del Estado, pero concretado en “el derecho de crédito por tributos de las Haciendas estatal y local”. Algún autor incluso ha llevado tales postulados más lejos, y ha destacado como bien protegido “el interés público a la plena y puntual percepción de los ingresos correspondientes a cada uno de los impuestos que integra el sistema tributario”. Propugna dicha autora una comprensión dinámica de la Hacienda Pública, que no solo atienda a su elemento estático –bienes, dinero, valores o créditos–, sino que ha de prestarse atención a la actividad económico-financiera estatal. De esta manera, la mera enunciación del Erario Público como bien jurídico no justificaría, *per se*, un tratamiento autónomo y diferenciado. Agrega que el objeto de protección no se agota en el perjuicio causado, sino que ha de perseguirse el hecho de “haber obstaculizado la obtención de los ingresos públicos”. Asimismo, añade que un criterio “puramente patrimonialista” fracasa en este punto, en tanto en cuanto otras conductas delictivas también menoscaban el patrimonio público, y no se ubican en este Título –v.gr., la malversación–.

En su toma de postura, BELÉN LINARES defiende que la tesis patrimonialista ha gozado de mayor predicamento desde la tipificación del delito fiscal en el año 1977, que se ha consolidado tras las sucesivas reformas y que ha sido asumida por la jurisprudencia mayoritaria –en las escasas ocasiones en que se ha manifestado de modo expreso sobre dicho particular–. Recalca que se pueden apreciar dos vertientes en el bien

⁸³⁰ BELÉN LINARES, M., *El delito de defraudación tributaria: Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, Tesis doctoral, Universidad de Sevilla, 2017, pp. 110-115, 123 y 124.

jurídico tutelado en la defraudación tributaria: el inmediato y el mediato. El primero es “el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado en la recaudación tributaria”. En segundo lugar, el objeto de tutela mediata vendría representado por “las consustanciales funciones que el tributo está llamado a cumplir”, que reputa como “legitimadoras de su propia exigibilidad”.

De un modo más escueto, podemos finalizar este repaso citando a otros autores destacados que se han adherido a la posición doctrinal mayoritaria, con unas u otras formulaciones. FARALDO CABANA⁸³¹ manifiesta que no se trata de un delito patrimonial, en el sentido del Título XIII del Libro II CP, pero que, en todo caso, el bien jurídico inmediato es “el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado en la recaudación tributaria”, y que el interés mediato o instrumental se encuentra integrado por “las funciones que el tributo está llamado a cumplir”, aspecto que dota al delito de fraude tributario “de su carácter económico”. SERRANO GÓMEZ⁸³², que desde la tipificación expresa del fraude fiscal reclamaba que su lugar adecuado sistemáticamente era entre los delitos contra la propiedad y, en concreto, entre las defraudaciones, o bien, en un título propio, junto con los delitos de contrabando y las infracciones monetarias, que habría de llevar por rúbrica “*Delitos contra la economía nacional*”, con posterioridad, junto con SERRANO MAÍLLO⁸³³, ha manifestado que el bien jurídico viene representado por “los intereses económicos del Estado, las Comunidades Autónomas, forales y las Entidades locales”. MUÑOZ CUESTA⁸³⁴, por su parte, sintetiza el bien jurídico protegido en “el patrimonio de las haciendas estatales, de la comunidad Autónoma y del municipio, en su faceta recaudatoria”, lo que pone en relación con la finalidad del tipo, a saber, que todos los ciudadanos contribuyan en la medida de su capacidad al pago de los tributos. Con términos distintos, ALONSO GONZÁLEZ⁸³⁵ entiende que el interés protegido por el delito fiscal es “el dinero público en el que se concreta la deuda tributaria”, y precisa que la primera identidad básica que se da entre el delito de fraude fiscal y la infracción administrativa se encuentra en dicho bien jurídico protegido, y que “lo que varía es la intensidad de la protección”.

Tras relatar los principales argumentos que han esgrimido los autores para sustentar esta postura, debemos prestar atención en este punto a algunas sentencias de la Sala 2ª de TS en la que se han adoptado las razones transcritas. Sin ánimo de agotar la materia y con un afán meramente ilustrativo podemos citar la STS 774/2005, cuyo FD 1º señala que: “*Se configura como un delito especial propio, de naturaleza patrimonial y además de resultado, siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria (STS núm. 1940/2000,*

⁸³¹ FARALDO CABANA, P., “¿Un delito continuado de defraudación tributaria? Comentario a la SAP de Barcelona (Sección 9.ª) de 20 de abril de 2002, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 12, 2003, pp. 329 y 330. En idénticos términos se pronuncia COLINA RAMÍREZ quien, pese a destacar con anterioridad los aspectos positivos de la caracterización como bien jurídico de las funciones del tributo, manifiesta que el bien jurídico inmediato o técnico es el patrimonio de la Hacienda Pública, mientras que el mediato viene representado por la función que está llamado a cumplir el tributo. Finaliza afirmando que nos hallamos “ante un tipo penal establecido bajo las bases de un funcionamiento del sistema que asegura un correcto funcionamiento y evitan desequilibrios y desajustes en el modelo económico social” (COLINA RAMÍREZ, E.I., *La defraudación...*, op. cit., p. 346).

⁸³² SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario...*, cit., p. 186.

⁸³³ SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., “La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, *RDUNED. Revista de Derecho UNED*, núm. 14, 2014, p. 552.

⁸³⁴ MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reformaj”, cit., p. 1.

⁸³⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2003, pp. 9 y 13. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado la versión del documento descargada en la base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 14 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía se mencione el paginado original de la *Revista Quincena Fiscal*).

de 18 de diciembre)”. Otra resolución digna de mención es la STS 676/2006, que se pronuncia en idénticos términos, reproduciendo dicho pasaje, y pone de manifiesto en su FD 18º que habrá de estarse a “*la indemnización correspondiente o "quantum" del perjuicio causado a la Hacienda Pública, cuya integridad constituye el bien jurídico tutelado por el art. 305*”. Sin embargo, hemos de consignar que, como dice DOLZ LAGO⁸³⁶, en las sentencias de los últimos años –dicho autor se centra en el año 2014–, el bien jurídico protegido no es una cuestión que se haya planteado de modo usual entre los pronunciamientos relativos al delito fiscal y, en los casos en que sí se ha hecho mención, no es un tema pacífico, puesto que ha habido oscilaciones⁸³⁷ entre la concepción patrimonialista y la teoría de “la infracción de los deberes de lealtad del contribuyente”. En último lugar, en la línea de indefinición o inconcreción apuntada, podemos mencionar la STS 89/2019, que establece lo siguiente en su FD 3º: “*El hecho de que finalmente la Agencia Tributaria no resultara efectivamente perjudicada no excluye el delito pues, como hemos visto, el acusado con su acción puso en peligro el bien jurídico protegido por este delito (–interés económico de la Hacienda Pública o los principios de solidaridad tributaria–), dirigiendo su actuación a la obtención final de unas devoluciones superiores a 120.000 euros, las que no le correspondían*”. Como se puede apreciar, en esta breve alusión se hace dejación de la labor de concreción jurisprudencial y se acude a una fórmula disyuntiva, por lo que el Alto Tribunal arroja en manos del operador jurídico la relevante decisión de fijar el bien jurídico protegido, elemento esencial en la hermenéutica de toda norma penal. No podemos sino criticar semejante proceder judicial y reclamar la concreción de los elementos típicos por la Sala 2ª y que, en la medida de lo posible, se eviten pronunciamientos contradictorios o ambiguos, que conllevan incertidumbre e indeterminación en la interpretación de los delitos.

2.5.- Posturas eclécticas

Dentro de esta denominación podemos ubicar a una serie de autores que toman en consideración una amalgama o mezcla de los paradigmas anteriormente citados. Así, ante la diatriba de optar por un bien jurídico concreto, se han propuesto líneas de conciliación o puntos de encuentro entre las ideas patrimonialistas y los postulados funcionales. En primer término, merece una atención principal BOIX REIG⁸³⁸, quien realiza una lectura sistemática del Título XIV del Libro II del texto punitivo y llama la atención sobre su autonomía con respecto a los delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico, recogidos en el título anterior. Señala que dicha exclusión “no supone dejar de tomar en consideración el contenido colectivo del interés protegido, precisamente en su dimensión social y económica”. Justifica esta autonomía en atención al bien jurídico protegido y a las específicas dinámicas comisivas. Refiere dicho autor que en este título nos encontramos con estructuras defraudatorias, que poseen “claro alcance patrimonial,

⁸³⁶ DOLZ LAGO, M.J., *op. cit.*, p. 3.

⁸³⁷ En esta pugna resulta ilustrativo el FJ 8º de la STS 182/2014, que reza: “*Por otra parte, debe partirse, como en ocasiones se ha señalado (Cfr STS 19-5-2005, nº 643/2005) que: "Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Frente a esta concepción del bien jurídico protegido, algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisión de la vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática. Frente a una discutible optimización fiscal basada en manejos y artificios que, en cierto modo, tiene una cobertura o amparo en la complejidad de las normas tributarias, no se puede compartir o tolerar los fraudes y las trampas cuya única finalidad es eludir el pago de las cuotas generadas y debidas*”.

⁸³⁸ BOIX REIG, F.J., “Aspectos de la nueva”, *cit.*, pp. 263-265. (En cursiva en el original).

evidentemente público”. Añade que en semejante perspectiva societaria económica se ha de tener en cuenta “la función que en definitiva cumplimenta el tributo en un Estado de Derecho en el marco del art. 31.1 de la Constitución”. En este orden de consideraciones, BOIX conjuga dos elementos esenciales en su construcción teórica: *“subsiste la estructura esencialmente patrimonialista y se tiene en cuenta su carácter público y la función que dimana de tal carácter, que es la tributaria”*.

Avanza un paso más y precisa que, si ha de efectuarse la determinación del objeto de protección, “la estructura patrimonialista de dicho tipo es al menos indiciaria del contenido de injusto y en consecuencia del bien jurídico directa e inmediatamente lesionado”, de donde deriva que nos hallamos ante conductas que atentan contra el Erario Público, lo que no obsta que el legislador haya previsto “las consecuencias económico-públicas que dichas conductas patrimoniales provocan, habida cuenta la función que los tributos deben cumplir en un Estado social y democrático de Derecho”. Por ello entiende que se trata de bienes jurídicos vinculados de modo mediato a la protección del orden económico, delimitado por el artículo 31 de la Carta Magna. Sin embargo, realiza una interesante matización, puesto que advierte de los riesgos que entraña la “remisión exclusiva” al precepto constitucional citado a la hora de fijar el tipo de injusto del delito de fraude fiscal, ya que “dicho artículo presupone que la exigencia al contribuyente comporta también exigencias constitucionales a la propia Administración”.

Un lugar preponderante en esta materia lo ocupa OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO⁸³⁹, quien ha llevado a cabo una interesante y analítica construcción dogmática sobre el interés tutelado en el delito de defraudación tributaria. Inicia su detallada explicación diferenciando entre el procedimiento de recaudación de recursos públicos y la consecuencia de su realización, esto es, el “efecto del proceso” (los recursos mismos). Rechaza que la corriente patrimonialista confunda bien jurídico y objeto del delito, ya que es posible diferenciar el patrimonio como conjunto de “cosas” sobre el que recae la acción y, en segundo término, la “aprehensión” del Erario Público, al que la Carta Magna confiere un *status* singular, distinto al de las cosas que se incluyen en el artículo 33. Tras resaltar esta doble concepción del “patrimonio público tributario”, apunta que es relevante para diferenciar el resultado valorativo del resultado material; así, la cuantía –superior a 120000 euros– expresa un perjuicio que se identifica con el resultado material. Agrega que si se toma en consideración el patrimonio apuntado en segundo lugar como bien jurídico, las conductas fraudulentas singulares no serían aptas para destruir, ni para operar, “siquiera, un menoscabo del erario público capaces, respectivamente, de neutralizar por completo o, al menos, dificultar las actividades o funciones tributarias y financieras de las haciendas públicas”, razón por la que estima preciso concretar más el objeto de protección.

Tiene en cuenta OCTAVIO DE TOLEDO que el delito puede cometerse tanto por acción como omisivamente, vinculada con el resultado material, en relación de imputación objetiva con él, de donde extrae que el deber de garantía del autor, que justificaría su posición de garante, difícilmente se podría explicar si se atiende a un deber configurado de manera amplia y colectiva. Así, estima necesario acotar el objeto de protección, y señalar que se trata solo de “los recursos públicos tributarios” o del patrimonio “igualmente tributario”, no de la totalidad de unos y del otro. Por tal motivo considera que, si bien un hurto, una estafa o una malversación pueden afectar al Erario Público, con las conductas aquí analizadas solo inciden en el patrimonio tributario. De

⁸³⁹ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E. (dir. y coord.), *Delitos e infracciones...*, cit., pp. 72-89.

esta manera, ha de estarse al “sistema tributario” y, en concreto, únicamente a los tributos y, tras atender al artículo 2.2.1º LGT, los detalla en las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos.

No obstante, en la parte central de su razonamiento, pone el foco de atención en la relación jurídico-tributaria, en la que el ciudadano ocupa el lugar de sujeto pasivo del tributo –deudor tributario–, mientras que la Hacienda Pública –bien sea estatal, autonómica, foral o local– ostentará un derecho de crédito tributario. Tras rechazar que el interés tutelado pueda cifrarse en deberes de lealtad del ciudadano hacia el Estado, escribe que el bien jurídico podría consistir en “el correlato de la deuda tributaria que incumbe al sujeto activo del delito”, lo que concreta en el “derecho de crédito tributario del que es titular, entre otros derechos económicos, la “Hacienda Pública” (las haciendas públicas)”. Este derecho dependerá en cada caso de las modalidades del tributo de que se trate. Ahonda en que las obligaciones y deberes formales no pueden ser el objeto de protección, ya que su titular no es el sujeto pasivo del delito –la Hacienda Pública–, sino el activo. Además, la “lealtad tributaria” sería un concepto ético-político, no jurídico. Con dicho sistema se pasaría de un Derecho Penal “basado en la ofensa al bien jurídico” a otro fundamentado en “la actitud desleal”, con un indebido “adelantamiento de la frontera de lo punible”. No obstante, estima que la indagación de dicho deber se muestra como una vía de acceso para llegar al bien jurídico que propone, puesto que es uno de los elementos típicos que sirven para concretar el círculo de posibles sujetos activos.

Seguidamente OCTAVIO DE TOLEDO defiende las consecuencias de su construcción sistemática y resalta que con la crítica doctrinal vertida sobre ella, que pone de manifiesto que no es suficiente con la lesión del derecho de crédito, sino que es necesario que se produzca el perjuicio patrimonial a las Haciendas Públicas, “no se diferencia adecuadamente el resultado material del delito de su resultado valorativo”; es decir, no se distingue entre el patrimonio de tales Haciendas como conjunto de bienes y derechos, y el patrimonio exclusivamente tributario, destinado a los fines del artículo 31 CE. Según su concepción, la afección de este último es “perfectamente compatible con la exigencia de perjuicio patrimonial como resultado material del delito”. Además, las notas características de tal patrimonio, y su afectación a fines constitucionales, lo alejan de la visión peyorativa que concibe esta tesis como un trasunto de la prisión por deudas en sede de delitos contra la Hacienda Pública. Añade que en el artículo 305 CP lo que se afecta es la efectividad o satisfacción de ese derecho de crédito, mientras que en el artículo 310 CP –el delito contable– se hace referencia a un momento anterior, “la conformación misma del propio derecho de crédito”.

Tras este análisis, OCTAVIO DE TOLEDO llega a tres conclusiones: i) el delito de defraudación tributaria y el delito contable no son delitos de peligro, sino que se conceptúan como tipos de lesión de, respectivamente, el derecho de crédito tributario y de la conformación de dicho derecho. ii) La lesión que representa el delito contable ha de suponer un peligro de producción del delito de fraude tributario. iii) Las infracciones de las obligaciones formales de la legislación tributaria se diferencian del delito contable en que en aquellas no se lesiona el bien jurídico “conformación del derecho de crédito tributario”, sino que simplemente suponen el riesgo de que dicha lesión acaezca.

También podemos integrar en este grupo heterogéneo a CUGAT MAURI y a BAÑERES SANTOS⁸⁴⁰, quienes afirman de modo tajante que “el sistema tributario y el

⁸⁴⁰ CUGAT MAURI, M./BAÑERES SANTOS, F., “Lección 26ª. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en ÁLVAREZ GARCÍA, F.J. (dir.), MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A./VENTURA PÜSCHEL, A., *op. cit.*, pp. 799-801.

respeto a las obligaciones tributarias y ayudas financieras del Estado conforma un bien jurídico que no requiere de especiales esfuerzos de justificación”. Desde este punto de partida exponen que en el Título XIV se aprecian figuras que inciden en la función recaudatoria –significadamente, el artículo 305 CP–, mientras que otras inciden en la función prestacional –el fraude de subvenciones del artículo 308 CP–, y asumen que, en ocasiones, la frontera entre los tipos no es nítida, poniendo como ejemplo el “favor fiscal”; por este motivo resulta difícil encuadrar las desgravaciones y los beneficios fiscales. Rechazan de modo categórico que estos delitos puedan ser conceptuados como meros tipos “contra el patrimonio común”. Sostienen que existen “dimensiones sociales y supraindividuales que obligan a valorarlos de otro modo”, y que deben ser puestos en relación con el tantas veces citado artículo 31 CE. Por tales razones, detallan que no se trata de un delito patrimonial “sin más”, sino que tales ilícitos “golpean los valores en los que se funda el sistema de justicia tributaria”, y que ello es concebido por los distintos autores como bien jurídico inmediato o bien, como mediato. Resulta descriptiva su redacción, por cuanto indican que “no se niega que estos delitos afecten al patrimonio público –existente o expectante–, solo se advierte que se afecta algo más”.

De manera novedosa en relación con los autores expuestos hasta aquí, CUGAT y BAÑERES ponen de manifiesto “el impacto social” de la comisión de estos ilícitos, que ejemplifican en la correcta prestación de los servicios públicos, que se ve mermada por la mengua en la recaudación de tales fondos; asimismo, se menciona la distorsión para la libre competencia por el hecho de que determinados agentes concurren al mercado sin soportar la pertinente carga fiscal, lo que se traduce en una alteración de los precios y, en definitiva, en perjuicios para los consumidores. Se transcribe a continuación un párrafo de la Exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal, que termina diciendo: *“el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario”*.

Por su parte, ZUGALDÍA ESPINAR⁸⁴¹ se centra en que nos encontramos ante un delito de infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con los principios constitucionales que ya hemos reiterado en multitud de ocasiones, y que a través de dicha figura “se intenta proteger o generar un sistema tributario justo (interés supraindividual) inspirado en los principios de igualdad y progresividad”, de donde infiere que las conductas que incurren en defraudación tributaria resultan gravemente insolidarias e inciden de un modo negativo en el Estado Social existente en nuestro país, y cita a título meramente ejemplificativo una serie de servicios públicos que se ven resentidos por tales comportamientos –sistema de pensiones, subsidios por desempleo, recursos para la dependencia, sanidad y educación públicas, servicios sociales, ayudas públicas a personas en riesgo de exclusión, etc.–. Finaliza indicando que dicha comprensión del bien jurídico permite explicar la protección de la Hacienda de la UE –artículo 305.3 CP– mediante el delito fiscal.

Un enfoque próximo a éste es el proporcionado por MESTRE DELGADO⁸⁴², quien justifica la incriminación de un deber extrapenal en el carácter social del modelo estatal diseñado por el constituyente de 1978, que encuentra acomodo en el artículo 9.2 de la propia Carta Magna, por lo que estima que la estrecha relación entre los deberes de solidaridad y el cumplimiento de los fines del Estado Social “permitiría afirmar que el

⁸⁴¹ ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., “Lección 20. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. El delito fiscal”, en MARÍN DE ESPINOSA, E. (dir.), ESQUINAS VALVERDE, P., *op. cit.*, p. 270.

⁸⁴² MESTRE DELGADO, E., “Tema 14. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en LAMARCA PÉREZ, C. (coord.), ALONSO DE ESCAMILLA, A./GORDILLO ÁLVAREZ-VALDÉS, I./LAMARCA PÉREZ, C./MESTRE DELGADO, E./RODRÍGUEZ NÚÑEZ, A. (auts.), *op. cit.*, pp. 403 y 404.

ilícito tributario es una violación del deber de solidaridad”, que consiste en la elusión del pago de cantidades que habrían de ser destinadas al beneficio de la comunidad, por lo que “constituiría un obstáculo para la consecución de los fines estatales de carácter social”. Acude a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán, que ya manifestó dicha idea en su Sentencia de fecha 17 de julio de 1984 –denominado *Caso Flick*–, en la que se expresa que la obtención de los datos fiscales de los contribuyentes es una exigencia fundada en el hecho de que el sujeto forma parte de la “vida estatal”, puesto que se aprovecha de “la protección, orden y prestaciones de la comunidad estatal”, y que la evaluación de tal parte de gastos a la luz de los criterios de igualdad, proporcionalidad y obligación tributaria requiere que se aporten “datos que hagan posible tal igualdad tributaria”. Recuerda MESTRE que el propio TC ha aceptado tales postulados en su sentencia de 26 de noviembre de 1984, en la que se pone de manifiesto que los gastos del sector público son muy elevados, por lo que “*el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante*”, ya que, de lo contrario, se daría una “distribución injusta en la carga fiscal”, en la que resultarían perjudicados aquellos ciudadanos “con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”. Después de traer a colación la Exposición de Motivos de la LO 2/1985, en la que se justificaba la necesidad de perseguir el fraude fiscal para la consecución de un sistema tributario justo, pone dicho texto en relación con la línea jurisprudencial que destaca que el bien jurídico protegido en estos delitos es “el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria”.

RODRÍGUEZ ALMIRÓN⁸⁴³ afirma que la determinación del interés tutelado no resulta pacífica ni en la doctrina ni en la jurisprudencia, resultando variadas las teorías y doctrinas al respecto –bien patrimoniales, bien funcionales–, analiza las oscilaciones producidas en las sentencias del TS y apostilla que en dicho ámbito se ha hecho alusión a la infracción del principio de solidaridad –con cita de la STS de 19 de mayo de 2005–, que ha de ser salvaguardado en una sociedad democrática. También reproduce un fragmento de una resolución anterior, de la STS de 27 de diciembre de 1990, en la que el Alto Tribunal atendía a los valores superiores del ordenamiento jurídico –en concreto, al valor “justicia”– y lo conectaba con el artículo 31 CE, en los siguientes términos: “*se trata en definitiva de proteger el orden económico, dentro del más amplio orden social, conforme el Ordenamiento jurídico que ha de realizar la justicia material dentro de los parámetros de la Ley positiva*”, además, se mencionaba la insolidaridad en dicha sentencia. Por último, reproduce un extracto de la STS de 10 de julio de 2008 en el que se consigna que el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública “*en su manifestación relativa a la recaudación tributaria*”.

Un trabajo sobresaliente en esta materia ha sido redactado por ECHAVARRÍA RAMÍREZ⁸⁴⁴, quien asume los postulados funcionales, pero con ciertos matices y precisiones. Parte de que en la protección del patrimonio de la Hacienda Pública se han dado dos corrientes: la primera, que consideraba que este patrimonio habría de ser protegido como los de naturaleza privada y que, por ende, no sería necesario diferenciar

⁸⁴³ RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J., “Aspectos jurídicos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública: Estudio basado en la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5, 2017, p. 2. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado la versión del documento descargada en la base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 10 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía se mencione el paginado original de la *Revista Aranzadi Doctrinal*).

⁸⁴⁴ ECHAVARRÍA RAMÍREZ, R., “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 16, 2014, pp. 12, 30-39, disponible en <http://criminet.ugr.es/recpc/16/recpc16-04.pdf>, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

estos tipos de los delitos patrimoniales, cuyo principal valedor era RODRÍGUEZ DEVESA, y que en la actualidad se encuentra “abandonada”; en segundo lugar, la concepción que entiende que nos hallamos ante un patrimonio singular y diferenciado, dominante en la actualidad, que defiende que el Erario Público posee unas características singulares y propias que justifican su protección diferenciada. De las tres comprensiones de la Hacienda Pública –objetiva, subjetiva y funcional–, a la hora de precisar el bien jurídico protegido, desecha la vertiente subjetiva –que identifica con el sujeto pasivo del delito– así como la funcional, ya que el delito de fraude tributario “exige un resultado lesivo en términos de un perjuicio económico que no podría explicarse desde la perspectiva de la función tributaria”, y tiene como riesgo que se convierta el delito en el simple incumplimiento de un deber. Otro argumento con el que rechaza la dimensión funcional en este ámbito es la propia dicción del artículo 305 CP, que hace mención a “diferentes haciendas públicas”. De este modo, si el interés protegido fuese una concreta actividad, no sería necesario distinguir entre la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, como no se discrimina en los delitos contra la Administración Pública, lo que “lleva a pensar que lo protegido debe ser algo que puede corresponder distintamente a cada una de tales Haciendas, lo que apunta en dirección a los derechos o bienes que a cada una de ellas corresponde”.

Tras descartar las dos perspectivas antedichas, afirma que la protección penal se debe referir al “sentido objetivo”, si bien ello precisa de ulteriores concreciones. Ha de atenderse no a cualquier patrimonio o erario público en términos generales, sino que ha de acotarse el estudio a los tributos o, con mayor precisión, a los ingresos tributarios. Resulta de una importancia capital la distinción que realiza ECHAVARRÍA RAMÍREZ, quien limita aún más el campo de análisis, y diferencia entre “institutos jurídicos”, entre ellos el tributo, derechos y obligaciones concretados por tales institutos –en este caso, “el ámbito de aplicación de los institutos”– y, en último término, “la efectiva realización del ingreso”. Conforme a dicha gradación, no es posible asimilar de modo directo tributo y patrimonio, “remitiendo la protección jurídico penal a la efectiva realización del ingreso”, sino que se trata de proteger del perjuicio al tributo como instrumento generador de derechos de crédito a favor de las distintas Haciendas Públicas. Es en dicho momento de la exposición cuando ECHAVARRÍA RAMÍREZ abraza los postulados funcionales. En este orden de consideraciones, rechaza la asimilación directa del tributo con el patrimonio, afirma que no todos los delitos contra la Hacienda Pública requieren un perjuicio patrimonial y destaca que se trata de delitos especiales propios, por lo que considera de difícil entendimiento que, si resulta tan relevante la protección de un patrimonio al que se le asignan fines importantes, cómo es posible que se limite su protección a determinados actos cometidos por un círculo tasado de sujetos activos.

ECHAVARRÍA RAMÍREZ prosigue mostrándose categórico y contundente, sentenciando que “si la teleología de la regulación de los delitos tributarios fuera la protección del patrimonio”, no existiría razón para la limitación de su protección, como acontece con la regulación actual, mediante la proscripción de la acumulación de las cantidades defraudadas a propósito de varios tributos, ni que se constriña a un único período impositivo, ni que se trate de un tributo debido a una única Hacienda; en esta línea, carecería de justificación la exclusión de la continuidad delictiva. También acude al argumento comparativo con otros delitos de naturaleza patrimonial –en esencia la estafa– y enfatiza las diferencias penológicas, así como el tratamiento privilegiado de la defraudación tributaria frente a la estafa agravada. Además, rechaza los argumentos patrimonialistas que basan la diferencia entre los delitos que protegen el patrimonio privado y los relativos a la Hacienda Pública en su “vinculación con fines socio-

económicos”, ya que dicha conexión se encuentra presente en otros delitos, no solo los tributarios, *v.gr.*, el tipo de sustracción de la cosa propia a la utilidad social. Por ello, en atención a razones jurídico-tributarias y sistemáticas, desecha la asimilación directa entre el aspecto objetivo de la Hacienda Pública y el Erario Público.

A renglón seguido pone en valor el principio de solidaridad, que concreta en los diferentes fines del tributo, “que lo convierten en un instrumento de dirección política”, lo que le lleva a afirmar que el bien jurídico en este delito “debe dirigirse al instituto jurídico financiero, el Tributo, sin priorizar solo el efectivo ingreso que del mismo se deriva”. Puntualiza la trascendencia de diferenciar entre el tributo y su ingreso, ya que entre ambos se ubica la liquidación, que permitirá “la concreción del crédito tributario”. De esta manera, los delitos tributarios quedan circunscritos a una fase concreta, en la que “la necesidad de protección penal se hace más relevante, pues el Estado está en una situación de vulnerabilidad al corresponder las funciones de liquidación a los deudores tributarios, lo que podría ser aprovechado por éstos para frustrar los fines del tributo”, mientras que en la fase de recaudación la situación es distinta, y la Hacienda Pública es “un acreedor con capacidad de defensa de sus intereses”. Infiere de tales argumentos que el bien jurídico protegido debe orientarse “hacia la idea de las funciones del tributo, como expresión en el ámbito tributario del deber de solidaridad”; no obstante, considera que es precisa una puntualización adicional, puesto que tales funciones del tributo han de estar “materializadas en el cumplimiento de los deberes de cada tributo singular en el marco de la relación jurídico-tributaria y cuyo fundamento último está en el art. 31 CE”. Estima ECHAVARRÍA RAMÍREZ que con ello se da explicación a que se trate de un delito especial propio y que en nada obsta a dicha comprensión el *quantum* mínimo –120000 euros–, ya que, en primer lugar, resalta que uno de los fines del tributo es el económico y, en segundo lugar, resulta acorde con los principios de intervención mínima y de proporcionalidad. Afirma la capacidad interpretativa de su propuesta, así como su virtualidad crítica, limitadora del alcance del precepto y, en última instancia, que el ataque a dicho bien jurídico ha de entenderse, siguiendo a CORCOY BIDASOLO, en términos de “afectación”, y no como “destrucción”.

2.6.- La tesis de FERRÉ OLIVÉ: la determinación de la deuda tributaria

En este subapartado merece una especial atención la original y sugestiva exposición que realiza FERRÉ OLIVÉ⁸⁴⁵, quien subraya que nos hallamos ante una materia compleja, que ha estado marcada por la polémica, y que se trata de tipos penales contruidos “a golpe de errores”, con “infinitas reformas legislativas y no muy claros resultados positivos”. Añade que se tutela un bien supraindividual o colectivo y que, a la hora de precisarlo, las respuestas dadas por las tesis funcionales y patrimonialistas resultan insuficientes. Por este motivo propone un nuevo enfoque. Parte del análisis de tres aspectos: las tesis patrimonialistas, las falsedades y la infracción de deber. En relación con las tesis patrimonialistas estima que, frente a los hacendistas clásicos, que consideraban que la Hacienda Pública y la privada se apoyaban en los mismos principios, el paso al Estado intervencionista conlleva que “ni el impuesto ni el gasto público tienen nada que ver con los patrimonios individuales. El patrimonio público será solo el aspecto estático de la Hacienda Pública, desarrollándose al mismo tiempo un aspecto dinámico”, por lo que, trasladando estas consideraciones a la materia penal, defiende que no se pueden aplicar sin más los mismos criterios que rigen en los delitos patrimoniales

⁸⁴⁵ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *cit.*, pp. 109, 111-137, (con cursivas en el original).

clásicos, sino que es preciso tomar en consideración que el ordenamiento tributario ha evolucionado hacia postulados funcionales.

La responsabilidad penal se asienta sobre “inveracidades de particulares”, por lo que se da un “negativo alejamiento del perjuicio patrimonial y consecuentemente del 'modelo de la estafa’”. Identifica FERRÉ OLIVÉ este modelo con la concepción de la defraudación tributaria como “obligación civil del particular hacia el Estado”, y arguye que la doctrina patrimonialista no se ha apartado de semejante comprensión, cuando debería haberlo hecho, es decir, el fraude tributario debería haberse desconectado del modelo de la estafa. Resultan convincentes sus argumentos en este punto: i) mientras que la estafa se construye sobre un engaño, la defraudación tributaria se basa en el incumplimiento de deberes especiales de carácter tributario, que determinan la ocultación de la situación fiscal del sujeto. ii) En lo concerniente al patrimonio, mientras que la estafa recae sobre un patrimonio ajeno, en virtud del acto de disposición cometido mediante el error, en el fraude tributario no se precisa dicho error, y resulta excepcional que concorra un acto dispositivo –en el caso de que la Administración restituya de modo indebido cantidades percibidas–. El sujeto actúa sobre su propio patrimonio, y no se da un enriquecimiento, sino que se produce un ahorro, mientras que la Administración que no ha incorporado tales elementos patrimoniales simplemente detentaba “una expectativa de cobro” o, en otros términos, “un derecho de crédito *ex lege*”.

Por tales motivos, en la consumación del delito fiscal no se sustrae nada a la Hacienda Pública, sino que no se ingresa un dinero que se debe. Así las cosas, si únicamente se tratase del patrimonio como interés tutelado, nos encontraríamos ante la proscrita prisión por deudas, por lo que es preciso añadir algo más, “un interés distinto”, concretado en “la situación de incertidumbre en que quedan los tributos si se realizan determinados comportamientos”, lo que conecta con la necesidad de que se trate de un sistema tributario justo, *ex artículo 31 CE*. No obstante, afirma dos funciones del patrimonio público: señala el objeto material –que no el bien jurídico– de algunas conductas del Título XIV y, en segundo término, su tutela alcanza trascendencia jurídico-penal en el momento de la recaudación tributaria, ya que en este momento la deuda “es cierta, está liquidada, y se realizan comportamientos que conducen a una situación de insolvencia (art. 257.3 y 259 bis 3 CP)”.

El segundo de los aspectos abordados por FERRÉ OLIVÉ es el relativo a las falsedades ideológicas y al deber de veracidad en el delito de fraude fiscal. Relata que el origen de la persecución penal del fraude fiscal se encuentra ligado a las falsedades, si bien apostilla que éstas han conocido de un proceso de emancipación en cuya virtud han surgido innumerables delitos, cuyo bien jurídico es distinto –*v.gr.*, la falsificación de moneda, la acusación y denuncia falsas o el falso testimonio–, concluyendo que no ha de confundirse el interés protegido con “la autenticidad y veracidad de los medios de prueba”. No obstante, a su entender, subyace en la defraudación tributaria un relevante “factor falsario”, ya que el contribuyente está obligado a declarar con veracidad y, a resultas de su ocultación la Administración no puede precisar la base imponible real. Esta ausencia de veracidad es relevante, ya que se anuda a un documento que está destinado a incorporarse a un documento oficial –la declaración del sujeto obligado–. Por ello entiende que dicha falta de veracidad “puede ser útil para identificar el bien jurídico tutelado”.

El tercer elemento que describe FERRÉ OLIVÉ es la infracción del deber en los delitos contra la Hacienda Pública. Parte del deber de contribuir, así como de los deberes de colaboración unidos a él, y refiere la existencia de una “masificación tributaria”, y de

una carencia de medios personales y materiales en la Administración Tributaria, que obliga a los obligados tributarios a colaborar no solo con el pago, sino en la determinación del tributo. Existe una pluralidad de deberes de distinta naturaleza, tanto materiales, que obligan a hacer algo –el pago del tributo o los deberes de información–, como formales, v.gr., el deber de veracidad en las declaraciones. Ante esta constatación ensalza la relevancia de tales deberes, subrayando que “el núcleo del delito de defraudación tributaria se localiza en la infracción de los deberes que están presentes en la relación jurídico-tributaria”. Sin embargo, rechaza que su infracción colme de modo conjunto el desvalor de acción y el de resultado, por lo que el contenido de injusto no se agota por el incumplimiento, sino que es precisa la afección del bien jurídico.

A continuación, el autor estudiado advierte que en los planteamientos funcionales no se ha especificado con detalle cuál es el concreto objeto inmediato de protección, ya que se tiende a emplear “definiciones vagas y moldeables, frecuentemente sin contenido”. Por este motivo asume la distinción entre bienes jurídicos mediatos o genéricos y bienes jurídicos inmediatos o técnicos –bipartición que aquí se comparte de un modo pleno–. El bien jurídico mediato es concebido como la *ratio legis*, la razón de la incriminación, aporta “legitimidad a la intervención penal”, y se califica como *lesividad abstracta*. Por otro lado, el bien jurídico inmediato resulta necesario para constatar la *lesividad concreta*. El primero cumple una función auxiliar u orientadora del segundo. A la hora de precisar el bien jurídico mediato en este ámbito, lo encuadra en el *orden público económico*, si bien, dada su amplitud, lo delimita en la Hacienda Pública desde una perspectiva funcional, que describe como “el sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público”, por lo que sintetiza los dos elementos en la siguiente fórmula para definir el bien jurídico mediato: “*la actividad financiera del Estado, las Comunidades Autónomas y Entes locales, desarrollada en el marco del orden público económico*”. Asimismo, hace alusión al fenómeno de “desmaterialización de la riqueza”, que ahora únicamente es “perceptible en cifras, números, asientos contables, circulación del capital, etc.”, y anota que ello tiene consecuencias en la determinación del bien jurídico, “que no puede quedar anclado en una percepción decimonónica ante los nuevos fenómenos económicos”.

Refiere FERRÉ OLIVÉ que el bien jurídico mediato no puede ser lesionado ni puesto en peligro, pese a que algunos autores afirmen dicha posibilidad, bien interpretando la lesión como “afectación” o “perturbación”, bien sin modificar el concepto de lesividad y, por tanto, requiriendo la destrucción del interés tutelado, mediante el recurso a la teoría de los daños acumulados o cumulativos, por lo que “puede hablarse de la puesta en peligro abstracto del bien jurídico mediato”. Tras refutar dichos postulados sostiene que ha de concretarse el bien jurídico inmediato, y que éste debe reunir dos características: ser de carácter pluriofensivo y responder a una naturaleza institucional o funcional. Para esta labor diferenciadora parte de la distinción de dos fases en la vida del tributo, a saber, la liquidación y la recaudación. Discrepa de los postulados de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ y de AYALA GÓMEZ, quienes defienden que en ambos momentos se da un “único interés patrimonial”, que se encuentra “protegido de manera distinta”. Frente a dicha concepción razona que el delito de defraudación tributaria surge en el período de determinación de la deuda y se consuma “en el último momento hábil, según la normativa tributaria para realizar la declaración en periodo voluntario (tributos con declaración y autoliquidación por el contribuyente) o cuando se omita la declaración o se liquide el tributo (tributos liquidados por la Administración)”. Por su parte, las insolvencias punibles descritas en los artículos 257.3 y 259 bis 3 CP aparecen “cuando el tributo ya se ha determinado y el procedimiento administrativo entra

en vía de ejecución”. Así las cosas, nos hallamos ante dos momentos diferenciados en la gestión del tributo y, pese a que en este último período se proteja un *derecho de crédito del Estado*, no cabe hablar en este punto de ocultación.

Por tanto, a pesar de que en el último caso analizado se tutele el patrimonio de la Hacienda Pública, queda por discernir si se protege el mismo interés en el delito de defraudación tributaria. Para ello atiende FERRÉ OLIVÉ a que el infractor actúa sobre su propio patrimonio privado y, en segundo término, que ante la dimensión del patrimonio público, las acciones de los particulares serían “*infracciones de bagatela*” que no justificarían su incriminación. A mayores, cuestiona que si el bien jurídico inmediato es el patrimonio, no se daría respuesta satisfactoria a las defraudaciones inferiores a 120000 euros, con la siguiente explicación: si este delito coincide en ocasiones con el de estafa y con el de apropiación indebida, habría de aplicarse un concurso de leyes, que se resolvería mediante el principio de especialidad. Nadie invoca en este caso un concurso ideal de delitos, lo que le lleva a concluir que ello se produce porque se considera que concurre un mismo bien jurídico, de naturaleza patrimonial; sin embargo, en las defraudaciones dolosas inferiores a 120000 euros, deberían perseguirse también en vía penal, ya que afectan de igual modo al patrimonio del Estado. Esta aparente situación de impunidad “solo se justifica si el bien jurídico es diferente, y se parte de una selección legislativa que limita la intervención penal por motivos de política criminal”.

Para concretar el interés protegido se centra en el nacimiento de la obligación tributaria, por lo que enumera varios momentos: i) la creación del tributo por una norma, ii) que se dé el hecho generador, denominado *devengo*, que define como “el hecho descrito por la norma tributaria como susceptible de tributación”. En este instante surge el derecho de la Administración a reclamar el pago, y la obligación del sujeto de cumplir los deberes tributarios y, en esencia, su pago. Sin embargo, en este preciso instante aún no se ha lesionado ni se ha puesto en peligro ningún bien jurídico. Por ello, continúa analizando el procedimiento administrativo y pone el foco de atención en la liquidación del tributo, que concibe como “el conjunto de operaciones que tienen por objeto la fijación cuantitativa de la deuda del contribuyente”, lo que resume en “la determinación del *quantum debeatur*”. Dicha liquidación “*es declarativa* de una obligación tributaria que ha nacido previamente”. Una vez concretada la cantidad, se lleva a cabo la *extinción* de la obligación, ya sea por su pago o por prescripción. En este momento sí goza de virtualidad la recaudación tributaria, puesto que “se incrementa o aminora el patrimonio público”. De este modo, por lo que hace al primer momento, el de liquidación, no se protegería en esta fase el patrimonio público, que dispone de otros medios coercitivos y ejecutivos de naturaleza administrativa, por lo que goza de una tutela “*particularmente reforzada*”, con lo cual, en virtud del principio de *ultima ratio*, sería innecesario el recurso al sistema penal. Tampoco es dable admitir que se tutelen en esta fase los deberes tributarios del sujeto, tanto materiales como formales, porque, si bien se dan en el seno de la relación tributaria, “no se puede tutelar penalmente una actividad a la que está obligado el propio contribuyente”, puesto que el Derecho Penal protege el incumplimiento de tales obligaciones, no los deberes en sí. En último término, el proceso de gestión del tributo es el bien jurídico mediato, por lo que no puede ser lesionado ni puesto en peligro y, al igual que en el razonamiento anterior, no se tutela el procedimiento, sino su resultado.

Tras descartar estos intereses, a la hora de enunciar su original tesis, FERRÉ OLIVÉ observa que ha de protegerse el resultado del procedimiento de liquidación, que concreta en “la determinación tributaria del *quantum debeatur*”. Refuerza su afirmación con la cita de la Exposición de motivos de la LO 2/1985, por la que se “introdujo

realmente un delito de defraudación tributaria operativo en España”, en la que se aseveraba que se trataba “*de actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuren la deuda tributaria y, por tanto, su pago*”. Esta correcta determinación implica que se pueda acreditar que el sistema tributario es justo, así como la afirmación de la vigencia de los restantes principios del ordenamiento tributario que han sido constitucionalizados en el caso concreto objeto de análisis –igualdad, generalidad, progresividad, no confiscatoriedad–, y, en esencia, si se respeta el principio de capacidad económica. De esta manera, si el tributo no se determina de un modo correcto, se quiebran la igualdad y la generalidad, y también se vería dañada la justicia social, que se encuentra en conexión con la capacidad económica. Añade que “la indeterminación del tributo deriva necesariamente en la ignorancia o ineficacia administrativa, que es contraria a un sistema tributario justo, porque lleva a un reparto desigual de cargas tributarias”, y estima que su fórmula cumple con los principios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad, y que su lesión da lugar a la afectación real de un bien jurídico de carácter institucional-funcional. Considera que tales razonamientos son perfectamente extrapolables al ámbito del delito contable, ya que se trata de actos preparatorios punibles que atentan contra la Hacienda Pública, por lo que el bien jurídico tutelado es idéntico, si bien el grado de afectación es menor.

En último lugar, debemos apuntar que, en otro trabajo anterior, FERRÉ OLIVÉ⁸⁴⁶ resumía las conclusiones de su sistema teórico y afirmaba que, en todo caso, el punto de partida venía representado por la división de dos niveles de bienes jurídicos en los delitos económicos: el mediato y el inmediato. El primero desempeña un papel auxiliar u orientador, mientras que el segundo “cumple las funciones técnicas”. En lo tocante al bien inmediato, ha de diferenciarse entre el correspondiente al sistema de ingresos y al de gastos. Dentro del primero aún se debe diferenciar entre dos momentos, la liquidación y la recaudación. En la liquidación consideraba “imprescindible un alejamiento de posiciones patrimonialistas”. Matizaba que el bien jurídico defendido se aproximaba al ámbito de las falsedades ideológicas, si bien se concretaba en la determinación tributaria del *quantum debeatur*. Por otro lado, en fase de recaudación sí se tutela el patrimonio público. Por lo que hace a los tipos relativos al sistema de gastos, entiende que su bien jurídico “se resume en las condiciones legalmente requeridas para la concesión o disfrute de la subvención”. Todo lo anterior le lleva a afirmar que en los distintos tipos contra la Hacienda Pública nos hallamos ante delitos de lesión.

2.7.- Toma de postura

A la hora de fijar nuestra posición, debemos tomar en cuenta determinados presupuestos del Derecho Financiero y Tributario que nos serán útiles para justificar algunos conceptos técnicos que hemos de valorar. En este sentido, debemos concretar los recursos del sector público, exponer unas breves notas sobre la relación jurídico-tributaria y, en último lugar, aportar unos apuntes sobre la determinación de la cuota tributaria. Una vez que esbozemos estos conceptos nos encontraremos en mejores condiciones para intentar arrojar algo de luz sobre la controversia doctrinal y jurisprudencial que todavía persiste en la actualidad.

Cuando hacemos alusión a los recursos públicos y, en consecuencia, al patrimonio público, en ocasiones se emplean fórmulas omnicomprendivas que no discriminan la

⁸⁴⁶ FERRÉ OLIVÉ, J.C., “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, *Revista Penal México*, núm. 7, 2015, p. 93.

procedencia de aquéllos y, por ende, pueden generar confusión e imprecisiones. Por este motivo debemos comenzar por indicar que por “ingreso público” podemos entender⁸⁴⁷ “todo importe dinerario percibido por el Estado y por los restantes entes públicos para financiar los gastos públicos”. Como notas características se señala que siempre es una “suma de dinero”, que es percibido por un ente público, aunque en su recaudación puedan coadyuvar colaboradores privados, y que están destinados a una finalidad, cual es financiar los gastos públicos. A la hora de clasificar estos ingresos existen varios criterios: i) en atención a su naturaleza pueden ser públicos o privados. Los ingresos públicos están regidos por normas de Derecho Público, con ciertas prerrogativas, y entre ellos se incluyen los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad es ostentada por la Administración General del Estado, autonómica, de las entidades locales o de sus organismos autónomos y que, además, deriven del ejercicio de potestades administrativas. Por otro lado, los ingresos privados están sometidos a las normas de Derecho privado y, por tanto, al principio de autonomía de la voluntad.

ii) Si se toma en consideración su fuente o procedencia, se habla de ingresos tributarios, monopolísticos, patrimoniales y crediticios. Así, los tributarios dimanar de la aplicación de los tributos –impuestos, tasas y contribuciones especiales–, los monopolísticos traen causa de la explotación de bienes o servicios en régimen de monopolio por el sector público; los patrimoniales, de las ganancias dimanantes de la explotación del patrimonio público, mientras que los crediticios, de la solicitud de crédito público. Otros autores también citan en este grupo los precios públicos, las transferencias y las multas. iii) En atención a su periodicidad, se habla de ingresos ordinarios o extraordinarios. Los primeros se obtienen por el sector público de modo regular, constante a lo largo del tiempo y de forma continuada, y se incluyen en ellos los ingresos tributarios y aquellos que derivan del empréstito público. Los extraordinarios se perciben por causas extraordinarias o especiales, tales como la venta de algún elemento patrimonial que conforme el patrimonio público. iv) Cuando se atiende a los presupuestos, con su previsión de ingresos, cabe hacer mención a los ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios, según se encuentren consagrados en dicha norma –bien sea estatal, autonómica, de las entidades locales o de otro ente público–, en cuyo caso deben cumplir con los principios de universalidad y de unidad, o bien, en el caso de los extrapresupuestarios, cuando no hayan sido previamente fijados en tales normas.

No obstante, podemos ser aún más precisos y subrayar que, cuando nos referimos a los “recursos públicos⁸⁴⁸”, se emplean de modo usual distintas denominaciones, tales como “derechos de contenido económico”, “recursos” o “ingresos públicos”, pero cabe distinguir tres connotaciones o significados del concepto “recurso”, que podemos sistematizar en: i) instituto jurídico, definido por NAVARRO FAURE como “elemento de la Hacienda Pública configurado en las normas jurídicas”, y que englobaría los tributos, los ingresos patrimoniales y la deuda pública. Se le califica como “el concepto más genuino”. ii) Los “derechos de contenido económico”, que se generarían o traerían causa de la aplicación de los institutos. Se pone como ejemplo que, en el caso de la Hacienda Pública, de la aplicación del tributo nace un derecho de crédito para aquélla. iii) Por último, al hablar de los “ingresos públicos o fondos” se menciona que “en virtud del ejercicio de los anteriores derechos afluyen al Tesoro Público”, y que reciben distintas

⁸⁴⁷ MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., *Derecho financiero y tributario I*, 3ª ed., Reus, Madrid, 2016, pp. 26 y 27.

⁸⁴⁸ NAVARRO FAURE, A., “Tema 7. Los recursos públicos (I)”, en NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, pp. 155 y 156.

denominaciones según el recurso del que traen causa y, en lo que a nuestro estudio concierne, podemos citar los “ingresos tributarios”, que provienen de los tributos.

En lo tocante a la fundamentación de tales recursos públicos, NAVARRO FAURE la cifra en “la capacidad patrimonial de la Hacienda Pública, independientemente de que su destino sea el gasto público”, y menciona que dicha capacidad es tanto jurídica como patrimonial. Sin embargo, efectúa a renglón seguido una relevante matización ya que, en cuanto a los ingresos tributarios, su fundamento sí se encuentra en la financiación del gasto público, en virtud del mandato constitucional, ya que todos tienen el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En último lugar, señala que en aquellos supuestos en que se da una organización territorial compleja, como sucede en España, “los diferentes niveles de la Hacienda Pública pueden compartir recursos”, y cita la posibilidad de los tributos cedidos, o bien cabe que puedan “financiarse unos a través de la participación en ingresos de los otros”, por lo que un mismo recurso puede financiar el gasto de distintos entes públicos.

Es menester que realicemos una puntualización adicional ya que, en ocasiones, al aludir de modo indiscriminado al patrimonio público, podemos caer en excesos y en generalizaciones que distorsionen el objeto de nuestro estudio. Por este motivo, antes de aludir al patrimonio público, es preciso que transcribamos el artículo 3⁸⁴⁹ de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. De este precepto se deriva una importante consecuencia para nuestro trabajo: no serán objeto de protección en sede de los delitos que analizamos todos los bienes o elementos de contenido económico que puedan pertenecer a los distintos entes, órganos u organismos que integran el sector público sino que, por expresa disposición legal, hemos de efectuar una discriminación patrimonial y, en concreto, debemos centrarnos en los bienes y derechos de contenido patrimonial detentados por la Hacienda Pública –en puridad, por las Haciendas públicas–, a lo que podemos aludir con la fórmula “Erario Público”. Por este motivo, únicamente nos centraríamos en los ingresos tributarios gestionados por el Fisco, concebido según el DEJ como “conjunto de órganos de la Administración Pública que se encargan de la gestión y recaudación de impuestos”. En nuestra labor delimitadora también debemos aludir a un concepto más amplio que el que aquí analizamos, y que viene representado por la fórmula “Tesoro Público” que, según el artículo 90 LGP, se describe del siguiente modo: “Constituyen el Tesoro Público todos los recursos financieros, sean dinero, valores o créditos de la Administración General del Estado, sus organismos autónomos y el resto de entidades del sector público administrativo estatal, con exclusión de los sujetos contemplados en el artículo 2.2.d) y h) y 2.3, tanto por operaciones presupuestarias como no presupuestarias”. Como hemos adelantado, su amplitud es mayor, ya que nuestro análisis se ciñe a los ingresos que traen causa de los tributos, lo que se ve excedido por esta definición legal.

Después de concretar que no todo el patrimonio público es tenido en cuenta a los efectos de nuestra investigación, en segundo lugar debemos apuntar algunas notas sobre la relación jurídico-tributaria, cuyas vicisitudes y rasgos esenciales han de ser tenidos en cuenta. El punto de partida viene representado por el artículo 2.1 LGT, párrafo 1º, donde se recoge que: “1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones

⁸⁴⁹ Artículo 3 de la Ley 33/2003: “1. El patrimonio de las Administraciones públicas está constituido por el conjunto de sus bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza y el título de su adquisición o aquel en virtud del cual les hayan sido atribuidos. 2. No se entenderán incluidos en el patrimonio de las Administraciones públicas el dinero, los valores, los créditos y los demás recursos financieros de su hacienda ni, en el caso de las entidades públicas empresariales y entidades análogas dependientes de las comunidades autónomas o corporaciones locales, los recursos que constituyen su tesorería”.

pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos". De esta sintética y precisa descripción se deriva que en aplicación de un tributo⁸⁵⁰ surge una obligación de pago de una cantidad de dinero, a cargo del particular y en favor de la Administración Tributaria. Sin embargo, la relación no se agota con el simple pago, sino que aparecen "otro tipo de relaciones –de obligaciones y de deberes recíprocos– entre ambas partes". Destaca VICENTE-ARCHE COLOMA que no ha sido una cuestión pacífica la determinación del contenido de esta vinculación, y realiza un repaso de las distintas teorías en presencia. En la doctrina alemana, OTTO MAYER la configuró como "una relación de poder", en la cual el Estado se encontraba en una posición de preeminencia o superioridad frente a los ciudadanos, por lo que podía exigir su pago. Frente a esta postura, en la doctrina italiana se aseveró que esta relación "es de carácter unitario y tiene un contenido complejo, comprendiendo tanto las relaciones materiales como las formales generadas en su seno"; en resumen, la Hacienda Pública era titular de un derecho de crédito, que tenía como contrapunto la deuda por el particular.

Dentro de la propia doctrina trasalpina apareció un "planteamiento alternativo", que se centraba en una "visión dinámica" del tributo, y se abandonó la concepción de la Administración como mero sujeto activo de la obligación, poniéndose el acento en que "actúa a través de una función pública, garantizando un interés general". De esta manera, aparece una pluralidad de situaciones jurídicas con un contenido diverso, ya sean activas o pasivas, derechos, deberes o potestades entre ambas partes, pero todo ello en el seno de un procedimiento tributario. Por lo tanto, se produce un avance y el ciudadano y la Administración "se relacionan como partes de un procedimiento". Sin embargo, la autora analizada llega a la conclusión de que en la actualidad resulta innecesario atender de modo rígido a una u otra teoría, sino que se toma en consideración que "el tributo genera un complejo y variado contenido de vínculos y relaciones", cuya explicación desborda los contornos de un único planteamiento doctrinal, por lo que ha de atenderse tanto a la obligación tributaria que surge como a los aspectos procedimentales. En su decir, ello es lo que ocurre en la LGT, que enfatiza el "carácter aplicativo o procedimental del tributo".

En este orden de consideraciones hemos de traer a colación el artículo 17 LGT⁸⁵¹, a resultas del cual podemos sistematizar en dos grandes grupos las obligaciones tributarias: materiales y formales. Las de tipo material son las que poseen un contenido económico y versan sobre la entrega de una suma de dinero. Destaca la obligación tributaria principal, que trae causa de la realización del hecho imponible, mientras que las obligaciones tributarias a cuenta van aparejadas a aquélla y tienen como objeto efectuar pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta al Tesoro Público por parte del obligado tributario. También se incluyen aquí las obligaciones surgidas entre particulares como consecuencia del tributo, que se dan entre dos ciudadanos debido a su aplicación,

⁸⁵⁰ VICENTE-ARCHE COLOMA, P., "Tema 9. La obligación tributaria", en NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, pp. 207-214.

⁸⁵¹ Artículo 17 LGT: "1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. 2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento. 3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley. 4. En el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis de esta Ley. 5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas".

v. gr., el contribuyente y el sustituto, o el retenedor y el sujeto retenido. Por otro lado, podemos aludir a las obligaciones accesorias para mencionar aquellas prestaciones de naturaleza pecuniaria que se deben satisfacer a la Administración Tributaria, que se encuentran ligadas a la obligación principal, tales como los recargos del período ejecutivo, por declaración extemporánea o intereses de demora, que son distintos de las sanciones tributarias. Esta categoría se encuentra unida de modo inescindible a la obligación principal, sin la cual carecería de virtualidad, por lo tanto, siempre la acompaña y es dependiente de ella.

El segundo de los grupos, el de las obligaciones tributarias formales, viene representado por aquellas prestaciones que no tienen contenido económico, “*cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros*” (ex artículo 29.1 LGT). Entre estas obligaciones, VICENTE-ARCHE menciona el deber de facturación, la presentación de declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones tributarias, así como la solicitud y utilización del Número de Identificación Fiscal o la llevanza y conservación de libros de contabilidad. Apostilla que este conjunto de obligaciones no solo corresponde al ciudadano, sino que la Administración también debe cumplir una serie de obligaciones y de deberes, tales como la devolución de cantidades ingresadas o el reintegro del coste de avales y demás garantías que haya tenido que abonar el ciudadano. A modo de cierre del apartado, describe este fenómeno como “un conjunto heterogéneo y diverso de relaciones jurídicas correlativas y contrapuestas entre los sujetos que intervienen en dicha relación”.

Por lo que respecta a la obligación tributaria principal, podemos calificarla como el eje sobre el cual pivota o se articula la relación que analizamos y que consiste en el pago de la cuota tributaria. De un modo descriptivo podemos definirla como una prestación pecuniaria, autónoma e independiente, que posee “naturaleza contributiva”, ya que a su través se vehicula el cumplimiento del deber constitucional de contribuir y que tiene carácter “definitivo”, puesto que el pago de la cuota tributaria “extingue el vínculo entre el ente público y el particular”. Es una obligación de Derecho Público, de base legal, indisponible e inmodificable por la mera voluntad de las partes.

Después de aportar una serie de notas sobre el patrimonio tributario y sobre la relación jurídica-tributaria, debemos detenernos de un modo escueto en un tercer elemento relevante para nuestra toma de postura, a saber, las actuaciones y procedimientos tributarios. En este particular seguiremos la exposición de MARTÍNEZ MUÑOZ⁸⁵², que parte del esquema general de dichos procedimientos, que presenta una estructura trifásica: iniciación, desarrollo y terminación. En cuanto a su inicio puede ser de oficio por parte de la Administración Tributaria o a instancia de parte. En su desarrollo se facilitará a los obligados tributarios el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus deberes y, dentro de los primeros sobresale el derecho a ser oído en el trámite de audiencia, si bien podrá prescindirse de él en aquellos casos en los que se suscriban actas con acuerdo o cuando las normas específicas del tributo en cuestión prevean un trámite de alegaciones que sea posterior a la propuesta de resolución. Por regla general, la terminación de los procedimientos tributarios tiene lugar como consecuencia de una resolución del órgano competente, que puede contener una liquidación. Además, también

⁸⁵² MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “Tema 13. La aplicación de los tributos”, en NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, pp. 299-301.

pueden finalizar por caducidad, desistimiento o renuncia. Si nos centramos en las liquidaciones tributarias debemos estar, como norma básica, al artículo 101.1⁸⁵³ LGT.

Tras enunciar, *grosso modo*, estos rasgos generales, estamos en condiciones de profundizar en nuestra toma de postura. Si partimos, a los meros efectos dialécticos, de la adscripción al sector doctrinal que propugna que el bien jurídico tutelado de modo inmediato son las funciones del tributo, un análisis riguroso –y no una mera asunción acrítica de postulados ajenos– nos lleva a cuestionarnos cuáles serían estas funciones del tributo que se erigirían en el interés directamente protegido. Para responder a esta cuestión debemos partir de la normativa tributaria y, en concreto, del artículo 2.1, párrafo 2º LGT, en que se consigna que: “*Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*”. En la exégesis de dicho precepto MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI⁸⁵⁴ aprecia la existencia de una “función extrafiscal del sistema tributario”, deducible de los principios rectores de la política social y económica, y agrega que dicha función ha sido reconocida por el propio TC, entre otras, en la STC 37/1987⁸⁵⁵. Destaca dicho autor que cabe hablar de tributos extrafiscales cuando la intención del legislador no es la creación de una nueva fuente de ingresos públicos con la finalidad estrictamente fiscal o redistributiva, y que deben cumplir una serie de requisitos: que persigan objetivos constitucionales y no estrictamente distributivos, y que sean compatibles con la finalidad contributiva –es decir, que se grave una demostración de riqueza o de capacidad económica–. De ello extrae que los tributos tienen dos fines, uno fiscal y otro de carácter extrafiscal. El primero sería de naturaleza recaudatoria y estaría orientado a la obtención de los ingresos públicos para satisfacer los gastos públicos. Por lo que hace al fin extrafiscal, enumera varios ejemplos: incentivar el ahorro, la inversión o el consumo, así como la protección del medio ambiente, de la sanidad pública, del patrimonio histórico o de la función social de la propiedad, entre otros.

Dentro de la crítica a los argumentos esgrimidos por la teoría de las funciones del tributo, descuellan las convincentes razones aportadas por MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁸⁵⁶, quien, en un completo y detallado estudio sobre el bien jurídico tutelado en este delito, desmenuza los puntos débiles de tal postura. En su autorizada opinión comenta que dicha tesis obvia el perjuicio al Erario Público, lo que resulta un elemento típico esencial del delito de defraudación tributaria. Además, refiere que se confunde el bien jurídico con la vía a través de la cual se vulnera –la infracción del deber– y que, en

⁸⁵³ Artículo 101.1 LGT: “*1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria. La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento*”.

⁸⁵⁴ MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., *op. cit.*, pp. 177 y 178.

⁸⁵⁵ FJ 13º de la STC 37/1987: “*Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por otra parte, dicha función está expresamente enunciada en el art. 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional». A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales*”.

⁸⁵⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 18, 1994-1995, pp. 163-189.

consecuencia, sería una teoría no apta para explicar los fines dogmáticos del bien jurídico directo o inmediato y, en esencia, la función de garantía que lleva a cabo. También anota que la vulneración del interés tutelado es un elemento del tipo de injusto que ha de ser abarcado por el dolo del autor, pero en este delito la vertiente subjetiva se circunscribe a que dicho dolo solo ha de alcanzar la lesión patrimonial.

Continúa MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ indicando que, como señalara RODRÍGUEZ MOURULLO, la teoría de las funciones del tributo conduce a una confusión entre el bien jurídico y el motivo de la incriminación. A ello añade que, desde el punto de vista del intérprete, éste solo ha de comprobar, desde la perspectiva del desvalor de resultado, la lesión patrimonial que se infiere al Erario público, sin que sea preciso constatar si concurre un menoscabo de las funciones del tributo. Al hilo de dicha consideración refleja que tales funciones solo podrían ser puestas en un peligro de carácter abstracto ante “la reiteración y generalización de conductas similares”, pero no ante actos aislados de particulares. En dicha línea refuta las apreciaciones de DANNECKER y de GRACIA MARTÍN, quienes sostienen que, con base en el principio de insignificancia, la acción de un sujeto particular no podría lesionar o poner en peligro la totalidad de los ingresos tributarios del Estado, dada su magnitud, por lo que se trataría de acciones de “bagatela”; frente a este parecer subraya que, si se toma como bien jurídico el funcionamiento del “sistema tributario”, la acción individual de un sujeto sería en mayor medida inidónea para su afectación y, en todo caso, el proceso sería el inverso: como el perjuicio patrimonial es el vehículo a través del cual se pone en peligro dicho sistema, opina que mediante la lesión del patrimonio del Erario “se pone simultáneamente en peligro, de manera indirecta o refleja pero incuestionable, el bien representado o mediato”.

De este modo, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ no desecha la relevancia de las funciones del tributo, antes al contrario, como ya dijimos *supra*, convierte dicha categoría en el bien jurídico mediato de esta figura. A su vez, frente a las críticas vertidas por GRACIA MARTÍN, en las que defendía que las teorías patrimonialistas eran indiferentes a los conceptos básicos del Derecho Tributario, señala que dicha objeción es infundada, puesto que se atiende, como presupuesto imprescindible en el análisis del tipo, a la relación jurídico-tributaria.

Estimamos en todo punto compartibles los postulados de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. Se consideran certeros tanto sus matices sobre la tesis de la función de los tributos, el recurso a la bipartición dentro del concepto de bien jurídico –mediato e inmediato–, así como las consecuencias dimanantes de dicha configuración. Aún debemos ahondar en este orden de cosas y podemos convenir en que no es dable enunciar una única función de los tributos, sino que, a la vista de lo que antecede, hemos de considerar que concurre una pluralidad de funciones, que se pueden englobar en tres grandes tipos: fiscal, económica y social. En esta confluencia de funciones, fines o finalidades se observa un alto grado de generalización, abstracción y falta de concreción. No cabe hablar de una única finalidad de los tributos, e incluso es variable según el tipo de tributo ante el que nos hallemos, por lo que habrá de estarse a su normativa específica. De esta manera, se trata de una categoría contingente y difusa. Además, no cumple la misión de concretar un aspecto determinado como interés, sino que se sitúa en un plano teleológico. Por ello, bien se hable de funcionamiento del sistema tributario, de funciones de los tributos u otras fórmulas similares, subyace un elemento no susceptible de lesión ni puesta en peligro por un único comportamiento. Por más que en los delitos económicos se tienda a una determinada espiritualización o abstracción del objeto de protección, no cabe llegar al extremo de desvirtualizar la noción de bien jurídico protegido, ni convertirla

en un mero formulismo o concepto vacío. No obstante, defendemos la utilidad de este concepto como interés mediato o *ratio legis*, ya que aceptamos la bipartición señalada.

Dado que rechazamos las tesis funcionales, hemos de analizar en este punto las posturas patrimonialistas. Tras una exégesis de los distintos postulados en presencia dentro de este grupo, estamos en condiciones de valorar una serie de aspectos: en primer término, partimos de que el marco viene representado por la relación jurídico-tributaria y que, en su seno, estamos a un momento concreto, cual es la fase de liquidación del tributo. Ésta se puede operar, según la normativa concreta, bien por el sujeto mediante la presentación de la autoliquidación correspondiente, bien por la propia Administración gestora. Es en este preciso momento, de determinación o cuantificación de la cantidad que ha de abonar el sujeto, o bien, de la que se le debe restituir, en el que se incardina el injusto. Asimismo, resulta discriminable este punto de la fase de recaudación, en la que la Administración Tributaria ostenta una posición preeminente, con facultades privilegiadas de ejecución, y en la que surgiría un ilícito distinto –el ya mencionado del artículo 257 CP, o bien, el del artículo 259 bis 3 CP–. Mientras que la liquidación tiene por finalidad la determinación de la cantidad concreta en que se cuantifica la deuda tributaria, la recaudación se centra en el pago del *quantum* debido. Dos momentos diferentes, con regulaciones variadas y cuyo incumplimiento da lugar a distintos delitos. En el momento de la determinación o cuantificación de la deuda ya surge una expectativa de derecho, que se englobaría en el patrimonio tributario que, si bien puede verse frustrada por la defraudación y el consiguiente engaño, se determina *a posteriori* de modo pleno y despliega efectos retroactivos.

En consecuencia, pese a lo novedoso y sugerente de la postura mantenida por FERRÉ OLIVÉ, discrepamos de su tesis en que el derecho no surja hasta la determinación correcta y que, por ende, no exista un derecho o, mejor dicho, una expectativa de derecho en nuestro caso, en favor de la Administración Tributaria, en el momento en que se debería de haber liquidado de modo correcto el tributo. Desde ese preciso instante, en el que habría de cuantificarse de modo preciso la cantidad a ingresar por el sujeto obligado –o a restituirle–, surgiría una expectativa patrimonial. Podemos acudir a un expediente puramente civil, como sería la figura del *ius ad rem*, para justificar nuestra toma de postura, ya que los postulados teóricos de los que partimos son similares o muy próximos: en el DEJ se dice que hay *ius ad rem* cuando “*se ha alcanzado un estado previsto en la norma que da derecho al futuro titular a exigir que se den los trámites siguientes para que se complete la plena adquisición del derecho*”. Sin afirmar de un modo tajante que nos hallemos ante dicho supuesto, y con las cautelas debidas, observamos que la situación que se produce en el momento de la liquidación del tributo resulta análoga o equivalente: la norma del tributo prevé que la realización del hecho imponible da lugar a su tributación, de modo subsiguiente, que se cuantifique o determine el *quantum* debido y, a partir de entonces, surge la expectativa de ingreso de la cantidad correspondiente en el patrimonio tributario estatal, autonómico, foral o local.

En relación con el patrimonio tributario, debemos significar que se trata de una acotación o precisión dentro del total conjunto de bienes, derechos y relaciones jurídicas globales de naturaleza pública. Se conforma por el resultado de la aplicación de las distintas normas tributarias y, desde el momento de la liquidación, existe una expectativa que se ve frustrada por la defraudación calificada como delito fiscal. Por ello, resulta afectado en su incolumidad mediante el tipo analizado, que provoca un menoscabo en los ingresos que habría de recibir si se cumpliesen los deberes de contribuir conforme a la normativa aplicable. A su vez, consignamos aquí que no se produce confusión alguna entre el objeto del delito y el bien jurídico protegido: asumimos la comprensión dual del

patrimonio, como universalidad de bienes y derechos del obligado –masa de cosas–, sobre el que recae la acción –objeto del delito– y como conjunto de los recursos públicos, lo que le vincularía con el artículo 31 de la Carta Magna. Es más, el momento en que la acción se lleva a cabo nos permite diferenciar este interés patrimonial del derecho de crédito de la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local que se ve protegido en el tipo del artículo 257 CP o en el artículo 259 bis 3 CP. Por este motivo es de la mayor trascendencia que no solo se atienda a la relación jurídico-tributaria sino, dentro de ella, al momento exacto en que el ilícito se comete, dado que redundaría en una calificación jurídica distinta.

Pese a que la construcción de FERRÉ OLIVÉ es digna de alabanza por su carácter original, su fundamentación sistemática coherente y lógica, porque parte de los mismos principios, en orden a resaltar la relevancia de la fase del procedimiento tributario y porque refuta las tesis funcionales con solvencia, entendemos que la determinación del *quantum* debido carece de la debida relevancia, dentro de la vida social, como para erigirse en un bien jurídico con sustantividad propia. Los principios de intervención mínima, *ultima ratio* y carácter fragmentario del Derecho Penal limitan al legislador, que solo podrá aplicar la más dura reacción del ordenamiento jurídico a aquellos casos más graves y que ataquen o pongan en peligro los intereses jurídicos protegidos de mayor relevancia para la sociedad. Pese a que no exista un catálogo tasado de cuáles son esos bienes o valores de la vida social protegidos por el Derecho, no parece que un procedimiento cuantificador, dentro de un cauce administrativo, pueda ser aupado como guía rector de un precepto penal. Con ello no se desconoce la trascendencia de esta figura en la determinación del ilícito, antes al contrario, es un elemento instrumental relevante para constatar el perjuicio patrimonial que se infiere al Erario público, y por ello goza de una gran importancia, pero se trata de un medio, no de un fin. Precisamente, si no respondiese a la evaluación de cuál es el perjuicio que se causa al patrimonio tributario, carecería de sentido su mera referencia, ya que sería contrario al principio de proporcionalidad que se fijase como objeto de protección el mero resultado de la aplicación de la normativa tributaria, es decir, el último momento de una fase de un procedimiento administrativo. Si esta liquidación tiene repercusión penal es porque se cuantifica el daño que se irroga a un elemento esencial, el bien jurídico protegido, que se fija en el interés patrimonial de la Hacienda Pública.

Por lo que concierne a otras posturas doctrinales, que sostienen que el objeto de protección es el deber de lealtad del contribuyente, el deber de contribuir, el principio de solidaridad u otras fórmulas similares o equivalentes, descartamos que constituyan el interés jurídico tutelado por su vaguedad, imprecisión de contornos y por su elevado componente ético. En efecto, nos hallamos ante un delito que se configura como de infracción de deber, en este caso, el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente y en el marco de un sistema tributario justo. Sin embargo, no es posible deducir de dicha naturaleza que sea el propio deber el bien tutelado por la norma, toda vez que se trata de la conducta debida, impuesta por la norma. Dado que se parte de una norma preceptiva o imperativa, la norma tributaria, que conmina al sujeto obligado al pago del tributo, la acción típica consistiría en defraudar a la Hacienda Pública mediante el incumplimiento del deber. Resultaría, por ende, que se diluiría la barrera entre la conducta típica y el bien jurídico, que se verían confundidos. Además, llevando tales consideraciones al extremo, se podría llegar a decir que la esencia de la infracción radicaría en el incumplimiento del deber, por lo que se pondría en duda la vigencia de la norma, que sería el objeto protegido, lo que nos incardinaria en postulados funcionalistas que rechazamos de plano.

En cuanto al principio de solidaridad, no desconocemos que su virtualidad haya sido asumida por el TC. En este sentido, como observa MARÍN BENÍTEZ⁸⁵⁷, el fundamento teórico se encuentra en la función social de la propiedad y en la constatación de que toda la riqueza se encuentra subordinada al interés general ex artículo 128 CE. Puesto que no cabe atender al principio del beneficio en el deber de contribuir, ya que no trae causa de una relación sinalagmática, “se busca entonces la razón de esa contribución en una cualidad derivada del carácter social de la naturaleza humana: la solidaridad”. Por consiguiente, la función social de la propiedad conlleva una faceta tributaria, y el deber de contribuir se configura como un deber de solidaridad. Esta caracterización ha sido asumida por el TC en diversas resoluciones, v.gr, en el FJ 6 de la STC 46/2000, que alude a la “necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos”. Dicho lo cual, debemos significar que nos hallamos ante un mandato al legislador para que busque la riqueza allí donde se encuentre, pero ello constituiría un fin del tributo, un objetivo a conseguir –la realización efectiva de esta solidaridad en la aplicación tributaria–, pero el dolo del sujeto activo no ha de abarcar ni la lesión ni la puesta en peligro de dicho principio. Asimismo, su propia naturaleza principal nos lleva a afirmar su inidoneidad para ser configurado como interés tutelado, ante la imprecisión de sus límites y contornos.

Por todo lo que antecede, estamos en condiciones de adherirnos a una comprensión patrimonialista del bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria. De todas las fórmulas propuestas, hacemos nuestra la empleada por MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, toda vez que la consideramos como la más completa, detallada y convincente de las que hemos analizado. En consecuencia, debemos recordar en este punto que describe dicho bien como “el interés patrimonial de la Hacienda Pública en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios en la fase de liquidación de los tributos”. Destacan de esta definición su concreción temporal –el momento liquidatorio– y que no extiende la comprensión patrimonial a todo el conjunto de bienes y derechos del sector público, sino que se circunscribe a los ingresos de índole tributaria. Resulta precisa, solvente y goza de un elevado valor hermenéutico para llevar a cabo la correcta intelección de los restantes elementos típicos, frente a la vaguedad, abstracción y generalidad de algunas de las tesis expuestas, que más bien resultan principios programáticos o meras declaraciones retóricas, pero que no cumplen las funciones que se atribuyen dogmáticamente al bien jurídico.

3.- Análisis del tipo

3.1.- Algunas precisiones conceptuales

Puesto que los delitos contra la Hacienda Pública beben del ordenamiento tributario, y ante el carácter eminentemente técnico que presenta éste, que excede con mucho de los conocimientos usuales del ciudadano medio, es preciso que realicemos un breve esbozo conceptual para suministrar al lector la base terminológica de la que partimos en este trabajo. En primer lugar, como no puede ser de otro modo, hemos de analizar qué se entiende por la voz “tributos”. Para esta finalidad debemos comenzar por

⁸⁵⁷ MARÍN BENÍTEZ, G., “Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Actualidad Jurídica Uribe Menéndez*, núm. 50, 2018, pp. 44 y 45.

precisar su tenor gramatical. Su definición se contiene en el artículo 2⁸⁵⁸ LGT. En la síntesis de este precepto se han concretado⁸⁵⁹ seis rasgos característicos de los tributos: i) siempre gravan una manifestación de capacidad económica, con lo que dicha exteriorización de riqueza ha de destinarse a satisfacer las necesidades públicas, sin embargo, en algún pronunciamiento aislado del TC han existido votos particulares acerca de si la capacidad económica ha de operar en todos los tributos, y en qué medida; tal cuestión surge, sobre todo, en el ámbito de las tasas y su adecuación a la citada capacidad económica. ii) El tributo implica que se ha realizado el hecho al que la ley anuda el deber de contribuir. iii) Se trata de un ingreso de Derecho Público, lo que añade un dato más a su mera enunciación como “ingreso público”, ya que existe una pluralidad de ingresos de tal naturaleza; por el contrario, al calificarlo como ingreso de Derecho Público se hace alusión a que su regulación se contiene en tales normas, en atención a su interés jurídico y a la condición de los acreedores. Se da así un “régimen jurídico privilegiado”, con potestades y garantías propias. iv) El tributo es una “prestación pecuniaria” exigida por un ente público, no obstante, puntualiza el autor que seguimos que ello es la regla general, puesto que cabe que, en determinados supuestos previstos legalmente, se dé el pago en efectos timbrados o en especie (*v.gr.*, artículo 60 LGT). Vincula a este carácter la nota de la “coactividad” del tributo. v) La finalidad es sostener los gastos públicos, pese a que ello sea una característica común a todos los ingresos públicos. Además, el carácter instrumental con que el precepto transcrito caracteriza al tributo puede ponerse en conexión con las medidas de carácter extrafiscal –mediante exenciones–, o bien, con una naturaleza extrafiscal “accesoria”. vi) Por último, se apunta que el tributo no es una sanción, ya que no pretende la corrección por la desviación del patrón esperado por el ordenamiento jurídico. A pesar de esta puntualización, en ocasiones pueden coincidir tributo y sanción, cuando se dé el supuesto de hecho de aquél y se contravenga el mandato establecido, o se incurra en la prohibición impuesta, dado que ambos institutos –tributo y sanción– responden a fundamentos diferentes. Este aspecto es distinto de la cuestión relativa a si cabe gravar fiscalmente los beneficios dimanantes de actividades ilícitas, que será abordada en otro momento de nuestro estudio, y de la que ahora podemos adelantar únicamente que es un tema controvertido en la doctrina.

Una vez que hemos precisado el entendimiento que ha de darse a la noción “tributos”, que incluye las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos, con las puntualizaciones efectuadas, como punto de partida, debemos matizar una serie de conceptos tributarios, cuya comprensión será útil y aplicable a las modalidades de conducta subsumibles en el delito fiscal. En concreto, estimamos del todo punto necesario anotar la comprensión que se otorga a los términos siguientes: hecho imponible, obligado tributario, base imponible, cuota tributaria y deuda tributaria, ya que haremos ulteriores

⁸⁵⁸ Artículo 2 LGT: “1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. 2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

⁸⁵⁹ MARTÍNEZ GINER, L.A., “Tema 8. Los recursos públicos (II)”, en NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, pp. 179-182.

alusiones y referencias a ellos, por lo que es precisa la claridad terminológica. En lo tocante al hecho imponible, de un modo escueto, podemos concebirlo, siguiendo a VICENTE-ARCHE COLOMA⁸⁶⁰, como la “causa” o el “por qué” ha de pagarse un tributo. Su definición legal se acoge en el artículo 20 LGT, que preceptúa: “1. *El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.* 2. *La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción*”. De tal configuración se deriva que nos hallamos ante la concreción del principio de legalidad en materia tributaria. Se pueden predicar tres funciones del hecho imponible: como presupuesto configurador del tributo, como origen de la obligación tributaria principal y como manifestación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que preconiza el artículo 31 CE.

En cuanto a los elementos estructurales del hecho imponible, es preciso un elemento objetivo y un elemento subjetivo. El primero es “el hecho en sí mismo revelador de la capacidad económica que se quiere someter a gravamen”. Dentro de este elemento podemos discriminar cuatro aspectos: material, espacial, temporal y cuantitativo. El aspecto material hace referencia al “hecho, acto o negocio gravado por un determinado tributo”, y se suele identificar con el objeto del tributo. El aspecto espacial “vincula la realización del hecho imponible con un determinado ámbito territorial”; mientras que el factor temporal se concreta en el momento en que se realiza el hecho imponible, lo que tiene incidencia en el momento de surgimiento de la obligación tributaria, lo que se denomina “devengo”. En último lugar, el aspecto cuantitativo, que “cuantifica la capacidad económica que se manifiesta en la realización del hecho imponible por el sujeto pasivo”.

Por su parte, el aspecto subjetivo alude a la “especial relación, fáctica o jurídica, que guarda el sujeto que lo realiza con aquél”. Este último aspecto tiene una trascendencia singular en los tributos de naturaleza personal, que atienden a la condición del propio sujeto, lo que determina el nacimiento o no del tributo. Ello no se da en los tributos de base real, cuyo hecho imponible es susceptible de ser realizado por cualquier ciudadano, con independencia de sus condiciones personales. Dicho elemento subjetivo se conecta con la voz anteriormente citada “obligado tributario”, en cuyo estudio seguiremos a PORTILLO NAVARRO⁸⁶¹, que manifiesta que son obligados tributarios “las personas físicas o jurídicas, y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de las obligaciones tributarias”. A continuación realiza una enumeración abierta, puesto que indica que, entre otros, tienen esta condición: los contribuyentes, sus sustitutos, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta, a repercutir, a soportar la repercusión, la retención, los ingresos a cuenta, los sucesores o aquéllos que sean beneficiarios de casos de exención, de devoluciones o bonificaciones tributarias, siempre y cuando no tengan la condición de sujetos pasivos. Agrega a estos obligados los sujetos a los que la normativa tributaria les imponga el cumplimiento de obligaciones tributarias formales, así como el de los casos en que se atribuyan obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua. En último término, cita el artículo 35.4 LGT y manifiesta que en los casos de herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que carecen de personalidad jurídica, pero que constituyen un patrimonio separado o una unidad

⁸⁶⁰ VICENTE-ARCHE COLOMA, P., “Tema 9. La obligación” , *cit.*, pp. 214-217.

⁸⁶¹ PORTILLO NAVARRO, M.J., *op. cit.*, pp. 35 y 36.

económica, que sean “susceptibles de imposición”, también tendrán la consideración de obligados tributarios, para lo que habrá que estar a la normativa específica de cada tributo.

La figura central, dentro de esta vasta categoría, viene representada por el “sujeto pasivo”, que es el obligado tributario que ha de cumplir la obligación tributaria principal y aquellas obligaciones de carácter formal que sean inherentes a ella. Es posible que el sujeto pasivo presente dos modalidades: a título de “contribuyente”, cuando es el propio sujeto que realiza el hecho imponible, o, en segundo lugar, como “sustituto” del contribuyente, cuando, por imposición legal, una persona distinta del contribuyente ha de cumplir la obligación tributaria principal y las formales que le sean inherentes. Subraya PORTILLO que esta última figura tiene una escasa aplicación en la actualidad. Ahora bien, debemos puntualizar que dicho sustituto⁸⁶² no realiza el hecho imponible, por lo que no es el titular de la capacidad económica que se pretende gravar, sino que, es un individuo al que, por variados motivos, el legislador coloca “en lugar del contribuyente” a efectos de cumplir las obligaciones materiales y formales dimanantes del tributo; a fin de que se cumpla el principio de contribución conforme a la capacidad económica, el artículo 36.3 LGT establece la posibilidad del sustituto de exigir del contribuyente la cantidad que hubiese abonado al ente público, salvo que la concreta ley aplicable disponga otra cosa. Existen dos modos para que se haga efectivo dicho pago por el contribuyente: con retención o por repercusión. En la primera forma, el sustituto retiene la cantidad correspondiente, ingresándole la diferencia. En la segunda modalidad, por repercusión, el sustituto traslada al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias que hubiere satisfecho, o que tenga que satisfacer.

Anotaremos también, con la finalidad de dar una visión global de esta institución, pero de un modo escueto o breve, los otros obligados tributarios. En esta categoría se incluirían los “obligados a realizar pagos a cuenta”. Indica VICENTE-ARCHE que se trata de sujetos que cumplen obligaciones tributarias materiales y, en concreto, que se cumplen “frente a un ente público acreedor *a cuenta* de la futura obligación tributaria principal”. Así, se hacen pagos con anterioridad a su devengo, se restringen a los impuestos que gravan la obtención de rentas (IRPF e IS), y sirven para obtener un “flujo continuo y regular de ingresos por parte de la Hacienda Pública”. Dentro de este grupo se diferencia el obligado a realizar pagos fraccionados, que es el propio contribuyente que desarrolla una actividad empresarial o profesional, y aquellos que llevan a cabo las retenciones e ingresos a cuenta, en que el deber se atribuye a un tercero –generalmente, el pagador de las rentas–.

Otro elemento subjetivo al que debemos prestar atención es a la figura del “responsable”, que tiene como misión asegurar o garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria principal. Entre sus rasgos característicos se escribe que ha de venir fijado por la ley y se coloca junto al deudor principal, por lo que no le sustituye. Como regla general, responde de la totalidad de la deuda tributaria exigible en período voluntario y goza de un derecho de reembolso frente al deudor principal, según lo preceptuado en la legislación civil. Esta responsabilidad puede ser subsidiaria o solidaria, y sus supuestos, respectivamente, se recogen en los artículos 41 y 42 LGT. Como norma general, la responsabilidad se configura como subsidiaria, salvo que la concreta normativa tributaria establezca lo contrario.

⁸⁶² VICENTE-ARCHE COLOMA, P., “Tema 10. Los sujetos de la relación tributaria”, en NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, pp. 226-229, 232-234, 238, 242. (Cursivas en el original).

También debemos mencionar el caso de los “sucesores”, que aparecen en aquellos casos en los que, por diversas causas se produce un cambio en el polo pasivo de la obligación tributaria principal. En este supuesto se incluyen los casos de sucesión *mortis causa* de personas físicas y, en segundo lugar, cuando la sucesión se opera en personas jurídicas y entes sin personalidad. Por lo que hace a estos últimos entes, la LGT alude a las herencias yacentes y a las comunidades de bienes, así como a aquellos supuestos en los que se dé un patrimonio separado o una unidad económica susceptibles de imposición. Ha de matizarse que la LGT no preceptúa que en todo caso los entes sin personalidad jurídica han de ser concebidos como obligados tributarios, sino cuando las específicas normas aplicables así lo prevean.

Después de abordar el elemento subjetivo, siguiendo el orden que se indicó con anterioridad, en este momento perfilaremos algunos rasgos del concepto “base imponible”. PORTILLO NAVARRO⁸⁶³ parte del artículo 50.1 LGT, que la define como “*la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible*”. Ello da lugar a hablar de la base imponible *propia*, cuando se expresa en unidades monetarias, o bien, *impropia*, cuando alude a unidades de peso o volumen, *v.gr.*, en los impuestos al alcohol y bebidas derivadas, se toma en consideración el volumen de alcohol puro. Para obtener dicha magnitud existen tres sistemas: estimación directa, objetiva o indirecta. En la primera modalidad, que puede ser de carácter voluntario u obligatorio, la Administración emplea las autoliquidaciones y declaraciones del obligado tributario, los datos consignados en libros y registros que se hayan comprobado administrativamente, así como los restantes documentos, justificantes y datos que tengan relación con la obligación tributaria. En el sistema de estimación objetiva, que presenta carácter voluntario, se acude a las magnitudes, datos, módulos e índices previstos en la normativa de cada tributo. En tercer lugar, la estimación indirecta, que tiene carácter subsidiario, ya que se acude a ella cuando la Administración no puede disponer de los datos necesarios para la determinación de la base imponible, por ausencia de declaraciones o porque son incompletas o erróneas; también puede deberse a la actitud obstruccionista del obligado tributario, al incumplimiento de las obligaciones tributarias o contables, o bien, a la desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros, de los registros contables o de los justificantes documentales. En este sistema de estimación, cabe acudir a los siguientes elementos: a los datos antecedentes de que se disponga, a la comparación con unidades familiares o productivas similares, en términos tributarios, así como a los módulos, índices o datos que se disponga.

Sin embargo, debemos puntualizar que otros autores⁸⁶⁴ ponen de relieve que, junto a la función de medición que cumple la base imponible –condensada en el artículo 50.1 LGT anteriormente transcrito–, ésta desempeña otro cometido, puesto que se concibe como “el instrumento tendente a concretar la cuantía de la cuota tributaria, en conjunción con el tipo de gravamen”. De este modo, se asume la compatibilidad de ambas facetas, que confluyen en el concepto de base imponible. De ahí que se efectúe una lectura conjunta de los artículos 50.1, 55 y 56.1 LGT, y se concluya que la base imponible es “la magnitud a la que se le aplica el tipo de gravamen para obtener la cuota tributaria”. También son certeras las puntualizaciones de RIBES RIBES cuando observa que la base imponible “no coincide conceptualmente con el objeto del tributo, sino que constituye una dimensión o magnitud del mismo”.

⁸⁶³ PORTILLO NAVARRO, M.J., *op. cit.*, pp. 41-43.

⁸⁶⁴ RIBES RIBES, A., “Tema 11. Los elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, en NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, p. 251.

La alusión a los restantes elementos de cuantificación del tributo nos permite avanzar y atender, en este punto, a la noción de “base liquidable”, que se concreta en el artículo 54 LGT como *“la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley”*. Anota RIBES RIBES⁸⁶⁵ que semejantes detracciones no se producen siempre y en todo lugar, por lo que, cuando no existan, coincidirán base imponible y base liquidable. Se considera que nos hallamos ante un “paso intermedio en el proceso de cuantificación del tributo”. A su vez, explicita RIBES que en su efecto “desgravatorio” subyace su diferencia con los “sustraendos”, que son elementos negativos, de carácter interno, que se integran en el cálculo de la base imponible.

En la secuencia lógica que sigue la LGT, debemos detenernos ahora en el “tipo de gravamen”, que el artículo 55.1 LGT describe como *“la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra”*. Este tipo puede ser⁸⁶⁶ específico, que opera sobre bases imposables impropias y se expresa en unidades monetarias por unidad fija y, en segundo lugar, *ad valorem*, cuando se aplica un determinado porcentaje a la base imponible para obtener la cuota tributaria. En este segundo supuesto se diferencia entre el tipo fijo o único, cuando la alícuota se aplica a la base imponible con independencia de su cuantía, lo que da lugar a la “cuota tributaria proporcional” y, en segundo término, el tipo de gravamen creciente, que se incrementa a medida que lo hace la base, lo que origina una “tarifa o escala de tipos progresiva”. Dentro de este grupo podemos realizar una clasificación ulterior, según se trate de “progresividad por clases”, cuando hay distintos tipos de gravamen en función del importe total de la base, o bien, de la “progresividad por escalones”, en la que “se establecen tipos de gravamen por cada porción o tramo de base”. La aplicación de las tarifas por escalones nos lleva a diferenciar entre las nociones de tipo medio, tipo efectivo y tipo marginal. El tipo medio es la relación entre la cuota íntegra y la base liquidable. El tipo efectivo alude a la confluencia entre la cuota líquida y la base liquidable, mientras que el tipo marginal es el último tipo aplicable, esto es, “al que se aplica el tramo de base liquidable más alto”.

Sin más dilación nos situamos ya ante la noción de “cuota tributaria”, si bien hemos de precisar que existen distintas gradaciones y matizaciones al respecto. En primer lugar nos referiremos a la “cuota íntegra”, que⁸⁶⁷ carece de una definición legal, dado que el artículo 56.1 LGT únicamente menciona que: *“1. La cuota íntegra se determinará: a) Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable. b) Según cantidad fija señalada al efecto”*. No obstante, dicha cantidad puede verse reducida en virtud de la aplicación de bonificaciones, deducciones u otras desgravaciones. Por ello, ha de significarse en este punto la existencia de una nueva categoría, la “cuota líquida”, a la que alude el artículo 56.5 LGT con los siguientes términos: *“5. La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo”*. Si bien, al final del apartado del precepto que analizamos –artículo 56.6 LGT–, se contiene una última concreción, la relativa a la “cuota diferencial”, que *“será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo”*.

Dicho lo cual, como certeramente observa RIBES RIBES, no resulta correcto, desde el punto de vista técnico-jurídico, afirmar que la cuota tributaria equivale a la

⁸⁶⁵ RIBES RIBES, A., “Tema 11. Los elementos...”, *cit.*, p. 259.

⁸⁶⁶ PORTILLO NAVARRO, M.J., *op. cit.*, pp. 43 y 44.

⁸⁶⁷ RIBES RIBES, A., “Tema 11. Los elementosj” , *cit.*, pp. 264 y 265.

“deuda tributaria”, puesto que esta última sería la cantidad que finalmente se ha de entregar al ente público acreedor, que no siempre coincide con la cuota tributaria, que se puede ver minorada por la existencia de deducciones y, a la inversa, incrementada por otras prestaciones de naturaleza pecuniaria, como rezan los apartados 1 y 2 del artículo 58 LGT: “1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. 2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: a) El interés de demora. b) Los recargos por declaración extemporánea. c) Los recargos del período ejecutivo. d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos”. Por este motivo, la autora que exponemos diferencia entre el contenido esencial de la deuda tributaria –la concreta cantidad a ingresar por aplicación del tributo– y el contenido accesorio, que puede concurrir o no, según diversas circunstancias. Asimismo, de conformidad con al apartado 3 del artículo 58 LGT, las sanciones tributarias no se integran dentro del concepto “deuda tributaria”.

3.1.1.- Delito fiscal: ¿norma penal en blanco o tipo con elementos normativos?

Este breve recorrido terminológico por algunos conceptos básicos del ordenamiento tributario nos sirve para conectar con una discusión de la doctrina penalista a propósito de la naturaleza del delito fiscal, a saber, si se trata de una norma penal en blanco, o bien, si es un delito con elementos normativos. Entre los autores que defienden la primera postura podemos citar a BACIGALUPO ZAPATER⁸⁶⁸, quien afirma que el artículo 305 CP es una ley penal en blanco, inclusive en la determinación del autor del delito, en la que “la existencia de la pretensión fiscal insatisfecha solo puede ser conocida mediante la interpretación de la ley fiscal”. De modo análogo, acorde con su concepción del delito fiscal como tipo de infracción de deber, BAJO FERNÁNDEZ⁸⁶⁹ defiende que se trata de una ley penal en blanco, en la que el deber no se contiene en la norma penal, sino que se encuentra en la norma tributaria. También SERRANO GÓMEZ y SERRANO MAÍLLO⁸⁷⁰ sostienen su naturaleza de norma penal en blanco, ya que “para completarlo hay que recurrir a la legislación fiscal”. COLINA RAMÍREZ⁸⁷¹ se adscribe a este sector cuando efectúa una remisión al hecho imponible del tributo cuyo pago se ha eludido, para lo que habrá de estarse a su correspondiente normativa; al igual que NAVARRO CARDOSO⁸⁷², quien subraya que “como norma penal en blanco que es el tipo previsto en el art. 305 CP, se hace inevitable acudir a la norma tributaria para colmar su interpretación”. DE VICENTE MARTÍNEZ⁸⁷³ es tajante al apreciar que “el delito fiscal o delito contra la Hacienda Pública se construye técnicamente como una norma penal en blanco”. Mientras que RODRÍGUEZ ALMIRÓN⁸⁷⁴ arguye que, dado que nos hallamos ante un tipo penal en blanco, éste solo se puede perfilar si se acude al ordenamiento tributario y, en concreto, “con la ley fiscal vigente en el momento, tanto las de carácter general como las específicas del impuesto cuyo pago se dice eludido”.

Descuella la solvente explicación dada por FERRÉ OLIVÉ⁸⁷⁵, que considera que el artículo 305 CP “se estructura como una norma penal en blanco”, lo que implica que,

⁸⁶⁸ BACIGALUPO ZAPATER, E., “Problemas de laj” , *cit.*, pp. 118 y 120.

⁸⁶⁹ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contraj” , *cit.*, p. 26.

⁸⁷⁰ SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., *op. cit.*, p. 552.

⁸⁷¹ COLINA RAMÍREZ, E.I., *op. cit.*, p. 268.

⁸⁷² NAVARRO CARDOSO, F., “Problemas de prescripciónj” , *cit.*, p. 23.

⁸⁷³ DE VICENTE MARTÍNEZ, R., “Delito fiscalj” , *cit.*, p. 870.

⁸⁷⁴ RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J., *op. cit.*, p. 1.

⁸⁷⁵ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *cit.*, pp. 393-395.

para conocer si concurren los elementos típicos, “la interpretación deberá estar guiada por la posible violación en el caso concreto de una serie de deberes tributarios emanados de las leyes fiscales, ajenas al Código Penal”. Así las cosas, habrá de concretarse la existencia de una relación jurídico-tributaria, que liga a los sujetos implicados con el concreto hecho imponible que da lugar al surgimiento de la deuda tributaria. A mayor abundamiento, en la concreción del tipo inciden tanto la LGT como la normativa específica de cada tributo. Nos hallamos, por ende, ante una pluralidad de deberes materiales y formales, y el hecho de que tales deberes se asienten en el Derecho Administrativo posibilita que las autorizaciones conduzcan a situaciones de atipicidad penal “por materializar un riesgo permitido”, amén de que existan casos de “ausencia de antijuridicidad” fundamentados en el ejercicio legítimo de un derecho. De una trascendencia decisiva es el contenido del deber que infringe el obligado tributario. Según FERRÉ OLIVÉ existen dos opciones: su delimitación con base en los criterios elaborados en sede penal, tomando como referencia una perspectiva fáctica y prestando atención al fin de protección de la norma, o bien, su determinación según las directrices de la normativa extrapenal. La respuesta que ofrece es reveladora de su postura, ya que defiende que “el tipo penal en este ámbito se encuentra decididamente vinculado al significado conceptual que aporta el derecho tributario, que conforma con total precisión –a través de leyes y reglamentos– los deberes que establece hacia los obligados tributarios”. Si bien, significa que es preciso que se coordinen interpretativamente los aspectos penales y tributarios, que califica como “interdependientes”.

Para CHOCLÁN MONTALVO⁸⁷⁶ el tipo de defraudación tributaria es una ley penal en blanco implícita, con múltiples elementos normativos tributarios, que remite a la infracción de deberes fiscales de naturaleza especial. Tales deberes se derivan de las leyes que disciplinan cada especie de tributo. Por lo tanto, existe una remisión a la legislación tributaria. Conecta este aspecto con su comprensión sobre el delito fiscal como tipo esencialmente omisivo, en el que no se paga lo que se debe, lo que obliga a la determinación, en primer lugar, de en qué consiste dicho deber. Para colmar dicho contenido debe acudir a la normativa extrapenal, en concreto, para aspectos tales como la determinación de la deuda tributaria o su cuantificación. Sin embargo, puntualiza que esta naturaleza de norma penal en blanco “no permite obviar la sujeción al principio de legalidad penal y legalidad tributaria, y también al de proporcionalidad”.

AYALA GÓMEZ⁸⁷⁷ introduce una serie de matices relevantes en la polémica. Parte de que doctrina mayoritaria y la jurisprudencia entienden que se trata de una norma penal en blanco que precisa la remisión a las leyes tributarias en las que se concreta el hecho que genera la obligación o deber que se infringe. No obstante, agrega que no nos hallamos ante un tipo penal en blanco *stricto sensu*, en el que “la totalidad de sus elementos configuradores estén necesariamente prediseñados o establecidos por las normas extrapenales”, pues ello conduciría a negar autonomía al Derecho Penal, que quedaría reducido a un mero ordenamiento sancionador. Sin embargo, lo que sí es cierto es que el tipo tiene un presupuesto de tipicidad, representado por la relación jurídico-tributaria. De manera gráfica refiere que nos hallamos ante “la conjugación de las categorías dogmáticas tributarias y las penales llamadas a ensamblarse de manera pacífica y armoniosa”. La singularidad de cada relación jurídico-tributaria representa “un importante papel en la configuración del tipo de lo injusto”. De ahí que haya de estarse a las reglas del Derecho Financiero, ya que su omisión lleva a “soluciones técnicas y a consecuencias político criminales inaceptables”. Por lo tanto, según AYALA GÓMEZ,

⁸⁷⁶ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 37-39.

⁸⁷⁷ AYALA GÓMEZ, I., *op. cit.*, pp. 97-101.

cuando se toman en consideración los particulares deberes, hechos imponibles, así como la temporalidad de los ejercicios, de los calendarios o de los plazos, entre otros aspectos, se valoran singularidades que “marcan y condicionan el alcance de los elementos del tipo penal”. Por ello, ha de atenderse a los rasgos definidores de cada concreta obligación de pago, y “la regulación legal extrapenal fiscal tiene una incidencia directa sobre el ámbito y los límites de la tipicidad del delito”.

De un modo descriptivo, BELÉN LINARES⁸⁷⁸ distingue entre los elementos normativos, que “atienden a una disposición puramente valorativa”, en los que se debe determinar de un modo exacto el significado de las palabras empleadas por el legislador, y las leyes penales en blanco, a las que dota de “funciones meramente descriptivas”, y aprecia que el delito fiscal “se ajusta a los presupuestos caracterizadores de una ley penal en blanco”, puesto que es una norma que precisa un complemento y éste ha de buscarse en la normativa tributaria, indica que este reenvío se encuentra justificado en atención al bien jurídico tutelado. Más tajante es la postura de IGLESIAS SEVILLANO⁸⁷⁹, quien destaca el papel que desempeña la norma tributaria y anota que “el ilícito que se castiga penalmente es el incumplimiento tributario”, por lo que reconduce el tipo a la infracción de un deber tributario. Así, sostiene que la estructura del delito, como tipo de infracción de deber, conlleva que se rechacen los postulados que lo incluyen entre las defraudaciones, con lo que se ignoran “los elementos subjetivos que se predicán de éstas”. Subraya que la determinación de la cuantía defraudada y de la propia defraudación recaen en el Derecho Tributario, y lleva sus postulados al extremo al sentenciar que “el delito fiscal no es más que una sanción penal a una infracción en principio administrativa y que se determina administrativamente”, por lo que es “un tipo penal en blanco que depende en prácticamente todos sus elementos de referencias al derecho administrativo y tributario, sin que pueda encontrarse claramente en el tipo ningún elemento añadido o propio del derecho penal”. No compartimos tales asertos, que conducen a negar la autonomía y sustantividad del delito de defraudación tributaria: se basa en un elemento meramente cuantitativo, al que nos oponemos, ya que entendemos que el delito fiscal requiere un plus de desvalor que la mera infracción administrativa. Además, tal planteamiento implica vaciar de contenido el tipo penal, que sería, más que una ley penal en blanco, un compartimento que habría de colmarse de modo íntegro con la norma administrativa, lo que rechazamos, habida cuenta la interdependencia y conexión que se da entre los elementos penales y tributarios.

Por su parte, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE⁸⁸⁰ se muestra más comedido o conciliador al escribir que existe una abundancia de elementos normativos que lleva a buena parte de los autores a reputar que nos hallamos ante una ley penal en blanco. Sentencia que dicha pluralidad de elementos, unidos a la existencia de la obligación tributaria aboca, en la práctica, “a una situación análoga a la de las leyes penales en blanco”. En esta línea unificadora podemos incluir a CISNEROS GONZÁLEZ⁸⁸¹, que detalla que el delito fiscal posee elementos normativos, que precisan que se acuda a otras normas para su interpretación, en este caso, del ordenamiento tributario, pero a continuación defiende que, como ha razonado la jurisprudencia, se trata de una ley penal

⁸⁷⁸ BELÉN LINARES, M., *El delito...*, *cit.*, pp. 182 y 183.

⁸⁷⁹ IGLESIAS SEVILLANO, H., “Cuestiones sobre principio de legalidad, ley penal en blanco y presunciones en el delito fiscal”, *RDUNED. Revista de Derecho UNED*, núm. 19, 2016, pp. 749, 750 y 752.

⁸⁸⁰ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., *op. cit.*, p. 78.

⁸⁸¹ CISNEROS GONZÁLEZ, J.M., “Dolo directo y dolo eventual en el delito fiscal. El conocimiento sobre los elementos normativos del tipo del artículo 305 del Código Penal”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 122, 2016, p. 7.

en blanco, de donde infiere que “la suma de estas dos circunstancias supone una continua remisión (ya sea para interpretar o para ubicar el supuesto de hecho en sí) a otras normas”.

Frente a este sector, que podemos calificar como mayoritario en la doctrina española, otros autores defienden que el delito analizado es un tipo con elementos normativos. Particularmente vehemente es QUERALT JIMÉNEZ⁸⁸², quien enfatiza que, el hecho de que se haga referencia a legislación tributaria, “ya sea al tomar conceptos de la misma, ya sea al recrearlos, siguiendo o no sus pautas, no quiere decir que estemos ante una Ley penal en blanco”, sino que nos encontramos ante elementos normativos del tipo. Precisa que el supuesto de hecho no se remite a la norma extrapenal, y que el sujeto pasivo no proviene de la LGT; también invoca que han de rechazarse los métodos tributarios de determinación, así como las presunciones, a la hora de concretar la base imponible o la prescripción. Finaliza su exposición alegando que “si el delito fiscal fuera una norma penal en blanco, lo sería en igual medida el hurto al contener el elemento típico *cosa*”. De análoga opinión es DOLZ LAGO⁸⁸³, quien manifiesta que si bien la jurisprudencia, inicialmente, era clara sobre la no condición de norma penal en blanco del delito fiscal, con posterioridad, “de forma errónea”, ha afirmado tal carácter. Anota además que con la negación del carácter de ley penal en blanco se neutralizan “las pretensiones condicionantes de los tributaristas, que llevan, en último término, a vaciar de contenido penal las conductas típicas para entregarlas en su formulación descriptiva a las normas tributarias y a sus exegetas”. Si bien, finaliza asumiendo que la mayoría de la doctrina considera que nos hallamos ante una ley penal en blanco, “o al menos parcialmente en blanco”.

Por lo que hace a la jurisprudencia de la Sala 2ª del TS debemos significar que, pese a que en alguna resolución ha asumido la teoría de los elementos normativos, en líneas generales afirma la naturaleza de norma penal en blanco de este delito. A título meramente ejemplificativo podemos citar el FD 9º de la STS 523/2015⁸⁸⁴ o, con una claridad absoluta, el FD 5º de la STS 892/2016⁸⁸⁵. También es contundente el FD 10º de la STS 374/2017⁸⁸⁶. Por su completitud y su carácter detallado, merece una especial

⁸⁸² QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal español...*, cit., pp. 809 y 810.

⁸⁸³ DOLZ LAGO, M.J., *op. cit.*, pp. 3 y 4.

⁸⁸⁴ En el FD 9º de la STS 523/2015 se reprocha al órgano de instancia: “*El apartamiento arbitrario de las normas tributarias en base a las cuales se debe determinar la cuota tributaria, confundiendo la necesidad de que las comprobaciones sobre la cuantificación del impuesto queden sometidas a las normas tributarias (precepto penal en blanco), con el hecho de que su determinación probatoria se realice en el juicio oral por el órgano jurisdiccional con criterios valorativos de la prueba propios del proceso penal [...]*”

⁸⁸⁵ FD 5º de la STS 892/2016: “*Es factible fundar un motivo de esta naturaleza en legislación extrapenal: son normas que han de ser tenidas en cuenta en la aplicación de la ley penal; máxime cuando, como en este caso, nos enfrentamos a una norma penal en blanco como es el delito de defraudación tributaria. Solo acudiendo a otras ramas del ordenamiento puede perfilarse el tipo penal [...]*”.

⁸⁸⁶ FD 10º de la STS 374/2017: “*El delito fiscal participa de la categoría de los delitos en blanco lo que supone que la tipicidad se complementa en su conformación con la ley fiscal vigente al tiempo de su comisión y aplicable al acto tributable [...]*”.

atención el FD 2º de la STS 209/2019⁸⁸⁷. Asimismo, el TC se ha adscrito a esta postura doctrinal y jurisprudencial mayoritaria, como se observa en el FJ 8º de la STC 87/2001⁸⁸⁸.

A la hora de adoptar nuestra postura, nos inclinamos por su concepción como normal penal en blanco. Tomamos como referencia la comprensión de éstas como⁸⁸⁹ normas necesitadas de complemento, en las que se recoge “la pena, sanción o consecuencia jurídica, pero no expresan íntegramente el supuesto de hecho o conducta delictiva”, puesto que, para tal menester, el legislador se remite a normas extrapenales. Si tenemos en cuenta los argumentos esgrimidos, llegamos a la conclusión de que el supuesto de hecho no se encuentra perfilado de modo íntegro en el tipo, ya que es preciso acudir a la concreta norma de cada tributo para saber si ha existido defraudación punible, si se ha superado el umbral mínimo de la cuota tributaria, el período concreto que es objeto de análisis. Así las cosas, la relación jurídico-tributaria constituye, como se ha reiterado, un fundamento de la tipicidad, y para constatarla ha de acudirse, de modo indefectible, al ordenamiento tributario. Además, es necesario conjugar los aspectos fácticos y normativos, como con buen tino ha precisado la STS 209/2019, en el sentido de que cada defraudación tributaria se entienda según el supuesto de hecho de la norma tributaria, y se extraigan de ella las oportunas consecuencias. A mayor abundamiento hemos de afirmar que es un tipo plagado de elementos normativos, en los que no es suficiente con su mera observación o captación por los sentidos. De este modo, no se trata de elementos descriptivos, sino que requieren una interpretación, dimanante, en este caso, del ordenamiento tributario. Sin embargo, pese a admitir el carácter de norma necesitada de complemento, a renglón seguido hemos de aseverar que no es un tipo meramente dependiente del Derecho Administrativo, sino que debemos predicar su entidad propia. Por lo tanto, se hace preciso que las categorías penales y tributarias encuentren una imbricación oportuna y que, en consecuencia, se interprete el delito tomando en consideración ambos ordenamientos de un modo coordinado y armónico.

3.2.- Conducta típica: defraudar a la Hacienda Pública

A la hora de analizar la acción punible en el tipo básico de defraudación tributaria, hemos de partir del texto del artículo 305.1 CP cuando dice que: “1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tri3.2.1

⁸⁸⁷ FD 2º de la STS 209/2019: “Además, la existencia de una relación jurídica tributaria -definible en sentido amplio como aquella existente entre el impositor del tributo y el obligado a satisfacerlo-, constituye un presupuesto implícito de tipicidad del delito de defraudación a la Hacienda Pública que explica su naturaleza de norma penal en blanco, ya que dicho presupuesto no aparece en el art. 305 de forma expresa, siendo necesaria para la determinación de su concurrencia la aplicación de una norma jurídica tributaria. En este sentido, la configuración del delito fiscal como tipo penal en blanco -destacada por esta Sala en distintos pronunciamientos- conlleva la necesidad, a fin de evitar un posible quebrantamiento de forma del art. 851.1º LECrim, de que la determinación de los hechos que constituyen la infracción de la norma fiscal se refleje con claridad en el hecho probado, de modo que éste no solo plasme los aspectos fácticos sino también los normativos, relativos a las disposiciones fiscales infringidas (SSTS 30/04/2003; 25/11/2005; 20/01/2006; 01/02/2006 y 15/12/2006)”.

⁸⁸⁸ FJ 8º STC 87/2001: “A estos efectos, ha de tenerse en cuenta, también, que una subsunción del hecho en el delito contra la Hacienda pública respetuosa con el derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) requiere la estimación judicial razonablemente fundamentada, conforme a los criterios acabados de señalar, de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del delito; de manera que, dado que el delito contra la Hacienda pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria [por todas STC 120/1998, de 15 de junio, FJ 4 b)], el control de la garantía de legalidad penal se dirige también a éstos”.

⁸⁸⁹ ABEL SOUTO, M., “Las leyes penales en blanco”, *Nuevo Foro Penal*, núm. 68, 2005, pp. 14 y 15.

butos, 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”.

La doctrina predominante⁸⁹⁰ afirma que el verbo nuclear rector de la conducta típica es “defraudar”, mientras que los gerundios que se contienen en el precepto transcrito –“eludiendo”, “obteniendo” y “disfrutando”– vendrían a ser modalidades genéricas de dicha conducta; no obstante, algún autor ha apuntado que la defraudación constituiría el resultado, mientras que, precisamente, para llegar a él habría de transitarse por las conductas típicas que acoge el precepto –eludir el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, obtener devoluciones indebidas o disfrutar de beneficios fiscales también indebidos–. Sobre este particular volveremos con posterioridad ya que, con carácter previo, hemos de fijar nuestra postura a propósito de una cuestión que funciona como antecedente lógico en la exégesis del precepto, a saber y como resume BLANCO CORDERO⁸⁹¹, si consideramos que es preciso que en la defraudación concurra un engaño u ocultación a la Hacienda Pública, o bien, que es suficiente con que se eluda el pago del tributo, respondiendo ambas posturas, respectivamente, a la teoría del engaño y a la teoría de la infracción de deber.

Señala FERRÉ OLIVÉ⁸⁹² que tal exigencia defraudatoria “deriva directamente de una concepción patrimonialista del bien jurídico protegido”, ya que, si se quiere proteger el patrimonio público, para desterrar la idea de la prisión por deudas, dicha defraudación ha de ser “adjetivada”. No obstante, es posible una concepción distinta, que interprete la defraudación de modo acorde con “el ámbito penal tributario”, y que se centra en la perspectiva de los delitos de índole económica. En todo caso, afirma que la práctica unanimidad de los autores sostiene que el mero impago de la deuda no conlleva, *per se*, la existencia de un delito fiscal. A la hora de concretar la teoría del engaño expone que, en sus postulados extremos, algunos autores llevan a cabo un paralelismo total con el delito de estafa, y requieren el empleo de mecanismos mendaces, de ardides, de una auténtica *mise en scène* –traducido del francés como “puesta en escena”–. Implicaría un plus frente al mero incumplimiento de un deber tributario o del simple perjuicio patrimonial irrogado al Erario Público, por cuanto sería preciso un engaño deliberado que indujese a error a la Administración, y ello se conectaría con el perjuicio citado; además, presidiendo toda la acción se hallaría un ánimo específico de defraudar. Anota que en tal contexto existirían dificultades para afirmar la defraudación omisiva.

A la hora de explicar la tesis de la infracción de deber, FERRÉ OLIVÉ la conceptúa como aquélla que simplemente exige la causación dolosa de un perjuicio patrimonial a las arcas públicas, “violando los deberes materiales que resultan de la relación jurídico-tributaria”, pero que no requiere la presencia de ningún engaño. Tales deberes son únicamente los materiales –no los formales– y, más en concreto, el deber de

⁸⁹⁰ AYALA GÓMEZ, I., *op. cit.*, p. 104; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., *op. cit.*, p. 74; BLANCO CORDERO, I., “Delitos contraj”, *cit.*, p. 14.; DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delitoj”, *cit.*, p. 15; FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *cit.*, p. 397; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito deej”, *cit.*, p. 57; MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal...*, *cit.*, p. 901.

⁸⁹¹ BLANCO CORDERO, I., “Delitos contraj”, *op. cit.*, p. 14.

⁸⁹² FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *op. cit.*, pp. 397-403 (en cursiva en el original).

pago. Lo define como “resultativo”, explicitado en “perjudicar patrimonialmente mediante la infracción de un deber”. Cabrían tanto comportamientos activos como omisivos y, aunque en alguna ocasión pudiesen existir actos de engaño, éste no resulta imprescindible, puesto que el desvalor se colma con la infracción del deber. En este sector, el concepto de defraudación “no es unívoco”, puesto que “alcanza distinto significado según el contexto trazado por el bien jurídico que se tutele”. De ello se deriva que exista delito de defraudación tributaria aunque la Administración no hubiese sido engañada y tuviese pleno conocimiento del hecho imponible y de la consiguiente deuda tributaria. Para FERRÉ OLIVÉ, esta teoría lleva a cabo una “interpretación muy amplia”, que se estructura sobre la base del dolo y del perjuicio, y que “exige dar cabida dentro de la defraudación a todas las hipótesis imaginables”. Además, resalta que la propia jurisprudencia de la Sala 2ª del TS ha sido vacilante, sin un claro predominio, y que ha llegado a conjugar ambas tesis.

En punto a su toma de postura, FERRÉ OLIVÉ aboga por la tesis del engaño, si bien, en su versión moderada o matizada. Comienza indicando que “*defraudar es ocultar*”, y que “el requisito defraudatorio supone la infracción de un deber formal que se materializa en la ocultación o desfiguración de bases tributarias (se desconoce su existencia o entidad), que impide la cuantificación de la deuda tributaria (se desconoce su magnitud)”. No obstante, a continuación relativiza tales postulados e indica que, en todo caso, no resulta necesario que se constate un engaño similar al del delito de estafa, ni que concurra un especial elemento subjetivo del injusto de naturaleza defraudatoria. Además, critica la técnica legislativa seguida en el precepto, que hunde sus raíces en el modelo del delito de estafa, cuando estructuralmente parten de postulados opuestos, obsérvese que en la estafa la actuación engañosa recae sobre el patrimonio ajeno, mientras que en la defraudación tributaria tiene lugar sobre elementos ínsitos en el patrimonio del propio sujeto activo. En último lugar, apostilla que la tesis de la infracción de deber yerra al focalizar dicho desvalor en el incumplimiento de los deberes materiales y en la causación del perjuicio patrimonial, puesto que olvida el bien jurídico protegido.

Para MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁸⁹³, en la delimitación del verbo “defraudar”, nos encontramos ante un elemento con una incidencia decisiva en la configuración del injusto y, sobre tal premisa, afirma que se han extraído distintas consecuencias sobre el alcance del delito. Para un grupo de autores dicha defraudación equivaldría a la simple causación del perjuicio patrimonial, por lo que centran el desvalor de acción de la defraudación tributaria en el incumplimiento de deberes meramente formales, lo que los incardinaría en la tesis de “la infracción del deber”. Añade que esta concepción incluiría el fraude tributario dentro de los que ROXIN calificó como “delitos que consisten en la simple infracción de un deber extrapenal”. Frente a este grupo, otro sector preconizaría la “teoría del engaño”, en el cual el verbo rector ostenta un contenido “jurídico-penal autónomo”, que “ha de ser concebido como comprensivo de un engaño”. Sin perjuicio de ello, matiza que en esta segunda postura se pueden apreciar diversas construcciones, que incluso están “muy alejadas unas de otras”. Así, se observan tesis que requieren un engaño en todo punto similar al exigido en la estafa, frente a otros autores que limitan la virtualidad de dicho engaño y se alejan de la identidad estructural con el tipo indicado.

En el momento de adscribirse a un determinado sector, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ manifiesta que “el punto de partida de la denominada teoría del engaño es el correcto”, pero a continuación anota que no se pueden aceptar las conclusiones a las que han llegado algunos autores, y que se han plasmado en algunas resoluciones judiciales.

⁸⁹³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de j” , *cit.*, p. 57.

Arguye que no existen razones ni teleológicas ni político-criminales que exijan en el tipo del artículo 305 CP un engaño similar al de la estafa, sin embargo, a renglón seguido, matiza tales postulados y defiende que “ello no implica que la presencia del vocablo defraudar sea superflua”, sino que añade algo al precepto, y ese algo es precisamente afirmar que no es suficiente la mera infracción de un deber extrapenal. Concluye que ha de efectuarse una interpretación equivalente a la del texto punitivo alemán y que es precisa una modalidad de acción que “resulte idónea para vulnerar el bien jurídico y, en concreto, estimándose que la vulneración del patrimonio del Erario únicamente podrá imputarse a dicha conducta cuando la Administración no estuviere en condiciones, por sí misma, de averiguar los fundamentos del hecho imponible”.

Dentro de los autores que abogan por una versión matizada dentro de la tesis del engaño ocupa un lugar de privilegio AYALA GÓMEZ⁸⁹⁴, quien efectúa un detallado estudio sobre la cuestión, abordando los distintos prismas en presencia de un modo minucioso y exhaustivo. Comienza su análisis apuntando el riesgo de que los conceptos dogmáticos tributarios se “terminen por imponer” a los propios del Derecho Penal, y de dicho peligro no se exceptúa el verbo “defraudar”, puesto que en algunas formulaciones se ha sustituido –de modo contrario a letra de la propia ley– por el verbo “eludir”. Enuncia que un repaso a los antecedentes legislativos lleva a concluir “la constante referencia a la configuración de los delitos fiscales en torno a las conductas de ocultación”. Refuerza su argumentación acudiendo a la Exposición de Motivos de la LO 2/1985, en la que se refirió que: el núcleo de la acción típica residía en “*la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago*”.

Resulta relevante un argumento normativo que recoge AYALA GÓMEZ, por cuanto, tras mencionar los aspectos gramaticales y semánticos, destaca que en el mismo año (1985) se reformaron el CP y la LGT, y que esta última eliminó de las infracciones tributarias graves la referencia “*al que defraudare*”, que fue sustituida por la fórmula “*al que dejare de ingresar*”, donde un sector doctrinal quiso ver una diferencia cualitativa – y no solo cuantitativa– entre las defraudaciones y los impagos. Manifiesta que toma partido por esta línea de pensamiento, pero se aleja de las formulaciones que buscan la equiparación del engaño con el de la estafa, y de las que propugnan la existencia de una *mise en scène*. Estima que, si bien concurre una infracción de deberes tributarios, el núcleo del tipo no puede pivotar sobre dicho extremo, sino que se debe atender a que el engaño resulta “consustancial” al verbo rector, por lo que “la restricción de las conductas idóneas para lesionar el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria ha de realizarse en sede de imputación objetiva”. De ahí que observe que la tipicidad de la conducta enjuiciada vendría concretada “por su capacidad/idoneidad para determinar la producción del resultado: la falta del ingreso debido”.

Advierte AYALA GÓMEZ de que es posible la conciliación de las teorías de la infracción del deber con las tesis del engaño, ya que no se trata de declarar como punible cualquier infracción tributaria dolosa, que exceda el *quantum* de 120000 euros, mediante la infracción de un deber, “sino de qué relación se establece entre “la conducta defraudatoria” y el incumplimiento del deber de declarar o informar”, y que ello se traduce en el significado del verbo “defraudar” y del “componente defraudatorio” de las conductas. Tras afirmar que defraudar es “simular u ocultar la realidad (las bases imponibles)”, concluye que éste ha de ser, “genéricamente hablando, el contenido del engaño”. Tal postulado le sirve para rechazar la equiparación entre delito fiscal y estafa.

⁸⁹⁴ AYALA GÓMEZ, I., *op. cit.*, pp. 104-110, 113-120. (Cursivas en el original).

Agrega de modo certero que es posible hablar de un engaño sin error en el tipo de defraudación tributaria, dado que “lo que integra el engaño en este tipo es la ocultación que es conducta idónea para engañar se produzca o no el error”; además, son diferentes los esquemas de relación entre sujetos activo y pasivo en el delito fiscal y en la estafa. Con todo, concluye que lo que se encuentra en “crisis” en la interpretación del delito de fraude tributario es “la doctrina del *error*”, puesto que no se requiere dicho estado psicológico –ni su verificación– en la Administración. Finaliza sentenciando que “lo que determina el nivel de idoneidad de la conducta es la identificación de la maniobra, ardid, maña o astucia con su *idoneidad y capacidad para ocultar o disimular las bases tributarias o (según la modalidad de conducta) los elementos necesarios e imprescindibles para determinar la deuda tributaria*”, si bien aclara que no persigue reemplazar el verbo defraudar por la fórmula ocultar, puesto que en su modelo la defraudación implica la ocultación de la realidad en los términos explicitados.

Dentro de los partidarios de la teoría del engaño, y de la similitud entre delito fiscal y estafa, ocupa un lugar central CHOCLÁN MONTALVO⁸⁹⁵, quien lleva a cabo una exposición original y con un sólido fundamento, por lo que debemos anotar, en esencia, sus principales ideas. Inicia su explicación poniendo de manifiesto que la defraudación “no puede ser equivalente al mero quebranto de la Hacienda Pública”. De ahí que acuda al principio de proporcionalidad y considere que el delito, en todo caso, ha de ser más grave que la infracción tributaria sancionable en vía administrativa. Por ello, requiere “un plus de desvalor”. En coherencia lógica con su línea argumental razona que si la infracción tributaria muy grave precisa la concurrencia de “medios defraudatorios o fraudulentos” ex artículo 184 LGT, este dato debe guiar al intérprete sobre el concepto de defraudación que se contiene en el artículo 305 CP. Sintetiza que dicha defraudación “es atributo de la acción, no del resultado, y consiste en emplear medios para la elusión que supongan ocultación del hecho imponible o del sujeto pasivo”. La armonización de los ordenamientos tributario y penal le lleva a afirmar que el delito analizado precisa “la ocultación de la situación económica utilizando medios que obstaculicen o dificulten de modo importante las facultades de comprobación por la Administración”.

Frente a la línea jurisprudencial que descarta la aplicación del modelo de la estafa, CHOCLÁN MONTALVO dice que tal concepción que no requiere el engaño o *mise en scène* conduce a “una indebida ampliación del alcance del tipo”. A su entender, el desvalor de la conducta no se agota con la mera elusión del pago ni en la concurrencia del dolo, sino que ha de concurrir el empleo de medios fraudulentos, y defiende que, ante la concepción amplia del engaño en el delito de estafa, “en el plano objetivo se produce un solapamiento de la acción requerida en ambos tipos penales”. Trae a colación la STC de 4 de octubre de 2010, en la que se señala que el engaño es un elemento típico del delito de fraude fiscal. Un aspecto novedoso que incorpora dicho autor es la referencia al principio victidogmático de la autorresponsabilidad, y la dificultad para encajar dicha concepción en el engaño a la Administración. Pone el acento en que lo especialmente disvalioso es que se dificulte la actividad inspectora de la Administración pues, de lo contrario, no se respetaría el principio de intervención mínima, máxime en relación con el ordenamiento tributario, que ya cuenta con “relevantes instrumentos de autotutela”. Manifiesta que “la exigencia de ocultación del hecho imponible como presupuesto típico del delito fiscal equivale materialmente a la exigencia de un 'engaño bastante' en el sentido de la estafa”.

⁸⁹⁵ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 83-88.

Añade CHOCLÁN MONTALVO que el hecho de que la omisión “sea la esencia del injusto del delito fiscal” no permite entender incluido en su ámbito operativo el mero fraude de ley tributaria que se contiene en el artículo 15 LGT, puesto que en él ni se obstruye ni se dificulta la labor inspectora de la Administración Tributaria. En lo tocante a las objeciones que se han formulado a la tesis que defiende, relativa a la necesidad de empleo de medios fraudulentos, con base en la existencia de un límite mínimo de 120000 euros, enuncia tres argumentos: i) la Administración tributaria cuenta con mecanismos de autoprotección externos al Derecho Penal, a diferencia del ciudadano. ii) En consideración a la dimensión “macrosocial” del bien jurídico tutelado, el resultado “supone una incidencia mínima” en él. iii) El Derecho Administrativo sancionador da una respuesta “suficiente” a los ilícitos de menor relevancia, por lo que se trasladan al ámbito penal solamente aquellas infracciones de mayor gravedad. Finaliza su análisis observando que solo en aquellos casos en que se dé una conducta disvaliosa que oculte o disimule la situación patrimonial real del sujeto activo, “de tal modo que el sistema de autotutela de la Administración se revela insuficiente”, cabrá atender a la *ultima ratio*, representada por el Derecho Penal.

A juicio de DE LA MATA BARRANCO⁸⁹⁶, la noción de fraude lleva ínsitos los conceptos de simulación y de engaño. De ahí que la defraudación no es solo la infracción del deber de pago, sino que consiste en “engañar”, y dicha acción u omisión ha de ser apta para perjudicar los intereses patrimoniales de la Administración en cuestión. No solo debe comprobarse la causación de un perjuicio, sino que ha de constatarse el engaño, y ello debe hacerse comprobando “la simulación, la falsedad, la mentira, como parte del tipo objetivo –no de un tipo subjetivo que no requiere otra cosa que dolo– y la vinculación a ella de un perjuicio patrimonial a la Hacienda afectada”. De análoga opinión es ZUGALDÍA ESPINAR⁸⁹⁷, quien anota, de modo sintético, que la acción de defraudar consiste en “engañar, ocultar o distorsionar la realidad”, puede ser cometida por acción u omisión –falseando datos, ocultando la realidad u omitiendo la realización de hechos imponderables–, y es preciso que se dé “en el marco de una estrategia engañosa”. En parecidos términos se han pronunciado GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO⁸⁹⁸, quienes escriben que la delimitación de esta conducta típica es “ciertamente compleja”, y que, para ser subsumida en este tipo, ha de ser “fraudulenta, esto es engañosa, lo que determina que la actuación realizada debe transmitir o hacer llegar a la Hacienda correspondiente una representación engañosa de la realidad”. Otro autor que debe ser agregado a esta línea de pensamiento es BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE⁸⁹⁹, quien apuntaba que, *de lege data*, la interpretación sistemática del texto punitivo conducía a incluir en la defraudación el componente del engaño, aunque ello no quería decir que hubiese de reproducirse el esquema del delito de estafa, “pero sí (e)l componente de ocultamiento de la realidad que sirve de soporte al ánimo de obtener un beneficio económico”. No obstante, un traslado íntegro de todos los elementos del delito de estafa a esta sede podía “llevar a imposibilitar su aplicación”, ya que el punto de partida es completamente distinto: mientras que en la estafa se da una relación entre particulares, en los delitos contra la Hacienda Pública la relación jurídico-tributaria se da entre un ciudadano y un ente público. En su opinión, resultaba “indispensable” que concurriese “una maniobra que objetivamente *ex ante*, y considerando las circunstancias del caso concreto sea susceptible de producir error en la Administración”.

⁸⁹⁶ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delitoj” , *cit.*, pp. 15 y 16.

⁸⁹⁷ ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., “Lección 20. Delitosj” , *cit.*, pp. 270 y 271.

⁸⁹⁸ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 253.

⁸⁹⁹ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., *op. cit.*, p. 74.

QUERALT JIMÉNEZ⁹⁰⁰ también ha apreciado que no es suficiente con la mera elusión del pago de tributos, sino que se requiere algo más, un plus que califica como “esencial”: “la elusión ha de ser producto de una defraudación”. A la hora de concretar los extremos de dicha defraudación señala que se da “cuando se desfiguran, no los concretos negocios que generan determinadas rentas u otros hechos imponibles, sino cuando los datos de éstos son falsos o, en el caso más grave, inexistentes. No sucede tal cuando los importes son verdaderos o lo son las transferencias de activos o de bienes que están en su base”. Con semejante distinción está haciendo referencia a los casos de fraude de ley tributaria –que analizaremos en otro momento–, y que no reputa como típicos. Continúa su análisis QUERALT JIMÉNEZ indicando que si Hacienda tiene conocimiento de la operación económica y de su volumen, es a ella a quien le compete “verificar si la operación que se dice efectuada es la que realmente se ha realizado”. Finaliza su vehemente alegato destacando que “(n)o defrauda, en fin, quien pretende optimizar al máximo los recursos legales, incluso torcidamente, pero con la suficiente habilidad para que sus números, aun mal colocados, respondan a la realidad. Si es así, no hay delito. Y, con todo, quien así se comporta, en el expediente administrativo lleva la penitencia. De sobras”. Le sigue en este punto FERNÁNDEZ BERMEJO⁹⁰¹, para quien no se sancionan ni la omisión de la declaración ni el simple impago, puesto que “el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios”, por lo que se requiere “una ocultación de la realidad tributariamente relevante”. Avanza un paso más FERNÁNDEZ BERMEJO y se adscribe al sector que propugna la existencia de una puesta en escena, de un engaño, dado que “defraudar exige engañar, simular, y no meramente dañar el patrimonio de la Hacienda Pública ni atentar contra el deber jurídico de pago”. Así las cosas, las conductas consistentes en impagos, en no realizar las oportunas declaraciones tributarias o en no retener las cantidades debidas, cuando no vayan acompañadas de una ocultación o de un engaño, solamente pueden dar lugar a sanciones administrativas, pero no deben ser reprimidas mediante el Derecho Penal.

Según GALLEGO SOLER y DÍAZ MORGADO⁹⁰², aunque con la incorporación del párrafo 2º en el artículo 305.1 CP por la LO 7/2012, relativo a que “*la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación cuando ésta se acredite por otros hechos*”⁹⁰³, pudiera parecer que el texto punitivo pretendía “rechazar la teoría del engaño”, la defraudación tributaria “no debe equiparse con el mero incumplimiento de un deber tributario formal”. De este modo, tales autores siguen la jurisprudencia que reputan mayoritaria y advierten que “el tipo penal exige una conducta de ocultación, directa o indirecta, del hecho imponible o de sus circunstancias relevantes

⁹⁰⁰ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “Delito fiscal, un paso adelante, otro atrás: A propósito de la STS (2ª) 1336/2002, de 15 de julio (caso Kepro)”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 4, 2002, pp. 2 y 3, disponible en <http://criminet.ugr.es/recpc/jp04/recpc04-j08.pdf>, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

⁹⁰¹ FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “Algunas cuestiones sobre el tipo básico y la conducta defraudatoria exigida en el delito fiscal”, *Revista de Derecho y Proceso Penal*, núm. 51, 2018, pp. 209-212.

⁹⁰² GALLEGO SOLER, J.I./DÍAZ MORGADO, C.V., “Delitos tributarios y contra la Seguridad Social. Delito fiscal (arts. 305-305 bis)”, en CORCOY BIDASOLO, M./GÓMEZ MARTÍN, V. *op. cit.*, pp. 438 y 439. (Ha de advertirse al lector que esta obra ha sido consultada mediante la Biblioteca Virtual de la editorial Tirant lo Blanch, y que en ella no coincide la numeración del paginado con la de la versión en papel, por lo que las discordancias numéricas que se observen se deben a dicho particular).

⁹⁰³ A propósito de esta novedad introducida por la LO 7/2012, BOIX REIG se manifiesta especialmente crítico, al destacar que se trata de una “extravagante referencia” en un texto punitivo a lo que, en definitiva, no es más que un criterio sobre la prueba, agregando que resulta “por demás irrelevante, sobre el elemento típico nuclear”. Refuerza su exposición indicando que la prueba se configura en la LECRIM, y es a dicho texto al que debe acudir el órgano de enjuiciamiento, por lo que “ningún sentido tiene lo que ahora se establece en el Código penal con pretendido alcance probatorio”, (BOIX REIG, F.J., “Reflexiones sobrej”, *cit.*, p. 369). También se ha mostrado crítico MUÑOZ CONDE, quien asevera que es un precepto “totalmente innecesario”, ya que en materia de prueba del elemento subjetivo “el juez es independiente”, (MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal...*, *cit.*, p. 948).

dificultando la liquidación”. Abundan en que la ocultación constituye un elemento nuclear del tipo, lo que “configura el mero impago de la deuda como una conducta atípica”, y finalizan equiparando engaño y defraudación.

En el sector doctrinal mayoritario, que participa –en mayor o menor medida– de las teorías del engaño, también debemos citar a MESTRE DELGADO⁹⁰⁴, que lleva a cabo una convincente exposición sobre el tipo objetivo. Para dicho autor, la conducta y el resultado de la defraudación tributaria conforman “una unidad típica”, y afirma que defraudar es “más que un impago”, puesto que describe dicha acción u omisión como crear “una falsa apariencia de situación tributaria, de tal modo que la Administración correspondiente pueda, en su virtud, quedar engañada respecto a la existencia y contenido del deber de contribución tributaria de un determinado ciudadano”. Por contraposición, sostiene que los meros impagos “que no se integren en una maniobra defraudatoria”, serán únicamente “presupuestos de hecho de actuaciones administrativas de apremio”, sin perjuicio de que puedan dar lugar, finalmente, a la tramitación de expedientes sancionadores, en todo caso, dentro de la esfera administrativa. De una opinión similar se muestra BAZA DE LA FUENTE⁹⁰⁵, quien parte de la existencia de dos connotaciones del término “defraudación” en el Derecho Penal: en sentido objetivo equivaldría al “perjuicio patrimonial causado mediante una conducta contraria a la rectitud, que no exige engaño”, mientras que en su connotación subjetiva se pondría el énfasis en “la presencia del elemento intencional, de la ocultación o desfiguración de las bases tributarias a través de un engaño”. Defiende esta segunda postura, ya que un entendimiento meramente objetivo conduciría a la prisión por deudas; agrega que la definición gramatical de defraudación lleva implícita el engaño u ocultación y, en último término, rechaza que sean aplicables al delito fiscal los postulados de la estafa, dado que no se precisa un engaño ordenado a inducir a error a la Hacienda Pública en cuestión, sino que en el delito fiscal “la limitación se produce ya desde el momento en que se concretan las modalidades de comisión”.

Por contraposición, entre los autores que se han adscrito a las tesis de la infracción del deber, ocupa un lugar central BACIGALUPO ZAPATER, que ha refutado las teorías del engaño por considerar que no es posible aplicar los postulados del delito de estafa en este ámbito. Desde semejante punto de partida ha escrito que⁹⁰⁶ el tipo objetivo del artículo 305 CP depende de la infracción de la ley fiscal, y el incumplimiento del correspondiente deber es la materia propia del delito. En este orden de consideraciones apunta que⁹⁰⁷ tal infracción es un elemento constitutivo de la infracción penal, por lo que es un elemento del tipo, y el error sobre tal deber es concebido como un error de tipo *ex* artículo 14.1 CP. No obstante, lo fundamental de su postulado teórico al respecto se centra en que⁹⁰⁸ nos hallamos ante un delito de omisión, en el que la esencia no es el hecho de declarar de un modo incorrecto o incompleto, sino en “la incorrección generada por la omisión del reconocimiento de la deuda fiscal, omitiendo poner en conocimiento de la

⁹⁰⁴ MESTRE DELGADO, E., “Tema 14. Delitosj” , *cit.*, p. 406.

⁹⁰⁵ BAZA DE LA FUENTE, M.L., *op. cit.*, pp. 196-198.

⁹⁰⁶ BACIGALUPO ZAPATER, E., “Problemas de la prueba y del error en el delito fiscal”, en BACIGALUPO ZAPATER, E. (dir.), *Cuadernos de derecho judicial*, núm. 2, 1997 (Ejemplar dedicado a: Empresa y delito en el nuevo Código Penal), pp. 120 y 121.

⁹⁰⁷ BACIGALUPO ZAPATER, E., “Cuestiones de error (artículo 14 CP) en los delitos económicos y especialmente en el delito fiscal”, *Diario La Ley*, núm. 9051, 2017, p. 8.

⁹⁰⁸ BACIGALUPO ZAPATER, E., “El delito fiscal como delito de omisión”, publicado el día 12 de septiembre de 2016 en www.elderecho.com, disponible en <https://elderecho.com/el-delito-fiscal-como-delito-de-omision>, [consultado el 8 de diciembre de 2020]. A propósito de la categoría de los delitos de omisión, *vid.* por todas la monografía de NÚÑEZ PAZ, (NÚÑEZ PAZ, M.A., *Los delitos de omisión. Discusión histórica vigente en torno al “no hacer” desvalorado*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016).

Administración tributaria un determinado hecho imponible”. Destaca que las teorías del engaño que requerían una *mise en scène* han quedado “superadas” por la jurisprudencia y cita la STS 1438/1988, cuyo FD 3º enuncia que el tipo de defraudación tributaria del artículo 305 CP “*consiste en la simple omisión del sujeto tributario, sin necesidad de la concurrencia de artificio, mecanismo engañoso o mise en scène*”.

Sostiene BACIGALUPO ZAPATER que es un delito eminentemente omisivo, que se puede reconducir a “la omisión de declarar ingresos o ganancias sometidos a un determinado tributo”. En consecuencia, afirma que la defraudación típica consiste en “haber omitido el reconocido íntegro de la deuda fiscal”, por lo que el núcleo del delito no estaría constituido por una acción positiva. Concluye que el obligado tributario que reconoce la deuda fiscal no comete este delito, aunque no haya pagado, puesto que no pagar un impuesto “solo constituye una infracción fiscal administrativa”, según el artículo 191 LGT. La postura de dicho autor es seguida por BLANCO CORDERO⁹⁰⁹, quien afirma que, “acertadamente”, y frente al sector que requiere la presencia de engaño en el delito de defraudación tributaria, “no es necesaria la existencia de un engaño (*de mise en scène*) para considerar que se ha cometido este delito, siendo suficiente con la elusión del pago”.

En un sentido similar se posiciona GIMBERNAT ORDEIG⁹¹⁰ puesto que, al analizar los delitos contra la propiedad intelectual, pone de manifiesto que el término defraudación no requiere que en las acciones típicas concorra engaño, sino que “quiere decir únicamente «perjuicio patrimonial»”. Cuando aborda de forma expresa los delitos contra la Hacienda Pública, aplica los mismos postulados y defiende que el término defraudación ha de interpretarse en el sentido de que nos hallamos ante conductas que, “sin el empleo de simulación alguna, causan –o amenazan con causar– una lesión patrimonial”. En su decir, ni en la forma activa ni en la omisiva se requiere engaño de ninguna clase. Resume la controversia del siguiente modo: “Tanto el que mediante acción trata de ocultar (u oculta) el hecho imponible como el que no presenta la declaración tributaria cumplen, si se dan los demás requisitos del artículo 349, el tipo de delito fiscal, aunque la Administración no haya sido engañada; pues estos dos casos son subsumibles, sin más, en dicho precepto, en cuanto que con ellos se está «defraudando» (esto es: perjudicando patrimonialmente) «a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos»”, y a continuación sentencia que nos encontramos ante un tipo subsumible en la categoría de los “delitos que consisten en la infracción de un deber”, en los que se ha elevado a injusto penal la lesión de un deber que es de naturaleza extrapenal. Finaliza poniendo de relieve que en dicha clase de delitos “la mera lesión de esa obligación, tanto si es por acción como por omisión, suele ser directamente subsumible en el sentido literal del precepto”.

De un modo análogo, GIL MARTÍNEZ⁹¹¹ puntualiza que el precepto penal emplea el verbo defraudar “para describir la finalidad de la acción típica”, pero que ello no significa que se configure de forma similar al delito de estafa. Aprecia que en el delito

⁹⁰⁹ BLANCO CORDERO, I., “Delitos contra” , *cit.*, p. 14.

⁹¹⁰ GIMBERNAT ORDEIG, E., “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”, *Revista del Poder Judicial*, núm. especial IX, 1989, pp. 1 y 2. Se advierte al lector de que en este trabajo se ha consultado la versión *separata* existente en la página web del Poder Judicial, en la intranet de jueces y magistrados, disponible en <https://www3.poderjudicial.es/search/juez/index.jsp#>. Su enumeración no coincide con el de la revista en formato papel, que sí es enunciada en la bibliografía final. [Consultado el 8 de diciembre de 2020].

⁹¹¹ GIL MARTÍNEZ, A., *op. cit.*, p. 217. Se advierte al lector de que en esta cita, a diferencia de la anterior, se ha empleado la versión online de la obra, que se contiene en la página web del Poder Judicial, disponible en https://www3.poderjudicial.es/search/pjpublicaciones//2014/03/21/ED04064/5_PDF/ED04064.pdf. Ha de tenerse en cuenta que en este caso, el paginado difiere de la versión en papel. [Consultado el 8 de diciembre de 2020].

fiscal no se da la necesidad del engaño, que es un elemento constitutivo de la estafa, puesto que “la defraudación se refiere al incumplimiento de los deberes fiscales establecidos por la ley”. Cita el FD 17º de la STS 44/2003, en la que se consagra que “(e)l delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos”, añade que el Alto Tribunal ya se había pronunciado sobre el carácter omisivo del delito de defraudación tributaria y sobre “la innecesariedad del engaño”, y que, en consecuencia, “descarta la interpretación del precepto conforme al modelo de la estafa”. Por su parte, FITOR MIRÓ⁹¹², si bien parece adscribirse al sector doctrinal que propugna la necesidad del engaño, a continuación formula una tesis disyuntiva, según las modalidades de la defraudación, puesto que afirma que dicha acción u omisión “se trata de una conducta que produce un perjuicio patrimonial originado por incumplir un deber tributario o bien por cumplir ese deber utilizando el engaño para la obtención de devoluciones indebidas o el disfrute de beneficios fiscales improcedentes”, es decir, al inicio de su exposición, solamente requiere la existencia del incumplimiento del deber, mientras que en las restantes conductas –la obtención de devoluciones indebidas o el disfrute de beneficios fiscales a los que no habría derecho–, se cumple el deber pero torticeramente, mediante engaño. Por tanto, dicho autor sostendría una postura híbrida, intermedia o diferenciadora.

De la simple comparación entre los autores citados se desprende que las tesis que postulan, en mayor o menor medida, la teoría del engaño, son mayoritarias en la doctrina española. Llegado, por tanto, el momento de adscribirnos a un sector o a otro debemos partir, como hemos efectuado hasta este punto, de la interpretación gramatical de la acción típica. Como hemos dicho, partimos de que tal conducta es “defraudar”, con las modalidades de acción recogidas en el artículo 305 CP. Si acudimos al DRAE, observamos que las acepciones que presenta son las siguientes: en primer lugar, “*privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho*”. La segunda entrada es “*frustrar, desvanecer la confianza o la esperanza que se ponía en alguien o en algo*”. Particular relevancia tiene la tercera definición de dicho verbo, puesto que conecta directamente con nuestro tema de análisis, ya que se enuncia como: “*eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones*”. Si atendemos a las dos primeras entradas podemos extraer que se conecta con la realización de algo que no era lo esperado por un tercero. No obstante, en cuanto a la tercera acepción, que sería la propia de este trabajo, debemos poner de relieve que sería la propia de la tesis de la infracción de deber, por lo que dicha postura doctrinal se vería reforzada con tal definición común o genérica.

Si traemos a colación la descripción que recoge el DEJ hemos de constatar que se remite al delito contra la Hacienda Pública, y que si se consulta el significado de éste lo caracteriza como: “*conducta delictiva consistente en perjudicar gravemente a la Hacienda Pública, estatal, autonómica, local, foral o europea*”. El resultado práctico es equivalente al que hemos apuntado con anterioridad a propósito del DRAE, ya que la acepción que recoge el diccionario jurídico se centra en la causación del perjuicio, lo que es en todo punto coincidente con el trasfondo que subyace a la teoría de la infracción del deber extrapenal. De ahí que podamos afirmar que, según el primer estadio interpretativo, el gramatical, la comprensión que habría de efectuarse del verbo “defraudar” equivaldría al incumplimiento del deber de pago, con su consiguiente perjuicio patrimonial para las arcas públicas. Asimismo, hemos de tomar en consideración lo recogido en el FD ÚNICO

⁹¹² FITOR MIRÓ, J.C., *op. cit.*, p. 23.

de la STS 441/2019, cuando caracteriza la defraudación en los siguientes términos: *“Por tanto, el concepto de defraudación está vinculado a actuaciones de ocultación o alteración de datos de obligatoria comunicación. En ese mismo sentido el artículo 1 del Acuerdo del Consejo de 26/07/1995, que aprobó el Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, establece que en materia de ingresos, será constitutivo de fraude "cualquier acción u omisión intencionada relativa a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta".”*

Sin embargo, hemos de dar un paso más y tener en cuenta otros elementos interpretativos. Así, debemos objetar dos imprecisiones en que incurre el DRAE. En primer término, solamente hace referencia al deber material esencial del obligado tributario, cual es el pago, obviando los deberes formales. En segundo lugar, únicamente alude a la elusión del ingreso debido, pero no tiene en cuenta la posibilidad de defraudación mediante la obtención de devoluciones indebidas. En cuanto al DEJ, también podemos rebatir que se centra en el resultado, cual es el perjuicio que se irroga al erario público, pero renuncia a definir la conducta típica.

Por lo que concierne a la naturaleza del deber extrapenal que se incumple, asumimos los postulados de FERRÉ OLIVÉ y de AYALA GÓMEZ. De esta manera, pese a que los textos citados pongan el acento en el impago, lo relevante a efectos penales se produce con anterioridad, cuando se infringen los deberes formales que surgen en la relación jurídico-tributaria. En este sentido, para la liquidación del tributo es esencial que el sujeto obligado presente datos fidedignos y reales, y es precisamente en el momento de incumplir dichos deberes de modo doloso cuando se comete el injusto. Con ello no estamos negando que el impago del tributo en cuestión sea una cuestión trascendente, sino que dicha falta de pago, o la ausencia de devolución de aquellas cuantías ilícitamente obtenidas, se conectan de modo causal y directo con el incumplimiento de los deberes formales previos, y es en dicho incumplimiento donde hemos de colocar el foco de atención. En este punto resultan interesantes las consideraciones de CHOCLÁN MONTALVO, cuando parte de la diferencia cualitativa entre el delito fiscal y la defraudación tributaria administrativa, y estima que el ilícito penal ha de ser más grave que la infracción de naturaleza administrativa de mayor gravedad. Para ello toma como punto de referencia el artículo 184.3 LGT⁹¹³, en el que se enumeran los medios fraudulentos. Como expusimos con anterioridad, CHOCLÁN MONTALVO entiende que se trata de la definición auténtica de tales medios, de la que bebería el artículo 305 CP.

⁹¹³ Artículo 184.3 LGT: *“3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos: a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. Se consideran anomalías sustanciales: 1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. 2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa. 3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción. b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción. c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona”.*

De su simple lectura se desprende que tienen una finalidad de ocultación a la Administración Tributaria, tanto del hecho imponible como de aquellos elementos que sirven para una plena cuantificación de las bases tributarias.

Compartimos, por ende, las consideraciones de aquellos autores que consideran que la defraudación ha de consistir en una ocultación y que, con ser dolosa dicha conducta, ha de ser asimilada o equiparada a un engaño. En la ocultación se pretende esconder una concreta realidad, o hacer pasar por verdaderos datos o hechos que son falsos. En nuestro caso, dicha ocultación recae sobre los conceptos pecuniarios que integran la relación jurídico-tributaria, y se persigue eludir su pago íntegro o, por el contrario, percibir ingresos indebidos, recepción de fondos que se ampara en una previa declaración fraudulenta. Puesto que asumimos que el mero impago de la deuda tributaria no puede dar lugar, por sí solo, al delito de defraudación tributaria, abogamos por una interpretación restrictiva de la conducta típica, y dicha intelección restrictiva ha de concretarse, de modo indefectible, en la necesidad de que los medios comisivos sean mendaces, que persigan la ocultación de las bases tributarias o del hecho imponible. De lo contrario, si únicamente se tiene en cuenta la elusión del pago o la obtención de devoluciones indebidas, siempre que se superen los umbrales típicos, daríamos entrada a la punición de situaciones de insolvencia o de incapacidad involuntaria de pago, lo que nos incardinaria en un ámbito próximo a la proscrita prisión por deudas. Piénsese en el caso del sujeto que confecciona una declaración tributaria fidedigna, pero que en el momento del pago ha caído súbitamente en una situación de insolvencia, por lo que no puede hacer frente a la responsabilidad tributaria.

En cuanto al fraude de ley tributaria, que se concreta en el artículo 15 LGT⁹¹⁴ como “*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*”, sin perjuicio de que con posterioridad se tratará pormenorizadamente, en este punto podemos efectuar una breve mención, ya que es otro argumento que apuntala nuestra adscripción doctrinal. Dicha figura ha sido definida en el FJ 4º de la STC 120/2005 en los siguientes términos: “*Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante «rodeo» o «contorneo» legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal*”. Concluye el máximo intérprete constitucional que la consecuencia práctica de dicho fraude de ley es la aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir, como se desprende del artículo 6.4 CC.

⁹¹⁴ Artículo 15 LGT: “1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. 2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora”.

De este modo, en este caso, pese a que el obligado tributario no ha ingresado la cantidad debida, ello no da lugar a la aplicación del delito fiscal, lo que nos permite rehusar la plena validez de los postulados que se centran en la mera infracción del deber extrapenal. Como bien señala DE JUAN CASADEVALL⁹¹⁵, en el fraude de ley no hay simulación u ocultación del hecho imponible, sino que hay elusión de dicho hecho, por lo que no se puede confundir con el fraude tributario. Si se siguiesen hasta el extremo los postulados de la teoría de la infracción de deber, tal comportamiento habría de ser reprimido en vía penal, lo que no resultaría acorde ni con los principios de *ultima ratio* o intervención mínima, ni con el carácter fragmentario del Derecho Penal.

La concepción del delito fiscal que propugna la necesidad de un engaño o de una conducta de carácter fraudulento u ocultadora ha sido avalada por el TC, entre otras, en la STC 57/2010, cuyo FJ 9º distingue entre “dejar de ingresar” y “defraudar”, y señala que la represión penal por el mero impago implica “castigar de una manera objetiva por el simple resultado cuando no hay que olvidar que nuestro Derecho penal excluye la “responsabilidad objetiva”, “por el resultado” o “sin culpa” [...] En efecto, en el delito de defraudación a la hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo –burlando, engañando, esquivando– el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto”. A continuación, en el mismo FJ 9º, el TC se reafirma en sus argumentos y agrega, de modo tajante, que: “Así, pues, la “merma de los ingresos a la Hacienda Pública” no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues junto “a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello” (SSTC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 5; y 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5). La mera falta de ingreso de un tributo “cae fuera del campo semántico del verbo defraudar” (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 4), si no va acompañada del componente intencional del engaño, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello, en una clara labor analógica in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5)”.

Otra resolución que podemos tomar en consideración es la STS 284/2019, cuyo FD 1º recoge: “En cuanto a la existencia de una maniobra defraudatoria, la jurisprudencia no ha exigido en el delito fiscal por elusión del pago del tributo una configuración semejante a la del delito de estafa, de manera que no es necesaria una maquinación engañosa que pudiera determinar un acto de disposición por parte del engañado, en este caso, la Administración. Es suficiente el dolo de ocultar a la Hacienda Pública las bases imponibles en el marco de la situación real del contribuyente, en cuanto es relevante a los efectos del impuesto”.

Con todo lo anterior, estamos en condiciones de afirmar que requerimos la existencia de un engaño, de una conducta ocultadora, fraudulenta, que altere o distorsione la realidad de la situación tributaria del obligado tributario. No obstante, en cuanto a si es equiparable al engaño típico de la estafa, consideramos que no ha lugar a efectuar dicha

⁹¹⁵ DE JUAN CASADEVALL, J., “Fraude fiscal y fraude a la ley fiscal”, publicado el 20 de junio de 2005 en www.cincodias.elpais.com, disponible en la página web www.cincodias.elpais.com/cincodias/2005/06/20/economia/1119380144_850215.html [consultado el 8 de diciembre de 2020].

asimilación, toda vez que nos encontramos ante dos conductas distintas. Si bien en el delito de estafa el engaño es el medio comisivo que se encuentra preordenado a la inducción de un error bastante al sujeto pasivo, lo que le lleva a efectuar un acto de disposición patrimonial, en perjuicio propio o de un tercero, en este caso no nos hallamos ante tales exigencias típicas. La descripción del delito que se contiene en el texto punitivo no precisa de dichos elementos adicionales, por lo que resultan en todo punto compatibles las aseveraciones de AYALA GÓMEZ a propósito de la crisis de la teoría del error en este punto. Puesto que no es necesaria la provocación de dicho estado anímico en la Administración Tributaria, no es dable el paralelismo precitado que defiende un sector doctrinal. En este orden de ideas, estimamos suficiente que la maniobra defraudatoria impida al ente público respectivo la determinación de la cantidad a que asciende la responsabilidad del obligado tributario, que dificulte dicha labor liquidadora. Por tal motivo, si la Administración dispone de los elementos fácticos necesarios para fijar con precisión el hecho imponible y la carga tributaria, no nos encontraríamos ante un delito de defraudación tributaria.

Dado que el tipo de fraude tributario no requiere la presencia del error ni de la disposición patrimonial en perjuicio propio o ajeno, no se puede hacer un traslado completo del modelo de la estafa, por lo que el engaño que reputamos necesario en nuestro ha de ser matizado. No se trata de un ardid que esté condicionado por la presencia de los restantes elementos del delito de estafa, por lo que no ha lugar a la equivalencia pretendida. Con estas afirmaciones estamos en condiciones de anunciar nuestra línea de pensamiento a la que nos adherimos: participamos de la tesis del engaño mitigada, que propugna la existencia de mecanismos fraudulentos en la defraudación. Por este motivo, estimamos insuficiente el mero incumplimiento de la obligación de pago, sino que ha de existir un incumplimiento de los deberes formales inherentes a la relación jurídico-tributaria, y en tal infracción ha de concurrir el empleo de ardid o maniobras que tiendan a la ocultación de las bases tributarias reales, así como a la obstaculización de la labor inspectora de la Hacienda Pública correspondiente, aspectos que inciden de modo directo en el bien jurídico tutelado, puesto que, como indica MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, la afectación de tal interés se produce, en el caso apuntado, cuando la Administración Tributaria no está en condiciones de precisar el hecho imponible.

3.2.1.- Por acción u omisión

Pese a que la fórmula empleada en el artículo 305 CP inicie su tenor literal indicando que “(e)l que por acción u omisión [...]”, en este trabajo se ha alterado el orden del precepto y hemos comenzado por precisar la conducta típica –defraudar–, para, a continuación, detallar las formas de ejecución y las modalidades que puede revestir. Tras esta aclaración inicial, nos centramos en el modo en que se puede cometer la defraudación tributaria que, por expreso mandato legal, puede ser tanto por acción como por omisión. A este respecto, destacados especialistas han subrayado que se trata de un delito eminentemente omisivo. De este parecer es BACIGALUPO ZAPATER⁹¹⁶, quien se muestra vehemente al respecto de la imposibilidad de subsunción de conductas activas en dicho delito. Así, considera que la inclusión de la forma activa “por acción” en el CP se debe a la voluntad del legislador de “satisfacer el punto de vista sostenido por quienes consideraron que el término “defraudación” debía ser entendido como sinónimo de estafa”, y que se trata de un procedimiento “ingenuo”, puesto que “ésta no es una cuestión

⁹¹⁶ BACIGALUPO ZAPATER, E., “El delito fiscalj”, *cit.*, (con cursivas en el original).

de palabras, sino de la estructura de la norma y su relación con la realidad por ella regulada”. Añade que la elusión del pago tiene forma omisiva, lo mismo que la ausencia de declaración de “determinados beneficios provenientes de hechos imponibles”, que también califica como un delito de omisión, en concreto, “la omisión de declarar ingresos o ganancias sometidos a un determinado tributo”.

A continuación, apostilla BACIGALUPO ZAPATER que resulta “difícil imaginar comportamientos activos que puedan ser subsumidos en el tipo del art. 305 CP”, puesto que los verbos típicos se refieren a conductas omisivas. Matiza que la obtención indebida de devoluciones o el disfrute indebido de beneficios fiscales sí pueden tener, *a priori*, la apariencia de comportamientos activos, si bien, concluye que se trata de dos omisiones: “la de rechazar la obtención indebida y la de comunicar que el beneficio fiscal no le corresponde”. Sentencia que “lo que importa para la tipicidad del art. 305 CP es la *omisión del reconocimiento de la deuda fiscal* por el obligado tributario”, que incluso en el supuesto de entender que se comete el delito con el mero impago del tributo, nos hallamos ante un delito de omisión y que, por tanto, tal carácter conlleva la apreciación de todas las consecuencias ínsitas a tal categoría de delitos, que circunscribe a las especialidades en materia de participación y de tentativa.

Otro autor que ha enfatizado el componente omisivo del delito de defraudación tributaria es CHOCLÁN MONTAVO⁹¹⁷, dado que entiende que, pese a que el TS no siguiese inicialmente un criterio uniforme, desde su Sentencia de 29 de junio de 1985 ha manifestado que el delito fiscal es un delito de omisión. En la actualidad, estima que dicho tipo “tiene una naturaleza claramente omisiva y, en consecuencia, no puede ser configurado sin una referencia al deber que impone al sujeto realizar la acción”. Tras distinguir entre las normas imperativas y las normas preceptivas, indica que el injusto del delito fiscal se caracteriza porque consiste en “la infracción del mandato de determinación”, lo que le permite incluirlo dentro de los delitos de omisión. Sin embargo, efectúa una importante matización cuando señala que ello no quiere decir que la defraudación tributaria se realice solo con la mera omisión de la declaración, dado que “el tipo contiene exigencias adicionales, fundamentalmente el injusto en el desvalor de acción”. Al incluirlo en la categoría de los delitos de omisión, en su tipo objetivo se requiere una situación fáctica “de la que pueda deducirse el deber de realizar el comportamiento debido”, que concreta en el pago del tributo. Además, se incluye en dicho tipo omisivo “la ausencia de realización de la acción requerida conforme a la situación típica”.

Resultan interesantes las apreciaciones de CHOCLÁN MONTALVO sobre el dolo, que “presenta particularidades”, que cifra en que el obligado tributario “haya conocido la situación fáctica generada, el deber de actuar, la propia capacidad de acción y la ausencia de la acción requerida por la ley”. Pese a que se puedan dar comportamientos activos, resalta que lo esencial es “la omisión relativa al cumplimiento de los deberes fiscales”. De este modo, en el caso de comportamientos complejos, la conducta activa no es objetivamente típica, sino que es el medio para cometer la elusión. Refiere que ello tiene consecuencias en el momento de consumación del delito fiscal, que se produce cuando expira el plazo de pago voluntario –pese a que haya concurrido un previo comportamiento activo, como la presentación de la declaración inexacta–. Incide nuevamente en que su carácter omisivo no implica que la mera elusión constituya delito, lo que confirma del siguiente modo: “no resulta incompatible situar el injusto penal en la omisión del cumplimiento del deber tributario y requerir para su realización la utilización

⁹¹⁷ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 78-83.

de artificio o engaño para disimular el incumplimiento”. Así, no vale con el impago, sino que es preciso disimularlo.

A propósito de si se trata de un delito de omisión pura o de comisión por omisión, contesta a dicha cuestión que no es preciso acudir a la fórmula del artículo 11 CP, toda vez que existe una regulación expresa. Añade que no se trata de un delito que consista en la producción de un resultado material, ya que el resultado de la defraudación viene representado por la “elusión del pago del tributo”, mientras que el perjuicio patrimonial es catalogado como una condición objetiva de punibilidad, lo que refuerza aseverando que el contribuyente no es garante de la Hacienda Pública, sino que se trata de un mero sujeto obligado a un “deber específico que deriva de la vigencia de un sistema tributario”. A este respecto, CHOCLÁN MONTALVO dice que el deber ha de surgir de una norma fiscal concreta, puesto que no es un deber genérico, y ha de tratarse de un supuesto de hecho específico al que se anude una específica obligación de pago. De esta aplicación del principio de legalidad en materia tributaria, y la consiguiente proscripción de la analogía, extrae tres consecuencias: i) los hechos omisivos deben conectarse con el deber que impone al sujeto realizar la concreta acción, por lo que es necesario que exista una “referencia normativa”. ii) Deben especificarse la omisión, el deber infringido y la acción que hubiera cumplimentado tal deber. iii) Ha de concretarse quién es el sujeto obligado.

Frente a tal línea de pensamiento, otro grupo de autores, que se erige en mayoritario, pone de relieve que la conducta típica se puede cometer tanto por acción como por omisión y, en este último caso, se abordan de manera concreta las particularidades y la dificultad de acomodo que ha presentado la modalidad omisiva. Podemos iniciar el estudio de la cuestión analizando una postura diametralmente opuesta a la anotada *supra*, como es la sostenida por AYALA GÓMEZ⁹¹⁸, que defiende que la introducción de la referencia a la omisión en el año 1995 tenía como finalidad poner fin a las discusiones doctrinales sobre si la mera falta de presentación de la declaración era suficiente para dar lugar al delito fiscal. Considera que dicha mención era innecesaria, puesto que, de un modo u otro, la omisión ya se encontraba incluida en el tipo. Sin embargo, cree que el problema continúa, ante la ausencia de una formulación expresa al respecto. Por tal motivo se cuestiona qué conductas serían subsumibles en la defraudación por omisión. Gráficamente apunta que, cuando se estudia la modalidad omisiva, nos hallamos ante el “banco de pruebas” de las tesis del engaño y de las teorías de la infracción de deber. Parte de la igualdad, en el plano normativo, entre la acción y la omisión en los delitos de resultado, y de que no es posible un “tratamiento dual” del delito, que requiera engaño en sus formas activas y que prescinda de él en las omisivas. No obstante, apunta que esta cuestión ha supuesto el florecimiento de las teorías de la infracción de deber, sobre todo en cuanto a las críticas al traspaso completo del modelo de la estafa que efectuaban las teorías del engaño y, en especial, del valor del silencio como “acto concluyente” en la estafa.

Avanza AYALA GÓMEZ que, si bien la ausencia de presentación de declaración supone la infracción de un deber tributario, ha de analizarse si tal omisión conjuga el verbo típico defraudar, si se puede calificar como “ocultación” y, por ende, si tiene una repercusión jurídico-penal. Toma como referencia la siguiente premisa: “lo que define el delito –también en la modalidad omisiva– es que la ausencia de declaración supone una ocultación de la realidad de los hechos tributariamente relevantes”. Destaca que la ocultación tiene un significado tanto activo como omisivo, ya que “la omisión alcanza el mismo contenido de desvalor que la acción”, que cifra en “ocultar las bases imponibles”.

⁹¹⁸ AYALA GÓMEZ, I., *op. cit.*, pp. 142-149. (En cursiva en el original).

Se muestra especialmente crítico con los autores que propugnan la existencia de una *mise en scène*, puesto que manifiesta que “la doctrina de los actos concluyentes, la presunción de que la no presentación genera un estado fáctico que da a entender a la Hacienda que nada tiene que declarar, representan intentos baldíos de explicar el error en el que se ve inmersa la Hacienda pública”. Aboga dicho autor por seleccionar otro camino, que deja a un lado la representación intelectual del sujeto pasivo del delito. El inicio se encuentra en la afirmación de que “si no se comunica la existencia del hecho imponible se está ocultando su realización”, por lo que toda ausencia de declaración conjugaría el verbo rector, defraudar, y conllevaría el uso de una “maña” o “argucia”.

Posteriormente, AYALA GÓMEZ modula tal postulado y precisa un requisito esencial: al igual que en la modalidad activa, la conducta típica debe ser “idónea para generar el resultado y para evitar la actuación de control y verificación de la propia Administración Tributaria”. Califica dicho criterio como “operativo”, y como elemento de restricción de las omisiones típicas entiende que no habrá lugar a la conducta delictiva cuando la omisión de referencia pueda ser reputada como “burda o torpe”. *A sensu contrario*, es inidónea para fundamentar el injusto penal la omisión cuando carece de capacidad para impedir la labor de verificación y control que desarrolla la Administración Tributaria. En su opinión, han de cumplirse los requisitos preconizados en el artículo 11 CP sobre comisión por omisión. Al hilo de tales requisitos de imputación objetiva razona que la ausencia de presentación de declaraciones incrementa el riesgo de lesión del bien jurídico protegido, si bien ello se produce “instrumentalmente, imposibilitando la correcta liquidación de la deuda tributaria”. Puntualiza que, no obstante, el resultado lesivo no es imputable a la omisión cuando el ente público “*tenía en su poder los datos que le permitían realizar la correcta liquidación de la deuda*”. Introduce después un matiz interesante: debe diferenciarse entre la no presentación de la declaración que es atípica porque carece de idoneidad para imposibilitar las mencionadas labores de control y verificación y, en segundo lugar, en aquellos casos en los que tal conducta resulta idónea, pero la Hacienda pública correspondiente dispone de los datos –por otra vía, *v.gr.*, por el retenedor– que le permiten liquidar la deuda tributaria, supuesto en el que cabe hablar de no imputación del resultado, porque la acción no incrementa el riesgo de menoscabo del interés tutelado. Al final de su motivada argumentación, AYALA GÓMEZ reconoce que dicha solución “introduce un elevado casuismo” y que “se aleja de las propuestas de validez universal que prescinden de lo singular”.

De similar parecer es MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁹¹⁹, para quien el intento del legislador de 1995 de solventar las controversias doctrinales sobre la viabilidad de la conducta omisiva en el delito fiscal, con su tipificación explícita, no arroja ninguna novedad sustancial, puesto que la doctrina y la jurisprudencia mayoritarias ya habían admitido dicha modalidad. Le afea al CP de 1995 que no indique de modo expreso, cuando debía haberlo hecho, si “la mera omisión de la declaración obligada” equivale por sí misma (en identidad estructural) a la comisión activa, “a los efectos de producir el resultado típico”. Por tal motivo, ante la ausencia de respuesta, atiende a los supuestos conflictivos. En primer lugar, destaca que si se sigue la teoría de la infracción de deber siempre es posible apreciar la omisión, “con tal de que a la infracción del deber de declarar se asocie la causación del perjuicio patrimonial típico”. Por el contrario, si se adopta la tesis del engaño habrá que estar al contenido de la conducta en cuestión. En tal sentido, destaca los esfuerzos del sector doctrinal que ha elaborado unos criterios de imputación

⁹¹⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., pp. 669-673.

objetiva propios en el delito de defraudación tributaria, que permiten la admisión de las formas omisivas.

Como punto de partida para su admisibilidad, la omisión puede dar lugar a este delito “cuando la inactividad del agente deja a los órganos competentes de la Administración tributaria en el desconocimiento de los hechos que fundamentan la obligación de tributar”, si bien dicho criterio ha de ser concretado, lo que desemboca en una exposición casuística que, a juicio de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, conduce a resultados similares a los de la teoría de la infracción de deber. Atiende al criterio del fin de protección de la norma e indica que el artículo 305 CP pretende evitar que el ente público “tenga que realizar por sí mismo labores de comprobación e inspección acerca de datos cuya comunicación incumbe específicamente por ley al contribuyente y cuya ausencia de declaración dicho órgano administrativo se ve forzado a suplir para proceder a la liquidación exacta de la deuda tributaria”. Sostiene que dicha labor correspondía al obligado tributario “por imperativo legal”. De esta primera conclusión infiere que serían subsumibles en el fraude tributario “todas las omisiones de declaraciones por el sujeto obligado”, y ello con independencia de que se tratase de un “antiguo cliente”, o de que existiesen datos que pusiesen de manifiesto su relación con la Hacienda Pública. Al hilo de esta cuestión se muestra tajante al afirmar que la idoneidad de la omisión para producir el resultado típico resulta independiente de si la Administración tributaria podía llegar a conocer o ya sabía “la existencia y cuantía de la deuda tributaria”.

Defiende también que, mediante esta vía, se llega a “una amplia admisión de la defraudación por omisión”, si bien puntualiza que no se da una plena equiparación con la teoría de la infracción de deber, ya que existen casos en los que no se da la identidad estructural entre la acción y la omisión, *v.gr.*, el del propio sujeto obligado que omite mediante la no declaración, que, con posterioridad, “comunica «por cualquier otro medio» a la Administración los presupuestos del hecho imponible”. Añade que con la LO 7/2012 se introdujo en el texto punitivo una interpretación auténtica de la acción típica al prescribir que “(l) a mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos”. Dicho lo cual critica con dureza dicha aclaración, al escribir que carece de sentido en el ámbito del artículo 305 CP –no así en el del artículo 307–, puesto que “es completamente obvio que la presentación de una declaración no excluye la defraudación, dado que puede contener datos falsos o incompletos”.

Otro monografista que por su peso específico merece un estudio detallado es FERRÉ OLIVÉ⁹²⁰, que centra su análisis en la posición que ocupa el obligado tributario en la modalidad omisiva. En su decir, existe una expectativa jurídico-penal de acción, el deber tributario de actuación, y se basa en el criterio de la imputación objetiva del incremento del riesgo, concretado en la realización de un riesgo no permitido. Lo define como un “supuesto de comisión por omisión expresamente tipificado”, configurado como un delito de resultado y, frente a la tesis de CHOCLÁN MONTALVO que hemos expuesto con anterioridad, sostiene que la posición de garante del obligado tributario se deriva de la ley. La conducta proscrita es no realizar la acción que ordena la concreta norma tributaria, lo que liga a los deberes tributarios materiales y formales. Con tal omisión se ocultan las bases tributarias. En cuanto al sujeto obligado, se precisan una serie de caracteres: i) ha de tener capacidad de acción, ii) debe estar en posición de garante, la cual iii) emana directamente de la ley.

⁹²⁰ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *cit.*, pp. 412-417. (En cursiva en el original).

Detalla FERRÉ OLIVÉ que en la conducta omisiva el desvalor de acción se centra en la infracción de los deberes de declarar los hechos tributarios relevantes y de pagar el correspondiente al tributo. De especial interés resulta la alusión que realiza a la existencia de actos complejos, en los que se combinan comportamientos activos y omisivos, así, cuando la información presentada se ha manipulado o se ha omitido, lo que conduce a la imposibilidad de cuantificación de la deuda tributaria al hallarse indeterminada –por lo menos, en parte–. Presta atención especial al supuesto de ausencia de declaraciones tributarias, que no se ha tipificado como delito autónomo. De conformidad con su particular concepción del bien jurídico tutelado en este delito, asume que no es preciso acudir a la teoría del engaño para afirmar la tipicidad de la mera ausencia de declaración, por cuanto “el sujeto, infringiendo un deber de declaración y pago, produce un resultado lesivo para el bien jurídico tutelado”. A modo de recapitulación enumera los requisitos de la omisión punible: i) como situación típica, ha de darse una relación jurídico-tributaria de la que surja la posición de garante. ii) Ausencia de la acción debida, que conduce a que las bases tributarias del sujeto obligado queden indeterminadas u ocultas. iii) Que exista capacidad personal de evitación del resultado. iv) Que dicho resultado sea objetivamente imputable, para lo que ha de tomarse en consideración el fin de protección de la norma. FERRÉ OLIVÉ finaliza el apartado discrepando de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, por cuanto entiende que no es subsumible como omisión típica aquella ausencia de declaración del obligado tributario en la que la Administración tributaria posea datos externos, que pongan de relieve la existencia de la deuda tributaria. Defiende FERRÉ OLIVÉ que si este *conocimiento exacto* se produce por cualquier otra vía, procedente del sujeto obligado, aunque se incumplan las formalidades legales, ello “no puede considerarse comprendido en el fin de protección de la norma y por lo tanto el comportamiento del sujeto resultará impune”, puesto que, en tales circunstancias, el tributo no quedaría indeterminado.

Asimismo, resultan dignos de reseña los postulados que sostiene BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE⁹²¹. A su entender, con el texto punitivo de 1995 subsisten las dudas a propósito de si la mera omisión es suficiente para integrar el tipo penal o, por el contrario, si es necesario que se den elementos “complementarios vinculados al requisito defraudatorio”. Tras anotar que nos hallamos ante un supuesto de comisión por omisión, refiere que “no basta con la mera presencia del deber jurídico de actuar”, sino que dicho comportamiento omisivo ha de poder ser valorado como una defraudación. Finaliza indicando que la ausencia de declaración “es solo una posible maniobra engañosa”, sin que de ello se derive, de modo automático, el carácter defraudatorio. De este modo “presupondría una lesión del bien jurídico pero no necesariamente dotada de relevancia penal”. Para alcanzar dicho grado es menester que se pruebe la vinculación existente entre “omisión y maniobra destinada a provocar error”. A juicio de BOIX REIG⁹²² la inclusión de la modalidad omisiva en el CP zanjaba la polémica relativa a la idoneidad de las conductas omisivas para dar lugar al delito fiscal. El sector doctrinal que negaba la virtualidad de la mera omisión para engendrar dicho delito se basaba en que la ausencia de declaración, la infracción del concreto deber, no comete la acción del artículo 305 CP, que precisa de una defraudación, que “en modo alguno se produce por el mero hecho de aquel incumplimiento”. En la actualidad se admite, tanto doctrinal como jurisprudencialmente, la modalidad omisiva. No obstante, rechaza que toda ausencia de declaración dé lugar a tal ilícito, por cuanto es preciso que exista una defraudación.

⁹²¹ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE I., *op. cit.*, pp. 74 y 75.

⁹²² BOIX REIG, F.J., “Aspectos de la nueva”, *cit.*, pp. 4 y 5.

DE LA MATA BARRANCO⁹²³ lleva a cabo una sintética descripción, cuya frase inicial deja muy a las claras su posición al respecto, puesto que indica tajante: “que se puede defraudar por acción es evidente. Basta con alterar datos fiscales, falsear conceptos tributarios, etc. Pero la cuestión de la omisión ha sido más controvertida”. Reputa necesaria la tipificación expresa de la omisión en el artículo 305 CP, lo que se ve corroborado porque cada vez se dan más casos de tributos sujetos a declaración y a autoliquidación por parte de los sujetos obligados. Sostiene, sin ningún género de dudas, que el delito se puede cometer con la no presentación de la declaración correspondiente, pero rechaza los automatismos. Pone en relación la omisión penalmente relevante con la regulación contenida en la LGT, en concreto, en sus artículos 191 y 192. El primero sanciona la falta de ingreso, mientras que el segundo reprime la ausencia de declaración. Tras esta alusión, añade que la omisión típica requiere algo más, puesto que ha de ser un “omisión defraudatoria”, lo que se conecta con la ocultación y con la simulación, que resume en “una omisión que implique fraude (que sea idónea para defraudar)”. Su opinión coincide con la de FERRÉ OLIVÉ, al defender que solo responderá tributariamente –y por ende, la única sanción que cabe aplicar es administrativa– el sujeto cuando, aunque haya omitido una declaración, la Administración Tributaria dispone de todos los datos pertinentes para determinar el hecho imponible y, en consecuencia, cuantificar la deuda tributaria. Por el contrario, si con dicha omisión se “impide a los órganos tributarios conocer los hechos que fundamentan la obligación de tributar”, tendrá relevancia penal.

Para BAJO FERNÁNDEZ⁹²⁴, al configurarse de modo expreso la modalidad omisiva, no es preciso acudir al expediente de la comisión por omisión. Apunta que concurren las características de los delitos de infracción de deber. Define dicho delito como una ley penal en blanco, en la que el deber específico viene establecido por la normativa tributaria. Sintetiza en tres los elementos necesarios para que haya una omisión punible: i) la situación de hecho de la que se deriva el correspondiente deber de actuar, ii) la ausencia de pago y iii) la posibilidad de presentar la declaración veraz del tributo. A su vez, aprecia que el comportamiento omisivo en el delito fiscal presenta “una especial trascendencia práctica”. Reduce la problemática a dirimir si dentro de la omisión punible se incardina “toda omisión”, donde se incluye la ausencia de declaración, o si solo se circunscribe a la “falta de ingreso”. Asume la tesis de RODRÍGUEZ MOURULLO, relativa a que la mera ausencia de declaración puede dar lugar a la omisión punible, por adquirir un “valor concluyente” que “la convierte en medio engañoso idóneo para inducir a error y, en definitiva, para defraudar a la Hacienda”. No obstante, puntualiza dicha apreciación, en el sentido de que la defraudación que sufre la Hacienda Pública respectiva “ha de ser consecuencia del engaño”, por lo que si el error padecido por el ente público se debe “a la ausencia de iniciativas administrativas”, es decir, a su propia desidia o inoperancia, niega la existencia de relación de causalidad con la defraudación. Modula el alcance de su aserto al precisar que, sin embargo, si las actuaciones administrativas esperadas no hubieran subsanado el error, debido al empleo de maniobras por el obligado tributario, habrá que estimar que concurre engaño y, por ende, fraude. Observa que solo en tales casos concurre desvalor de acción en el comportamiento omisivo, que resulta equiparable a las defraudaciones positivas.

Propone el autor que estudiamos una interpretación sistemática de la infracción por omisión de declaración contenida en la LGT y de los artículos 305 y 310 –el delito contable– CP, lo que le lleva a sostener que cuando concorra la mencionada desidia administrativa, la conducta ha de ser reprimida únicamente en vía tributaria. En otro caso,

⁹²³ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delitoj” , *cit.*, pp. 16 y 17.

⁹²⁴ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contraj” , *cit.*, pp. 26-29.

considera que se da un concurso de normas entre los artículos 305 y 310 CP, que la jurisprudencia viene resolviendo a favor del primero. En su opinión, si se emplean los artificios contables del artículo 310 CP, habría de ser este el precepto de referencia para sancionar la omisión, pero cuando “se ocasionen otras circunstancias determinantes del error en la Hacienda pública debe de aplicarse el precepto más severo que encierra el art. 305”. A modo de conclusión relata que un supuesto en que no haya fraude o engaño no es punible, y cita como ejemplo el de un sujeto que presenta la autoliquidación del IRPF, pero no procede a su pago por “razones de conciencia”, tales como la política bélica del país o consideraciones armamentísticas. Este caso sería “materia de infracción administrativa por omisión, nunca punible por faltar el desvalor de acción”.

De análogo parecer que los autores que estamos citando es MUÑOZ CONDE⁹²⁵, en cuyo manual se resalta que, pese a que el CP exprese que el delito se puede cometer tanto por acción como por omisión, en este último caso “tiene que existir previamente el deber de declarar o pagar legalmente el impuesto y darse algún acto concluyente que pueda calificarse de «fraude»”. Alude, pues, a la previa existencia de deberes tributarios, tanto formales como materiales, y a que se produzca el meritado fraude. Como ejemplos de omisiones relevantes menciona la no presentación de declaraciones o la omisión en ellas de “datos tributarios relevantes”. Anuda al incumplimiento que del contexto se pueda deducir “la actitud defraudatoria”, que califica como esencia del tipo. Por tales motivos, considera que deben permanecer *extra muros* del Derecho Penal los casos de olvido, la ausencia de presentación de datos contables debida a “desorden contable” o, en último término, los supuestos de error producidos por desconocimiento de los deberes contables.

A juicio de FERNÁNDEZ BERMEJO⁹²⁶, lo que se reprime penalmente no es la falta de declaración por sí misma, “formalmente considerada”, ni el mero impago, concebido como “omisión del ingreso material del dinero”, en aquellos casos en los que le haya precedido una declaración veraz, ya que “el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios”. Para MESTRE DELGADO⁹²⁷, si bien el delito se puede cometer, como reza su tenor literal, tanto por acción como por omisión, el concepto de defraudación genera una serie de pautas interpretativas: i) el impago del tributo no es por sí solo un hecho suficiente para calificar la conducta como delito, ya que “la defraudación es más que un impago”. ii) El hecho de declarar la existencia de una deuda tributaria pero no proceder a su liquidación y pago tampoco incurriría en el tipo penal, puesto que no se ha producido defraudación, y “quien reconoce una deuda no defrauda”. iii) La falta de declaración y de pago puede no dar lugar a un delito de defraudación tributaria en aquellos supuestos en los que “las bases de tal declaración sean tan notorias para la Administración tributaria [j] que la omisión de declaración es absolutamente inidónea para provocar engaño alguno a aquélla”, y pone como ejemplo el funcionario de dicho ente que carece de otros ingresos diferentes a su sueldo público.

QUERALT JIMÉNEZ⁹²⁸ observa que “tan típica e idónea” como la conducta activa es la omisión, bien sea parcial o total. Describe la omisión como “dejar de incluir datos en la declaración”, lo que la falsea, y entiende que tales declaraciones constituyen un comportamiento activo. Introduce un interesante matiz al señalar que no se trata de un mero incumplimiento formal de un deber tributario, como lo entiende la LGT, sino que

⁹²⁵ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal...*, cit., pp. 901 y 902.

⁹²⁶ FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “Algunas cuestiones”, cit., p. 210.

⁹²⁷ MESTRE DELGADO, E., “Tema 14. Delitos”, cit., p. 406.

⁹²⁸ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal...*, cit., p. 809.

nos hallamos ante “un comportamiento tendente a perpetuar la defraudación al persistir el autor en opacidad fiscal”. Más escueta se mostraba DE VICENTE MARTÍNEZ⁹²⁹ quien, tras afirmar que con la STS del *caso Lola Flores* se había zanjado la polémica sobre la admisión de la omisión de declaración como constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, sentenciaba que el comportamiento típico “se puede llevar a cabo tanto por comportamiento activo, declarando menos de lo debido, como por omisión, no presentando la declaración tributaria”. Mientras que para MUÑOZ CUESTA⁹³⁰ tales conductas defraudatorias se pueden ejecutar tanto de forma activa, a través una actuación del obligado tributario “que lleva consigo un impago de la cuota a ingresar u obtener una devolución indebida de Hacienda”, o bien, “mediante un no hacer que suponga igualmente un incumplimiento del abono de un impuesto que debía haberse hecho”. Con dicha tipificación amplia el legislador cerraría “el círculo de posibilidades de comportamientos contrarios al bien jurídico protegido”.

Como podemos contrastar tras la mera cita de autores, es doctrina absolutamente mayoritaria la que estima que el delito se puede cometer tanto activa como omisivamente, frente a la línea de pensamiento que propugna su carácter esencialmente omisivo. De ello podemos inferir el paradójico caso del comportamiento omisivo, que ha pasado por varios estadios en su evolución: en un momento inicial se negaba su virtualidad para dar lugar a la conducta típica. En un segundo momento se admitió, tanto doctrinal como jurisprudencialmente, y tuvo cristalización en el texto punitivo su admisibilidad, si bien modulada y matizada con una serie de requisitos. En último término, un grupo minoritario de autores –aunque de gran relevancia– ha pretendido una expansión de los comportamientos omisivos, caracterizándolos como la esencia del delito y poniendo de manifiesto que, en todo caso, nos hallaríamos ante un delito sustancialmente omisivo.

En punto a nuestra toma de postura, resulta forzoso partir de la dicción literal del artículo 305 CP, en el que se establece, con una claridad absoluta, que el tipo se puede cometer tanto por acción como por omisión. El principio de vigencia de todos los términos empleados por el legislador en la redacción de los tipos penales nos lleva a que, con la mera interpretación gramatical, hayamos de afirmar que las modalidades de la defraudación pueden ser tanto activas como omisivas. A ello debemos sumar que consideramos compartibles los argumentos empleados por FERRÉ OLIVÉ a la hora de catalogar los comportamientos que pueden dar lugar al delito de defraudación tributaria: se trata de actos complejos, en los que se entremezclan las formas activas y las omisivas, puesto que, alrededor del cumplimiento de los deberes tributarios –tanto formales como materiales–, pivotan otros elementos o medios comisivos. De esta manera, la línea de separación entre la acción y la omisión es difusa, permeable y, en ocasiones, existe confusión a la hora de delimitar las conductas y clasificarlas en una u otra categoría.

Como tercera razón de peso para desechar el predominio exclusivo de las formas omisivas, hemos de valorar que algunos de los principales medios fraudulentos requieren conductas activas por el obligado tributario, en tal sentido podemos citar a título ilustrativo y sin ánimo de ser exhaustivos: el empleo de paraísos fiscales, es decir, territorios de nula o muy baja tributación, la radicación del domicilio fiscal en tales lugares, el uso de sociedades interpuestas, la declaración de relaciones comerciales ficticias o, en general, cualquier entramado de ingeniería fiscal que pretende la evasión tributaria. En tales supuestos, las conductas anotadas son eminentemente activas, y han

⁹²⁹ DE VICENTE MARTÍNEZ, R., “Delito fiscal y principio de legalidad”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 44, Fasc/Mes 3, 1991, pp. 880 y 882.

⁹³⁰ MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reformaj”, *cit.*, p. 3.

de cohonestarse con los comportamientos omisivos, representados por la ausencia de declaración, o por su presentación con ausencias ostensibles. Por lo que respecta a la naturaleza de la omisión, asumimos los postulados que defienden que nos hallamos ante una comisión por omisión, derivada de la posición de garante que la normativa tributaria específica atribuye al sujeto obligado, el cual ha de poder cumplir voluntariamente con la conducta debida. Asimismo, en lo tocante a aquellos supuestos en que la Administración tributaria ya dispone de los datos tributarios relevantes, pero por su desidia o inoperancia no efectúa la determinación o liquidación correspondiente, nos sumamos a la postura mantenida por MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ: el sujeto ha de responder en la misma medida, toda vez que el desvalor de acción –en este caso de omisión– es idéntico, ya que ha efectuado el comportamiento defraudatorio –no presentar la declaración–, y el hecho de que la Administración tributaria hubiera podido cuantificar la deuda por sus propios medios no se encuentra configurado como una condición objetiva de punibilidad que excluya la responsabilidad penal. Para finalizar, estimamos plenamente compatible y aplicable a nuestro estudio la síntesis jurisprudencial que aparece condensada en el FD 5º de la STS 632/2018⁹³¹.

3.2.1.1.- Eludir el pago de tributos

Como hemos aseverado con anterioridad, si bien la acción típica consiste en defraudar a la Hacienda Pública, en el artículo 305 CP se admiten varias modalidades de conducta. La primera de ellas viene recogida en los siguientes términos: “*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos [...]*”. De ahí que, siguiendo el orden que marca el precepto, hemos de analizar la elusión del pago de tributos. El punto de partida en nuestra interpretación es el análisis gramatical. Si acudimos al DRAE, en la primera acepción de “eludir” se describe como: “*Evitar con astucia una dificultad o una obligación*”. Asimismo, contiene dos ejemplos de dicha acción, y el segundo de ellos conecta de modo directo con nuestro estudio: “*Eludir el problema. Eludir impuestos*”. La misma definición se contiene en el DEJ, lo que nos lleva a afirmar que, en este primer estadio interpretativo, la modalidad de conducta no resulta inocua, sino que lleva incorporada una determinada connotación, calificada como “astuta”.

Si atendemos a la revisión doctrinal de esta modalidad de conducta, podemos apuntar que SERRANO GÓMEZ y SERRANO MAÍLLO⁹³² refieren que no existe un concepto uniforme en los autores sobre este tipo de impago, pero lo concretan en “la omisión del deber que el contribuyente tiene de hacer efectiva su deuda tributaria”. Para DE LA MATA BARRANCO⁹³³ se trata de evitar, en sentido fraudulento, “la obligación de pago que exige la realización del hecho imponible de que se trate”. GARCÍA NOVOA⁹³⁴ destaca lo “desacertado” del término “elusión”, que se identifica con la “elusión lícita”, que serían aquellos supuestos en los que, a través de determinadas

⁹³¹ FD 5º STS 632/2018: “*Debe recordarse la doctrina de esta Sala que establece el delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber y, específicamente, del deber de contribuir mediante el pago de los impuestos al sostenimiento de los gastos públicos, requiriéndose algo más en la conducta del autor que el mero hecho del impago, al precisarse que la conducta del sujeto activo alcance una ocultación del hecho imponible y sea ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido (STS 1505/05, de 25 de noviembre). La conducta típica consiste así en la ocultación o modificación del hecho imponible, mediante la ocultación, alteración u omisión de datos relevantes y significativos que se proyectan y trasladan a la cuota tributaria*”.

⁹³² SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., *op. cit.*, p. 552.

⁹³³ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delitoj” , *cit.*, p. 19.

⁹³⁴ GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, pp. 50-52.

maniobras –fraude de ley, abuso de derecho o abuso de posibilidades de configuración de las normas jurídicas, entre otras–, “se evita la realización del hecho imponible o se incurre en otro menos gravado”. Contrapone dicha voz al término “evasión”, que describe como el incumplimiento de la obligación tributaria mediante “la vulneración de la norma fiscal”. En este sentido, el legislador debería de haber optado por la fórmula “evasión”. A renglón seguido escribe que la elusión es algo más que el simple impago, puesto que requiere el empleo de una conducta fraudulenta, pero no debe confundirse con la exigencia de una puesta en escena artificiosa, positiva y falaz, sino que se puede sintetizar dicha elusión en “el conocimiento de que existe el deber de pagar un tributo y en la decisión consciente de no pagarlo, causando así un daño a la Hacienda Pública”.

Según BAJO FERNÁNDEZ⁹³⁵, del diccionario se desprende que eludir equivale a “evitar una dificultad” o a “hacer vana o frustrar alguna cosa por medio de un artificio”; de esta segunda acepción infiere su utilidad exegética, toda vez que se enfatiza en la exigencia típica de engaño. De ello extrae que resultan atípicos los actos cometidos en fraude de ley. Sigue a BAJO en este punto BELÉN LINARES⁹³⁶, quien defiende que el verbo eludir ha de ser interpretado en el sentido del lenguaje vulgar. Además, dicha autora resalta que, a pesar de que tal conducta pueda ser realizada por un comportamiento negativo, ello no debe confundirse con que el delito fiscal sea un tipo de omisión pura, porque “la elusión del pago no es más que una modalidad de comisión de la conducta rectora, que puede ser ejecutada por acción o por omisión”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁹³⁷ también parte de la elocuencia del término “eludir” en su acepción vulgar o usual; apostilla que la doctrina ha anotado que el uso de este término no es del todo acertado, ni desde el punto de vista jurídico-penal, ni desde la vertiente jurídico-tributaria, sin embargo, modula tales postulados al indicar que eludir “no es un término normativo jurídico”, por lo que sería un “vocablo simplemente superfluo”. Frente a ello, el término “tributos” sí es un “genuino término normativo jurídico”, por lo que es preciso tomar en consideración el contenido del artículo 2 LGT.

En el sentido expuesto hasta el momento resulta reveladora la STS 3879/1991, cuyo FD 1º argumenta gráficamente lo siguiente: “*semánticamente "eludir" (del latín *luciere, jugar*) es huir o escapar de una obligación o compromiso con habilidad o artificio, y puede hacerse –con referencia al supuesto enjuiciado– mediante la ocultación o desfiguración de alguno de los datos necesarios para la ajustada cuantificación de la deuda tributaria, o mediante la omisión de la declaración que los oculta "todos" con tendencia defraudatoria, pues así lo imponen de consuno exigencias lógicas y razones de eficacia del precepto penal*”.

En último lugar, por su peso específico, mencionaremos a CHOCLÁN MONTALVO⁹³⁸ quien, de modo coherente con su construcción teórica basada en la omisión, se cuestiona si es posible que la elusión pueda ser llevada a cabo mediante un comportamiento activo, y responde que dicha conducta es en realidad una omisión, “por lo que podría incluso sostenerse que solo cabe un comportamiento omisivo consistente en no pagar lo debido”. Conforme a dicha comprensión, el sujeto activo elude el pago cuando no lo verifica de modo voluntario en el período en el que debía hacerlo; de este modo, cabe el desistimiento activo hasta la expiración del plazo voluntario de pago.

⁹³⁵ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contra” , *cit.*, p. 35.

⁹³⁶ BELÉN LINARES, M., *El delito de...*, *cit.*, pp. 141 y 142.

⁹³⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, pp. 673 y 674.

⁹³⁸ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “Problemas actuales del delito fiscal”, en *Manuales de formación continuada*, núm. 14, 2001 (Ejemplar dedicado a: Derecho penal económico), pp. 42 y 43.

En nuestra interpretación del delito de defraudación tributaria, como hemos afirmado, partimos de que en su tenor literal caben tanto las conductas activas como las omisivas. En lo tocante a la primera modalidad de conducta, consistente en evitar el pago de tributos, estimamos que el gerundio “eludiendo” ha de ser concebido, al igual que la doctrina mayoritaria, en su significado vulgar o coloquial, no técnico, como sinónimo de evasión fraudulenta. Puesto que el verbo nuclear es “defraudar”, la elusión implica que se infrinjan las normas tributarias con la intención del sujeto activo de no pagar los tributos debidos, o de pagar menos de los que le corresponderían conforme a su escala de ingresos. La defraudación se lleva a cabo mediante el correspondiente impago, dado que la elusión analizada no es sino una de las especies en que se concreta el género, que es el verbo típico rector. Por ello, la evasión tributaria viene representada por el conjunto de actos u omisiones, que propenden a la ocultación de bases tributarias a la Hacienda Pública correspondiente, a través de las que se infringe el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. De ahí que se dé un incumplimiento de un deber material –del deber de pago de la cuota tributaria– y que le acompañen otros incumplimientos de naturaleza formal –omisiones o falsedades en las declaraciones y liquidaciones presentadas–. Eso sí, la voz “tributos” ha de ser entendida de modo técnico, según el artículo 2 LGT, comprensiva de impuestos, tasas y contribuciones especiales.

3.2.1.2.- Eludir el pago de cantidades retenidas, de cantidades que se hubieran debido retener o de ingresos a cuenta

La segunda de las modalidades de conducta de defraudación tributaria comprende una amalgama de comportamientos, guiados por el gerundio “eludiendo”, al igual que en el caso de los tributos, pero que divergen de la analizada con anterioridad en cuanto al objeto sobre el que recae la acción u omisión en cuestión. En este caso se hace mención a dos figuras propias del ordenamiento tributario, como son la “retención” y los “ingresos a cuenta”. De su propio enunciado se desprende que, nuevamente, nos hallamos ante elementos normativos, para cuya comprensión se hace ineludible que acudamos al Derecho tributario.

Por lo que hace a la figura de la retención, ya hemos adelantado, en la introducción conceptual, que el retenedor es considerado un obligado tributario en la LGT. No obstante, hemos de precisar qué es en concreto dicha institución, cuáles son sus perfiles, para, a continuación, concretar en qué consiste la modalidad delictiva que tratamos. La primera norma⁹³⁹ que debemos mencionar es el artículo 23⁹⁴⁰ LGT. Por su parte, el artículo 37.2⁹⁴¹ LGT alude al elemento subjetivo. También hemos adelantado que las cantidades retenidas divergen de los pagos fraccionados en que, en las primeras, la anticipación de los ingresos se impone a un tercero –normalmente el pagador de las rentas–, mientras que en los pagos fraccionados su abono corresponde al propio

⁹³⁹ Además de la regulación general de la LGT, como supuesto paradigmático de retención hemos de aludir al artículo 99 de la Ley del IRPF, precepto de gran extensión, motivo por el cual no procedemos a su transcripción, sin perjuicio de que se recomiende su lectura.

⁹⁴⁰ Artículo 23 LGT: “1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal. 2. El contribuyente podrá deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe”.

⁹⁴¹ Artículo 37.2 LGT: “2. Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de traer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos”.

contribuyente. Tras anotar que en el cumplimiento de esta obligación tributaria se impone a un tercero, el retenedor, el cumplimiento del ingreso en la Administración Tributaria, debemos significar la viva polémica doctrinal y jurisprudencial que precedió a la tipificación expresa de esta modalidad en el año 1995, y que se centraba en si la retención del impuesto y su posterior ausencia de ingreso podía dar lugar a un delito contra la Hacienda Pública, o bien si habría de ser tratado como un supuesto de apropiación indebida. La doctrina mayoritaria abogaba por esta última solución, y en este sector podemos citar a SERRANO GÓMEZ⁹⁴², quien anunciaba que en los casos en que se retiene el impuesto deducido a terceros, con la intención de apropiárselo y de no ingresarlo en la Hacienda Pública, nos hallamos ante un caso de apropiación indebida, y ponía como ejemplo el del patrono que hace las correspondientes deducciones a los obreros, por concepto de seguridad social, y no ingresa dicho importe. Diferenciaba SERRANO GÓMEZ de este supuesto aquel otro en el que las cantidades que no se ingresan son las que corresponden a la aportación de la empresa –no a la de los trabajadores–, en el que sí nos hallaríamos ante un delito de fraude tributario.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁹⁴³ fue uno de los primeros especialistas en la doctrina española –por no decir el primero– que se mostró contrario a la postura mayoritaria. Los sólidos argumentos que empleó para rechazar la calificación como apropiación indebida fueron los siguientes: i) el bien jurídico es único; lo mismo sucede con ii) el sujeto pasivo de la infracción –la Hacienda Pública–, que es uno solo. iii) A su vez, en cuanto al objeto jurídico lesionado, únicamente se menoscaba el patrimonio de dicho ente público, ya que el patrimonio del “retenido” no experimenta ningún perjuicio, ni siquiera de modo indirecto. Así las cosas, puesto que la obligación tributaria se traslada al retenedor, desde el momento en que se practica por éste la retención, desaparece la obligación del contribuyente retenido, que “queda al margen del círculo de obligados al pago”, por lo que el retenedor viene a ocupar “todo el lugar que antes compartía con el contribuyente sustituido”. Por ello, resulta “artificial” y es una construcción “forzada” aquella que acude al molde de la apropiación indebida, ya que el retenedor no ha recibido una cosa mueble en depósito, el contribuyente retenido no ha experimentado perjuicio patrimonial y solo se han perjudicado “intereses jurídicos supraindividuales”. De ahí que el injusto del comportamiento del retenedor fuese en todo punto coincidente con el que concurre en la defraudación tributaria, ya que “se trata de una acción genuinamente constitutiva de delito fiscal”.

Con el CP de 1995 se zanjó la polémica y se hizo una mención expresa en el tipo de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener. BLANCO CORDERO⁹⁴⁴ analiza la evolución legislativa que experimentó el texto punitivo español y destaca varios momentos relevantes: en primer lugar, la Memoria que acompañaba al Proyecto de Ley del CP de 1995 justificaba su inclusión en su página 7, en la que indicaba que *“la existencia de una determinada tendencia jurisprudencial a someter los supuestos de retenciones practicadas y no ingresadas en la Hacienda Pública dentro de los delitos de apropiación indebida [...] se hace necesaria la referencia expresa en la configuración del tipo penal a las retenciones e ingresos a cuenta, ya que resulta indudablemente más adecuada su tipificación como delito fiscal [...]”*. En segundo término, el Informe del CGPJ incidía en la línea expuesta, al subrayar que: *“también parece oportuna la descripción de conductas que incorpora la nueva redacción del tipo, en especial la*

⁹⁴² SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario...*, cit., pp. 206 y 207.

⁹⁴³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Apropiación de la cuota obrera de la seguridad social y apropiación de las cantidades retenidas en el IRPF”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 9, 1984-1985, pp. 110-118.

⁹⁴⁴ BLANCO CORDERO, I., “Delitos contra” , cit., pp. 16 y 17.

singular mención de la elusión de la obligación de ingresar las cantidades retenidas, cuya calificación en la práctica había suscitado problemas. Frente a la jurisprudencia mayoritaria [...] se opta en el Anteproyecto por el criterio más adecuado y minoritario de la sentencia del TS de 29 de junio de 1985, que consideró el comportamiento como constitutivo de delito fiscal [...]”. Observa BLANCO CORDERO que es a partir del año 1985 cuando la Sala 2ª del TS comienza a subsumir estos comportamientos en el delito de apropiación indebida, y que desde el año 1986 constituye doctrina jurisprudencial.

Valora positivamente esta inclusión expresa QUERALT JIMÉNEZ⁹⁴⁵, quien alaba el “criterio descriptivo” que ha seguido el legislador al mencionar entre los objetos que se defraudan “no sólo los tributos como un todo, sino algunas de sus fases o elementos intermedios”, en los que cabe su exigencia a terceros que se convierten en colaboradores por imperativo legal. Añade que la alusión diferenciada –que ya se ha suprimido– a los importes líquidos o a las retribuciones en especie resultaba “irrelevante”, si bien obedecía a la función pedagógica que cumplía el precepto, en atención a lo novedoso de la materia. También aduce que la reforma es “más que positiva”, en tanto en cuanto pone fin a la aplicación de la apropiación indebida por los tribunales, lo que reputaba como “práctica forense *contra legem*”. Sobre la última cuestión, BAJO FERNÁNDEZ⁹⁴⁶ escribe que, pese a que el legislador haya zanjado la polémica, se podría suscitar el debate cuando la cuantía defraudada no llegue al umbral que da lugar a la aparición del delito de defraudación tributaria, puesto que se podría seguir considerando que, hasta dicho monto, la conducta sería subsumible en la apropiación indebida. Sin embargo, pone coto rápidamente a dicha comprensión y afirma que la opinión “unánime” considera que, en tales supuestos, la represión de tales comportamientos ha de incardinarse en vía administrativa, y ha de articularse mediante las correspondientes sanciones tributarias, con base en dos argumentos: i) la voluntad del legislador penal de no tipificar el impago de cantidades inferiores y ii) que el artículo 305 CP se configura como ley especial frente a otros comportamientos punibles. De idéntica opinión participa BOIX REIG⁹⁴⁷, quien habla de un “margen despenalizador” si la cuantía es inferior al umbral mínimo del delito, y rechaza la posibilidad de una doble calificación en función de la cantidad defraudada.

Compartimos de un modo pleno la convincente postura de AYALA GÓMEZ⁹⁴⁸, que explica la figura de la retención y advierte que debe partirse del análisis de la estructura de la relación tributaria, que se erige como presupuesto típico. En tal sentido, el deber de retener e ingresar difiere del correspondiente al sostenimiento de las cargas públicas. De modo gráfico afirma que este instituto se convierte “en pieza central en la gestión de estos tributos (IRPF) y, de rebote, en el sistema tributario en general”, que obedece a motivaciones de carácter técnico y que, además, constituye un flujo de información a la Administración Tributaria. El retenedor tiene una obligación propia y específica, que nace de un presupuesto de hecho distinto al del contribuyente, ya que no se basa en la realización del supuesto de hecho, sino en el deber de detraer e ingresar que las leyes de cada tributo anudan a la obligación principal. No se trata solo de un mecanismo de gestión, sino que constituye una obligación de carácter autónomo. La retención “aprovecha al sujeto pasivo del tributo”, y ello hasta el punto de que el retenedor está obligado al pago aunque no hubiese verificado la retención.

⁹⁴⁵ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal...*, cit., p. 814.

⁹⁴⁶ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contra...” , cit., pp. 41 y 42.

⁹⁴⁷ BOIX REIG, F.J., “Aspectos de la...” , cit., p. 4.

⁹⁴⁸ AYALA GÓMEZ, I., *op. cit.*, pp. 158-166.

Como didácticamente subraya AYALA GÓMEZ, la consecuencia directa es la “descomposición” de los tributos en los que se aplica en “dos obligaciones o deberes pecuniarios diferentes”, ya que, por un lado el retenedor tiene un deber propio, que ha de ingresar un porcentaje sobre las cantidades que abona y, en segundo término, el sujeto pasivo del tributo, que “debe realizar el pago de la diferencia hasta completar la satisfacción de la cuota debida”. Muy certera resulta la matización atinente a que el retenedor es sujeto de una obligación tributaria, pero no contributiva, ya que no responde con su patrimonio frente a la Hacienda Pública, sino con la renta del sujeto pasivo, de la que detrae una determinada porción, en lugar de efectuarle un abono íntegro. Por tales motivos, arguye AYALA GÓMEZ que se trata de un tipo de injusto distinto al de los otros incisos del precepto, dado que difieren las obligaciones, los presupuestos de hecho y los sujetos pasivos. Añade que el verbo rector “defraudar” funciona como “abrazadera”, que liga los distintos comportamientos tipificados. Tanto si no se practica la retención como cuando, practicada, no se ingresa su importe, se da un quebranto patrimonial. Por tal motivo nos encontramos ante “cantidades defraudadas”, lo que permite discriminar entre “defraudación de cuotas tributarias” y “defraudación de cantidades”.

A continuación, de modo acorde con su defensa de la tesis limitada del engaño, AYALA GÓMEZ razona que, con esta clase de defraudación, el legislador no ha introducido una modalidad que se base en el incumplimiento de un mero deber tributario formal, lo que daría lugar a la punición de una simple infracción de deber. Antes al contrario, es a través de dicho incumplimiento como se causa el resultado típico. Por ello, surgirá esta subespecie de defraudación “cuando se haya ocultado la existencia del presupuesto de hecho del que dimana la obligación de practicar la retención” –caso en el que no se retendrá, *v.gr.*, en la economía sumergida– y, a su vez, “cuando se simula o disimula la base sobre la que se practica la retención (se retiene en inferior cantidad a la debida)”. Apunta un riesgo asociado a esta conducta: que se relajen las exigencias y se admita que es directamente subsumible en el tipo la simple infracción del deber de retener o de ingresar lo retenido, lo que daría lugar a que se interpretase el comportamiento como una nueva “apropiación indebida tributaria”, consideraciones que califica como “erróneas”. Puntualiza que la obligación del retenedor, aunque sea propia, es “a cuenta del tributo” sobre el que está construida, lo que da lugar a que si el sujeto retenido ha satisfecho su deuda, o la ha regularizado en tiempo y forma, aunque pueda subsistir un ilícito tributario en la persona del retenedor, no es dable calificar su conducta como delito, puesto que el verbo defraudar ha de ser interpretado en todas las hipótesis delictivas del artículo 305 CP con un mismo contenido, a saber, como la ocultación de bases tributarias o de datos esenciales que resulte idónea para imposibilitar o dificultar la liquidación o cuantificación.

Debemos prestar también una especial atención a los postulados expuestos por CHOCLÁN MONTALVO⁹⁴⁹ a propósito de esta modalidad de defraudación. En su decir, nos hallamos ante comportamientos singulares, que no son equivalentes a la elusión del pago del tributo por el deudor tributario, y se trata, más bien, de “comportamientos de gestión desleal”, ya que la ley ha atribuido al retenedor determinados deberes de colaboración en la recaudación, por lo que estima que se trata de “la infracción de un deber de gestión especial”. No obstante, participa de la opinión de AYALA GÓMEZ al requerir que se dé la defraudación como exigencia típica a la acción, debiendo concurrir maniobras de ocultación. Realiza una interesante matización al indicar que es preciso que se hayan satisfecho efectivamente rentas sujetas a retención, por lo que no se comete el

⁹⁴⁹ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, *cit.*, pp. 91-94.

delito si no existen rentas de dicha clase, aunque la Inspección considere que debieron ser pagadas. Otro aspecto que aclara CHOCLÁN MONTALVO es el relativo a la consumación del delito. En este sentido, la obligación del retenedor puede ser tenida como un tributo periódico “con períodos impositivos inferiores al año natural”, por lo que debe estarse a la cuantía defraudada en cada período de declaración y, en consecuencia, ha de entenderse que existe una sola acción típica que engloba todos los actos realizados a lo largo del año natural dentro de una “progresión delictiva”.

CHOCLÁN MONTALVO también trata el tema relativo a las recalificaciones que efectúa la Inspección de Hacienda y, en concreto, el hecho de no practicar retenciones a rentas no pagadas pero que deberían haberse satisfecho, cuando dicha conclusión es el resultado de una función de recalificación. A su juicio, tal conducta es atípica, puesto que, de lo contrario, el legislador habría exigido una acción imposible. Ello le lleva a concluir que “no hay elusión del tributo cuando la obligación tributaria que se exige no es consecuencia del hecho efectivamente realizado, sino del hecho recalificado”. Así las cosas, si no hay un pago efectivo no existe la posibilidad de retener; de esta manera, la retención no puede recaer sobre sumas ideales o abstractamente devengadas, dado que se verifica “en el momento y con ocasión del pago”.

El último elemento que analiza CHOCLÁN MONTALVO en esta sede versa sobre a quién ha de exigirse la cuota tributaria, si al obligado a retener o al perceptor. Parte de que no se puede exigir responsabilidad al retenedor si el contribuyente ha cumplido la obligación principal. Critica la doble imposición a que hay lugar cuando la Administración Tributaria pretende obtener un doble pago, calificándolo como abuso de derecho, que vulnera el principio de objetividad en la actuación de la Administración, consagrado en el artículo 103 CE. De este modo, una vez que se ha cumplido la obligación principal, carece de sentido que se despliegue la pretensión de cobro frente al retenedor. Esto tiene consecuencias a la hora de fijar la cuota defraudada en el delito fiscal, ya que no se puede liquidar la cuota con la doble exigencia de pago, de ahí que, o bien no se exige al retenedor, o bien se rebaja la cuota de IRPF del perceptor en las cantidades que debieron ser retenidas por el pagador. No obstante, esta afirmación se lleva a cabo con independencia de la aplicación de las normas generales sobre participación punible, a la hora de dilucidar las posibles responsabilidades penales en que haya podido incurrir el retenedor.

Refiere DE LA MATA BARRANCO⁹⁵⁰ que en esta modalidad no se sanciona el hecho de no practicar la retención, sino “el hecho de ocultar que se tiene que retener”, y cita como ejemplo la economía sumergida o, en segundo lugar, cuando simplemente se engaña acerca de la base concreta sobre la que ha de operarse la retención. En este sentido, se equiparan las dos conductas: es indiferente que no se retenga o que se retenga pero no se ingrese. Otro aspecto interesante que aborda es que este delito surge con independencia de la responsabilidad en que se pueda incurrir por la lesión de los derechos del trabajador. Dado que hemos mencionado la “economía sumergida”, no está de más recordar que MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁹⁵¹ ya entendía subsumibles dichos comportamientos en el delito fiscal con anterioridad al texto punitivo del año 1995, y que identifica tales acciones con aquellos casos en los que el obligado a retener no llega a practicar las retenciones a las que está obligado con el objeto de defraudar a la Hacienda Pública. Al hilo de dicha cuestión debemos traer a colación la definición que da el DRAE de “economía

⁹⁵⁰ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delitoj” , *cit.*, p. 20.

⁹⁵¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, p. 675.

sumergida”, en que se concibe como la “*actividad económica practicada al margen de los cauces legales, sin figurar en los registros fiscales ni estadísticos*”.

Como adelantamos, nos adherimos sin reservas a la clarificadora exposición de AYALA GÓMEZ. En este sentido, reputamos que en aquellos supuestos en los que se generen rentas del trabajo o del capital, el sujeto obligado por la ley a retener y a ingresar las cantidades correspondientes incurre en esta modalidad delictiva cuando, defraudando, no lleva a cabo dicha operación de retención, o bien, pese a que haya retenido, no ingresa en el Tesoro el monto correspondiente, con lo que se obstaculiza la labor de inspección de la Administración Tributaria. Sin embargo, han de discriminarse la liquidación de la cuota del perceptor y del retenedor y, en último término, debe recordarse que la obligación del retenedor es accesoria de la del contribuyente, por lo que si éste ha liquidado su cuota y ha regularizado su situación, no cabe la doble imposición ni la exigencia de responsabilidad penal al retenedor.

En último término, dando por reproducidos gran parte de los argumentos que hemos anotado, debemos mencionar la modalidad genérica consistente en defraudar a la Hacienda Pública eludiendo el pago de “ingresos a cuenta”. En este supuesto, que hemos incluido en el mismo epígrafe por su evidente conexión con la figura de la retención, el punto de arranque es la conceptualización de los pagos a cuenta como una obligación tributaria material, *ex* artículo 17.3 LGT, donde se detalla que “3. *Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo*”. Como indica BELÉN LINARES⁹⁵², hasta el año 2012, el texto punitivo castigaba al que defraudase a la Hacienda Pública “*eludiendo el pago de [...] ingresos a cuenta de retribuciones en especie*”. Con la reforma introducida por la LO 7/2012 se suprimió la mención a las retribuciones en especie. A juicio de la autora analizada, tales ingresos tienen la misma naturaleza y fundamento que las retenciones, por lo que el legislador ha sido “coherente” al tipificarlas de modo expreso. Entiende que el concepto de pagos a cuenta se aplica, de modo fundamental, al supuesto de los pagos en especie, aunque la letra del artículo 37.3 LGT incluye los ingresos a cuenta sobre “rentas dinerarias”. Por este motivo, en su opinión, con la modificación del año 2012 se ha puesto fin a la laguna de punibilidad existente, ya que ahora se incluyen “los supuestos de omisión del pago de ingresos a cuenta sobre rentas dinerarias y sobre todo los supuestos de omisión de ingreso de los pagos fraccionados”.

No obstante, discrepamos de la conclusión alcanzada por dicha autora en relación con este último aspecto, relativo a los “pagos fraccionados”, toda vez que en ellos el obligado es el propio contribuyente, no un retenedor ni un tercero que haya de satisfacer rentas en especie. Por tal motivo, la relación jurídico-tributaria es distinta, como se desprende del artículo 37.1 LGT, que enuncia: “1. *Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible*”. Por tanto, estructuralmente es un supuesto diferente de los que se enuncian en el inciso comentado, “las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, o los ingresos a cuenta”, en los que la retención y el ingreso son llevados a cabo por un tercero al que la ley impone dicha obligación. En los pagos fraccionados el obligado es el propio contribuyente, el perceptor. Nos hallamos ante un adelanto parcial del cumplimiento de dicha obligación.

⁹⁵² BELÉN LINARES, M., *El delito de...*, cit., pp. 145 y 146.

Asimismo, llegamos a esta conclusión con un análisis literal del artículo 305.1 CP, que alude a “*ingresos a cuenta*”, no a “*pagos a cuenta*”, por lo que, si interpretamos el artículo 37 LGT, que se intitula “*(o)bligados a realizar pagos a cuenta*”, obtenemos la convicción de que los “*ingresos*” son una especie del género –los pagos–, y dado que el legislador ha optado por la precisión y el detalle, no debemos ampliar de modo indebido la letra del tipo para abarcar en esta modalidad una conducta que es distinta en cuanto a sus sujetos y a su objeto. Por ello, compartimos la opinión de FERRÉ OLIVÉ⁹⁵³ cuando manifiesta que la omisión de los pagos fraccionados no es punible, ya que no se genera una afectación patrimonial definitiva sino temporal, que puede ser subsanada en la correspondiente declaración anual del IRPF o del IS, que sería el momento consumativo del delito de defraudación tributaria.

Asumimos la escueta exposición de DE LA MATA BARRANCO⁹⁵⁴, quien observa que la defraudación mediante la elusión de los ingresos a cuenta se da en los supuestos de retribuciones en especie, cuando no existe un rendimiento dinerario, pero existe “*la obtención de otro tipo de ventaja*”, y añade que no siempre será fácil definir como tal dicha ventaja. Aquí la retención ha de recaer “*sobre el valor del bien que se recibe*”. BAJO FERNÁNDEZ⁹⁵⁵, tras puntualizar que participan de la misma naturaleza que las retenciones, observa que “*se trata en ambos casos de recaudación y no de un deber distinto del deber fiscal de tributar*”. Por su parte, BLANCO CORDERO⁹⁵⁶ agrega de modo certero que, en este caso, por su propia naturaleza, los rendimientos obtenidos no pueden ser objeto de retención, por lo que la ley establece en su lugar un abono en metálico que se denomina “*ingreso a cuenta*”, y cita como ejemplo la remuneración de un depósito bancario a través de obsequios a los impositores.

3.2.1.3.- *Obtener indebidamente devoluciones*

La siguiente de las modalidades genéricas de defraudación tributaria a la que debemos prestar atención se enuncia así en el artículo 305.1 CP: “*1. El que, por acción u omisión, defraude [...] obteniendo indebidamente devoluciones*”. De una primera lectura se desprende que el elemento esencial viene representado por las “*devoluciones*” que se perciben de un modo indebido. El adverbio “*indebidamente*” significa, según el DRAE “*de manera indebida*”, mientras que este último adjetivo se describe en dicho diccionario como aquello “*que no es obligatorio ni exigible*”, y en su segunda acepción se define como “*ilícito, injusto y falto de equidad*”. De un modo específico, en el DEJ se conceptúa la infracción que analizamos del siguiente modo: “*infracción consistente en la acción de pedir devoluciones, sin tener derecho a ello, derivadas de la normativa de cada tributo*”. Por tanto, el adverbio “*indebidamente*” ha de ser interpretado como un complemento circunstancial de modo que alude a la ausencia de habilitación legal o título jurídico suficiente que legitime para la percepción de la devolución.

En segundo término debemos concretar el significado de la voz “*devoluciones*”. Para dicho menester debemos acudir, en primer lugar, a la LGT, cuyo artículo 30 recoge una serie de deberes y obligaciones de la Administración Tributaria. El apartado 1 de dicho precepto consigna: “*1. La Administración tributaria está sujeta al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico establecidas en esta ley. Tienen esta naturaleza*

⁹⁵³ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., p. 423.

⁹⁵⁴ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “*El delito*”, cit., p. 20.

⁹⁵⁵ BAJO FERNÁNDEZ, M., “*Delitos contra*”, cit., p. 42.

⁹⁵⁶ BLANCO CORDERO, I., “*Delitos contra*”, cit., p. 18.

la obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de devolución de ingresos indebidos, la de reembolso de los costes de las garantías y la de satisfacer intereses de demora". A continuación, el artículo 31.1 LGT matiza dicha obligación en relación con la devolución derivada de cada tributo, puesto que enuncia: *"1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo. Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo"*.

Si bien, en este repaso normativo, la norma esencial de referencia es el artículo 32.1 LGT, que se centra en la devolución de los ingresos indebidos que hubiese percibido la Administración Tributaria: *"1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley"*. En último lugar, en esta visión de conjunto, no podemos olvidar el artículo 33.1 LGT, que se centra en el reembolso de las garantías: *"1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías. Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías"*.

Partimos, por tanto, de que las devoluciones son obligaciones pecuniarias de la Administración Tributaria correspondiente, para con los obligados tributarios o sus sustitutos, y que surgen cuando ha percibido cuantías superiores a aquéllas que resultaban, según la aplicación de la normativa correspondiente. Para culminar esta breve reseña introductoria, estimamos oportuno aludir al procedimiento de devolución, para lo que seguiremos a MARTÍNEZ MUÑOZ⁹⁵⁷, quien anuncia que dicho procedimiento es el seguido para solicitar la devolución de los pagos a cuenta que se hubiesen abonado en exceso en el IRPF o en el IS, así como las devoluciones correspondientes al IVA, y que es diferente del procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos que se consagra en la LGT entre los medios de revisión. En lo tocante a las fases de este procedimiento, manifiesta que se inicia a instancia del obligado tributario, a través de una autoliquidación en la que conste una cantidad a devolver, o bien, a través de una comunicación de datos o de una solicitud, según la normativa propia de cada tributo. No obstante, subraya que en la normativa se recoge, como regla general, la iniciación mediante autoliquidación. En cuanto a la tramitación procedimental, recibida la solicitud, la Administración Tributaria examinará la documentación obrante en su poder, y puede llegar a dos soluciones: que la autoliquidación sea correcta, con lo que procede la devolución correspondiente, que se efectúa mediante transferencia bancaria. En segundo lugar, que se aprecie algún defecto formal, error aritmético o discrepancia en los datos o en su calificación, lo que dará lugar a un procedimiento de comprobación, de verificación o de inspección, en el que se decidirá sobre la procedencia o no de la devolución.

⁹⁵⁷ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., "Tema 14. Los procedimientos de gestión tributaria", en NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, pp. 310 y 311.

En lo tocante a la modalidad delictiva, partimos de que fue una novedad⁹⁵⁸ de la reforma del año 1995. Con anterioridad existían dudas sobre su encaje, ya que no era dable su subsunción ni en la modalidad de obtención indebida de beneficios fiscales ni en la esfera del delito de fraude de subvenciones. BLANCO CORDERO⁹⁵⁹ realiza una interesante exposición práctica sobre dicho comportamiento. Su estudio arranca nuevamente de la Memoria del Proyecto de Ley del año 1995, en este caso, de su página 8, en la que se plasmaba: “*se detecta la conveniencia de referirse específicamente [...] a la obtención indebida de devoluciones puesto que las mismas no son beneficios fiscales ni tampoco implican la elusión del pago de tributos, por lo que puede resultar dificultosa su inclusión en el tipo penal actualmente vigente*”. A continuación destaca una operativa que fue empleada en esta modalidad delictiva, mediante la que se obtenían cantidades de la Hacienda Pública, en concepto de devoluciones, fundamentalmente del IVA, aunque también del IRPF. El fraude consistía, en esencia, en la simulación de una actividad económica real, para lo que se empleaban datos de identificación falsos y se constituían sociedades instrumentales “vacías”. Esta dinámica comisiva fue utilizada tanto por sujetos aislados como por redes organizadas, destacando el caso de exportaciones ficticias a países de la UE, con el respectivo cobro del IVA repercutido.

Añade BLANCO CORDERO que la introducción en el texto punitivo de este aserto respondió a la polémica doctrinal existente con anterioridad, ya que un grupo de autores, entre los que sobresalía RODRÍGUEZ MOURULLO, reputaban que solo había lugar al fraude fiscal cuando se eludiese el pago de tributos, si bien se incluía en esta conducta el disfrute de beneficios fiscales indebidos. Frente a dicho parecer, otro sector doctrinal estimaba que la obtención indebida de devoluciones habría de recibir la misma consideración que dicho disfrute. Asimismo, un apunte interesante de BLANCO CORDERO es la referencia a APARICIO PÉREZ, quien destacaba que con anterioridad a la reforma, los casos anotados –en los que se declaraban operaciones ficticias con la finalidad de obtener las referidas devoluciones– habrían de ser tratados como delitos de falsedades y de estafa. Según el último autor citado, en esta nueva modalidad solo tendrían cabida los supuestos en los que no existiese una previa relación jurídico-tributaria, lo que tendría como consecuencia que no existiesen ni hecho imponible, ni cuota tributaria ni sujeto pasivo. Sostiene BLANCO CORDERO que este argumento es seguido para justificar la sanción por delito fiscal y, por tanto, ser sujeto activo, aunque no exista una relación jurídico-tributaria.

De idéntica opinión participa AYALA GÓMEZ⁹⁶⁰. Manifiesta dicho autor que, con anterioridad a la reforma operada por la LO 6/1995, se adhería al sector doctrinal que consideraba que la obtención indebida de devoluciones no podía ser equiparada a la elusión de tributos, sino que participaba de la naturaleza de la “desgravación”, por lo que debía ser subsumida en el anterior artículo 350 CP –dentro del fraude de subvenciones–. Señalaba que se lesionaba un aspecto patrimonial distinto, identificado en la vertiente del gasto público y no del ingreso. Por el contrario, otro sector defendía su tratamiento conjunto con los beneficios fiscales. Ni una ni otra postura resultaban plenamente convincentes, pero la atipicidad de dicha percepción resultaba “teleológicamente inaceptable”. Con la modificación del año 1995 se han producido oscilaciones jurisprudenciales a propósito de su tratamiento como delito especial contra la Hacienda Pública, o bien, como delito de estafa común. AYALA asume que hay casos dudosos y parte de la existencia de supuestos de hecho diferentes. Por tal motivo, se centra en varios

⁹⁵⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito”, *cit.*, p. 60.

⁹⁵⁹ BLANCO CORDERO, I., “Delitos contra”, *cit.*, pp. 19 y 20.

⁹⁶⁰ AYALA GÓMEZ, I., *op. cit.*, pp. 149-155.

argumentos para fundamentar su postura. El primero de ellos valora si concurre un engaño bastante, como en la estafa o si se da la defraudación propia del delito fiscal.

El segundo de los elementos que maneja atiende al bien jurídico como delimitador del ámbito de la tipicidad del injusto. Tomando dicho referente afirma que la obtención indebida de devoluciones puede lesionar tanto el interés en la recaudación tributaria como el patrimonio del Estado. En este punto introduce una distinción de la mayor relevancia: si el sujeto activo ha desarrollado una actividad real y en su evolución se ha llevado a cabo la defraudación, o bien, que se haya producido una simulación absoluta. Califica el derecho a la devolución como un derecho de crédito de restitución, que persigue que, cuando se ha cumplido con la normativa vigente, pero se ha dado un hecho sobrevenido –el exceso soportado en las cuotas–, se imponga dicha devolución. No obstante, es posible que se dé en tal supuesto la defraudación, y el obligado tributario defraude –mediante maniobras mendaces–, y “se devuelve (defraudando), porque previamente se ha ingresado”. Frente a esta realidad, en la simulación total no ha existido ningún ingreso o liquidación anterior, sino que surge “un desplazamiento patrimonial desvinculado de toda actividad recaudatoria”. AYALA GÓMEZ entiende que en este caso se lesiona un bien jurídico distinto, “la propiedad de los fondos públicos”, lo que puede calificarse como un supuesto de estafa.

Todo ello le lleva a defender que hay una diferencia fáctica y jurídica, que viene representada por el presupuesto que opera como eje vertebrador: la existencia o no de una relación jurídica tributaria. En el primer caso, tal relación es real y cierta, por lo que se da el presupuesto de tipicidad. En él se incumple el pago del tributo, ya que se consigue ingresar en las arcas públicas una cantidad inferior a la que resultaría de la debida aplicación de la normativa tributaria. La suma ingresada de menos es el resultado típico. A modo de contrapunto, cuando se simula o falsea la existencia de la relación tributaria, –como ocurre en el caso de las devoluciones derivadas de las adquisiciones intracomunitarias que citamos anteriormente–, no ha existido ningún hecho imponible, por lo que no se da ninguno de los elementos de la relación tributaria: ni sujeto pasivo, ni obligación tributaria. De ahí que no se pueda conjugar el verbo típico, porque no se defrauda, ni es dable imputar la conducta al autor, que “nunca será el *intrañeus* que exige el tipo”, por lo que concluye que no se dan los elementos del delito de defraudación tributaria. No obstante, si concurren los requisitos del delito de estafa y es posible calificar el engaño como bastante, y a su vez genera el desplazamiento patrimonial, nos hallaríamos ante dicho delito común. Por lo tanto, se puede aplicar tal tipo aunque no se alcance el umbral mínimo de los 120000 euros requeridos en sede de delitos contra la Hacienda Pública. Así, sentencia AYALA GÓMEZ que la conducta puede ser calificada como defraudación tributaria o como estafa, y que el elemento delimitador es “la afirmación o negación de la existencia de una relación jurídica tributaria como presupuesto de la tipicidad”.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁹⁶¹ comparte los postulados de AYALA GÓMEZ y anota que la solución a esta cuestión debe de partir de un presupuesto similar al que se da para discriminar, *mutatis mutandis*, entre los tipos de estafa y de fraude de subvenciones, es decir, “averiguar si existe una relación jurídico-tributaria como presupuesto de la tipicidad”; en caso afirmativo existirá un delito fiscal, mientras que, en caso contrario, no existirán hecho imponible ni obligación de pago, y tampoco se apreciará la específica cualidad en el sujeto activo del delito –que no será sujeto pasivo de la obligación tributaria–, por lo que no será aplicable el artículo 305.1 CP, sin perjuicio de que se pueda

⁹⁶¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., p. 676.

acudir al molde de la estafa, siempre y cuando concurren sus restantes requisitos típicos. Por su parte, QUERALT JIMÉNEZ⁹⁶² aprecia que esta modalidad de defraudación es un supuesto emparentado con el disfrute indebido de beneficios fiscales, en cuya virtud se percibe una “minoración de la cuota tributaria debida”. A continuación realiza una matización de la máxima trascendencia, puesto que subraya que ello se produce “aunque, en principio, debe ser ingresado el importe bruto a la espera de la pertinente devolución”. Con esta breve referencia cabría alinearlos en la línea de pensamiento encabezada por AYALA GÓMEZ, por cuanto, si es preciso el previo ingreso, ello exigiría una liquidación anterior, derivada de una actividad económica real. Sin perjuicio de esta apreciación, QUERALT JIMÉNEZ critica la introducción de esta fórmula, que califica como “una imprecisión técnico-tributaria que nada añade a lo dicho por los comportamientos ya descritos en el tipo actual”, puesto que conduce a la confusión entre un beneficio fiscal y la percepción de aquello que se hubiese ingresado de más. Cuando se percibe una devolución por haberse realizado con anterioridad un ingreso, y resulta indebida, nos hallaríamos, según dicho autor, ante la elusión de un impuesto, y finaliza sentenciando “que ello se consiga no ingresando en el Tesoro público nada, menos de lo debido o instándole a la devolución de lo ya ingresado es penal y fiscalmente irrelevante para calificar la conducta de elusión de impuestos”.

Para BAJO FERNÁNDEZ⁹⁶³, con la reforma llevada a cabo por la LO 6/1995 se zanja la discusión sobre su conceptualización como delito de estafa. No obstante, cita a BACIGALUPO ZAPATER, quien arguye que, pese a dicha tipificación expresa, se trata de un supuesto “difícilmente diferenciable de la estafa”, y que la única vía diferencial que se podría establecer –que fuese tolerada por el tenor de la ley– se referiría a la innecesariedad de daño patrimonial a la Hacienda Pública, por lo que el delito se consumaría con la simple emisión del acto administrativo que acordase la devolución, aunque todavía no se produjese el efectivo daño patrimonial –lo que sí se requeriría en el delito de estafa–. Advierte BAJO de que dicha tesis “no está exenta de polémica”. Por su parte, CHOCLÁN MONTALVO⁹⁶⁴ se muestra próximo a estos postulados. En su decir, esta modalidad “es la que más se asemeja a la estructura típica de la estafa”. Advierte que en los casos de simulación de una facturación irreal nos hallamos ante casos de estafa común. Reprocha a AYALA GÓMEZ que el hecho de hacer depender la calificación jurídica de la circunstancia de si hubo un previo ingreso resulta un “criterio discutible”, dado que existe relación jurídica tributaria tanto en el caso de que no haya existido ningún ingreso –simulación total– como cuando sí hubo algún movimiento a favor de la Hacienda Pública, puesto que dicha relación “se entabla formalmente cuando el sujeto solicita la devolución y provoca el establecimiento de la relación de acreedor/deudor entre el autor y la Administración Tributaria, aunque asentada en presupuestos falsos”. Escribe que en esta forma de delito fiscal no se trata de un delito especial, ya que en el autor no concurre la condición de obligado tributario; de lo contrario, si se considerase un delito especial, no sería posible sancionar a los que intervienen en la trama defraudadora –en el caso del fraude carrusel– que no sean los sujetos tributarios, en virtud del principio de accesoriedad de la participación. Razona que en el caso de las supuestas adquisiciones intracomunitarias nos encontramos ante un delito de estafa, en el que el perjuicio patrimonial ha de imputarse a quien domina el acontecer típico, que puede no coincidir con la empresa que obtiene la devolución y que tiene derecho a ella, que puede ser exonerada de responsabilidad penal.

⁹⁶² QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal Español...*, cit., pp. 814 y 815.

⁹⁶³ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contra...” , cit., p. 43.

⁹⁶⁴ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 88-91.

Por último, subraya CHOCLÁN MONTALVO que la identidad estructural con el delito de estafa permite la sanción de la tentativa, “aunque no se haya realizado materialmente el injusto”, siempre y cuando el importe de la devolución pretendida exceda el límite de punibilidad; no obstante, debe concurrir en todo caso el desvalor de acción, como se aprecia en los casos en los que la jurisprudencia ha tratado la tentativa en el delito de obtención indebida de devoluciones, en los que siempre se ha hecho referencia a la “introducción de gastos ficticios”, poniendo como ejemplos las facturas falsas o las operaciones irreales, lo que es diferente de los gastos reales no deducibles o no afectos a la actividad, puesto que estos últimos no implican una actividad mendaz que sea subsumible en el artículo 305.1 CP.

Si atendemos al modo en que la jurisprudencia de la Sala 2ª del TS aborda esta problemática podemos observar que, en cuanto a la cualificación del sujeto activo, se asume la tesis expuesta por CHOCLÁN MONTALVO. En este sentido, podemos mencionar la STS 751/2017⁹⁶⁵, cuya línea se mantiene en la STS 89/2019⁹⁶⁶. En nuestra opinión, la explicación de AYALA GÓMEZ resulta sólida, convincente y asumible. Puesto que partimos de la relevancia de la relación jurídico-tributaria en el delito fiscal, que opera como un presupuesto de tipicidad, no podemos defender que exista en los supuestos de simulación absoluta. En tales casos, cuando no hay ni un hecho imponible, ni una consiguiente obligación tributaria que satisfacer ni, en suma, los elementos subjetivos de la relación tributaria, no cabe hablar de una defraudación a la Hacienda Pública. El bien jurídico que hemos consignado *supra* y el principio de lesividad nos llevan a sostener que cuando no se ha efectuado ningún ingreso ni ninguna liquidación, dimanantes de una actividad económica real, no se ve afectado el interés patrimonial de la Hacienda Pública en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios en la fase de liquidación de los tributos, puesto que no se ha liquidado el tributo y, en consecuencia, la afectación sería directamente para el patrimonio público, que se vería mermado por la conducta delictiva. En tal supuesto, si se dan los requisitos legales, cabría estar ante una estafa⁹⁶⁷ si efectivamente el engaño bastante induce a error a la Administración correspondiente y ésta, con base en dicho error, lleva a cabo el acto de disposición patrimonial en perjuicio propio. Por el contrario, cuando sí exista dicha relación y el sujeto activo emplee los medios fraudulentos citados, nos hallamos ante una propia defraudación tributaria, dado que concurren todos sus requisitos característicos.

⁹⁶⁵ FD 1º de la STS 751/2017: “*Del primer elemento señalado, la relación jurídica tributaria, cuando ésta se integra por la modalidad de impago, éste solo puede ser cometido por el obligado tributario que es quien infringe el deber, por lo tanto, es un sujeto con un elemento especial de autoría. Sin embargo, en la modalidad consistente en la obtención indebida de devoluciones realizadas por quien aparenta ser titular de un derecho de devolución no real, el autor no es obligado tributario porque no existe como tal, sino que su conducta es la de aparentar ser sujeto de la relación jurídica tributaria, en la que el defraudado sigue siendo Hacienda y la relación jurídica tributaria es aparente, en la medida en que se crea una apariencia de devolución que es indebida, porque se dice ha sido soportada y se tiene derecho a la devolución*”.

⁹⁶⁶ FD 3º de la STS 89/2019: “*(e)n todo caso, tal y como señala la sentencia de esta Sala 751/2017, 23 de noviembre, en la modalidad comisiva de solicitud de devolución indebida el sujeto que reclama la devolución -a través de una apariencia de realidad simulada- no es un obligado tributario, es una persona que se integra, de forma defraudatoria, como sujeto de una relación jurídica tributaria, en virtud de la que solicita una devolución de un IVA que se dice soportado y que sabe no ha sido pagada (en el mismo sentido se pronuncian las sentencias de esta Sala de 15 de julio de 2004 y de 14 de julio de 2003)*”.

⁹⁶⁷ Como refiere tangencialmente el Excmo. Sr. DEL MORAL GARCÍA en su voto particular en la STS 974/2012 –en el conocido caso *Ballena Blanca*, que será objeto de exhaustivo análisis con posterioridad–, en el que dice: “*El delito de defraudación tributaria en su modalidad de elusión del pago de tributos (a la que puede reconducirse el indebido disfrute de beneficios fiscales cuando finalmente deriva en una indebida disminución de la cuota pagada) no produce bienes. No puede haber bienes provenientes de ese delito que puedan ser "blanqueados". Sí cabría en el caso de la obtención de devoluciones indebidas, singularmente cuando son "devoluciones" ficticias, es decir, apariencia de devoluciones (lo que posiblemente tiene encaje más que en los tipos de art. 305, en la estafa común, cuestión que ahora no interesa)*”.

Pese a que CHOCLÁN MONTALVO indique que la relación jurídico tributaria se da desde el momento en que se solicita la devolución, estimamos que ello implicaría una ampliación indebida del delito fiscal, por cuanto, si la naturaleza jurídica de las instituciones tributarias no puede dejarse a merced de la voluntad de las partes, por mucho que éstas, de modo mendaz afirmen que concurre una determinada realidad tributaria, si no es real, no cabe extender el manto cobertor del ordenamiento tributario, ni derivar de modo automático, y de la simple declaración de voluntad, que existe una relación jurídico-tributaria. Si retomamos el artículo 17.1 LGT, que consigna “1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos”, llegamos a la convicción de que, en supuestos de simulación absoluta no cabe la aplicación del tributo, puesto que no existe su supuesto de hecho. Si seguimos un razonamiento lógico, puesto que se niega la aplicación de dicho tributo, no cabe derivar la existencia de obligaciones ni de deberes para ninguna de las partes, ni es posible, por lo tanto, sostener que exista relación jurídico-tributaria alguna. El principio de irrelevancia del *nomen iuris* nos lleva a concluir que aunque una parte haya afirmado una realidad y, en consecuencia, solicitado una devolución basada en una ficción, semejante declaración de voluntad unilateral no resulta suficiente como para estimar generada una relación jurídica de la que dimanen derechos y obligaciones para ambas partes. Por ello, rechazamos un concepto meramente formal o semántico de la relación jurídico-tributaria, que nos conduciría a una elasticidad incompatible con la interpretación restrictiva de los tipos penales.

En cuanto a la opinión de BACIGALUPO ZAPATER acerca de que en esta modalidad no es preciso el perjuicio patrimonial, debemos mostrar nuestra oposición a semejante argumento, toda vez que nos hallamos ante un elemento integrante del tipo de injusto –y no ante una mera condición objetiva de punibilidad–. En segundo término, a la luz de los ilícitos tributarios que se contienen en la LGT, en los que se incluirían la obtención de devoluciones –*vid.* al respecto los artículos 193 y 194 LGT– y la mera solicitud de tales reintegros. Por ende, dado que requerimos un plus de desvalor para diferenciar el ilícito penal del administrativo, discrepamos de una tesis, como la defendida por BACIGALUPO ZAPATER, que prescinde del perjuicio patrimonial y que coloca su foco de atención en una mera declaración formal de la Administración Tributaria, a saber, el simple acto administrativo que acuerde la devolución.

Tras esta relevante discusión doctrinal, debemos retomar, de modo somero, el análisis de esta forma de defraudación. DE LA MATA BARRANCO⁹⁶⁸ indica que esta conducta delictiva se da cuando se perciben, de modo indebido, devoluciones vinculadas a supuestos de tributación, para cuyo fin se emplean elementos mendaces, tales como facturas falsas, ocultación de ingresos, etc., y que tales comportamientos “no solo impiden la tributación correspondiente sino que incluso generan un derecho (indebido) a una devolución de la Administración de cantidades ya ingresadas”. Si bien, puntualiza que resultan independientes de los casos en que se emplea el engaño a la Administración para percibir una cantidad que no se fundamenta en una previa relación tributaria, poniendo como ejemplo el caso de una subvención. En la misma línea, y de un modo telegráfico, SERRANO GÓMEZ y SERRANO MAÍLLO⁹⁶⁹ observan que concurre dicho supuesto cuando se obtiene un reintegro de las Administraciones Públicas, superior a 120000 euros, “simulando situaciones irreales de deducciones previas no existentes”. Dentro de la doctrina tributarista podemos citar a GARCÍA NOVOA⁹⁷⁰, para quien la devolución

⁹⁶⁸ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito”, *cit.*, p. 20.

⁹⁶⁹ SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., *op. cit.*, p. 553.

⁹⁷⁰ GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, p. 53.

puede ser obtenida tanto por el sujeto pasivo que efectuó el ingreso del tributo, como por un tercero, que sea o no parte de la relación, como sucede en el caso del que soporta la repercusión del IVA. A su juicio no es necesario que la cantidad cuya devolución se pretende haya sido ingresada con carácter previo.

Después de exponer, *grosso modo*, las principales características de este comportamiento, podemos aseverar que la obtención de devoluciones indebidas es una modalidad de defraudación tributaria que presenta unos perfiles propios y característicos. Además de las dificultades en cuanto a su delimitación con el delito de estafa, debemos poner de manifiesto que en este caso la conducta del sujeto activo presenta un cariz eminentemente activo, por lo que tampoco gozarían de virtualidad en este ámbito las posturas maximalistas en cuanto a la conducta omisiva dentro del delito fiscal. En este supuesto es el sujeto activo quien acude a la Administración Tributaria correspondiente solicitando la devolución. Por lo tanto, se trata de un comportamiento predominantemente activo, que se inicia –por regla general– con su declaración, sin perjuicio de que en dicha solicitud concurren omisiones deliberadas, ensambladas con datos falseados y otros artificios fraudulentos, que dotarían a la conducta de una naturaleza compleja. Otro aspecto peculiar es la ampliación del círculo de posibles sujetos activos, al no requerir siempre y en todo caso que se trate de un sujeto activo especial. A su vez, la posibilidad de tentativa en este supuesto implica otra especificidad del comportamiento analizado. Todos estos atributos especiales nos llevan a afirmar la necesidad de su tipificación expresa, frente a la opinión de algunos autores.

3.2.1.4.- *Disfrutar indebidamente beneficios fiscales*

En este caso, la modalidad de defraudación se construye por remisión a la inmediatamente anterior, puesto que el tenor literal del precepto enuncia: “1. *El que, por acción u omisión, defraude [...] obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma*”. De esta manera, con la construcción “de la misma forma” se está efectuando un reenvío al adverbio “indebidamente”, que ya hemos analizado en la devolución indebida de cantidades. Por tanto, partimos de que los beneficios fiscales se disfrutaban sin la concurrencia del título legitimador para ello. Dicho lo cual, nuestros esfuerzos exegéticos han de centrarse en la noción de “beneficios fiscales”. Nuevamente, debemos acudir al ordenamiento tributario para colmar el contenido normativo de este término. Si atendemos a la LGT, su artículo 8, en su letra d), efectúa una reserva de ley para: “d) *El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales*”. Dicho precepto nos proporciona el punto de arranque para perfilar la noción de “beneficios fiscales”. A este respecto debemos traer a colación la explicación que brinda VICENTE-ARCHE COLOMA⁹⁷¹ sobre la exención tributaria. Según dicha autora, la exención se produce cuando una determinada norma establece, de forma expresa, el efecto contrario a la realización del hecho imponible, ya que, como reza el artículo 22 LGT, “(s)on supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”. Para ello es preciso que concurren dos normas, a saber, la general, que establece el hecho imponible y la correspondiente obligación tributaria, y la segunda, en la que se acoge la exención.

⁹⁷¹ VICENTE-ARCHE COLOMA, P., “Tema 9. La obligación” , *cit.*, pp. 218-220. (Con cursivas en el original).

Razona VICENTE-ARCHE que la categoría de las exenciones se incluye dentro del género más amplio de los “beneficios tributarios”, que disminuyen o excluyen la cantidad a abonar por el obligado tributario, y distingue varias clasificaciones de exenciones: i) *totales* o *parciales*, según se impida el nacimiento de la obligación tributaria o solo se reduzca su importe. ii) *Objetivas* y *subjetivas*, en virtud de que dependan del presupuesto de hecho de la obligación tributaria o de sus sujetos. iii) *Temporales* y *permanentes*: si tienen un plazo de vigencia determinado o indefinido. En último término diferencia las exenciones de los casos de “no sujeción”. En tales supuestos, los efectos son meramente declarativos, ya que se delimita el ámbito de aplicación de la propia norma que regula el hecho imponible. De este modo, mientras que en las exenciones existen dos normas, en los casos de no sujeción solo hay una, en la que se concreta que un determinado caso queda al margen del hecho imponible.

Si concretamos aún más el contenido de los términos que hemos mencionado, podemos prestar atención a las definiciones que da MACHO PÉREZ⁹⁷². A su juicio, el “beneficio fiscal” es un “elemento del tributo que determina una minoración, total o parcial, de la obligación tributaria principal (obligación de pago de la cuota tributaria)”. Dicho elemento puede aplicarse en la base imponible o en la cuota tributaria. Añade que los beneficios referidos deben respetar los principios de reserva de ley, generalidad e igualdad tributarios, proscribiéndose toda discriminación. A continuación anota la definición de la “bonificación”, a la que reputa como un beneficio fiscal “que se aplica principalmente sobre la cuota íntegra, minorándola, para determinar la cuota líquida. A diferencia de las deducciones, las bonificaciones suelen consistir en reducciones porcentuales de la cuota íntegra”. Por lo que respecta a la “deducción”, afirma que se trata de un “beneficio tributario que se aplica sobre la cuota íntegra, minorándola, para determinar la cuota líquida”, puntualiza que estos beneficios pueden presentar varias finalidades, tales como incentivar determinadas actuaciones (inversión en vivienda habitual; donativos; etc.), evitar la doble imposición, por razones técnicas (deducción en el IVA), u otras similares; se diferencian de las bonificaciones en que “no constituyen reducciones porcentuales de la cuota íntegra, sino que son cantidades que se obtienen aplicando un porcentaje sobre parámetros distintos a la cuota, en los que usualmente se emplean límites máximos”. Otro concepto que suministra MACHO PÉREZ es el de “reducción”, que es un beneficio fiscal que tiene como peculiaridad que se aplica sobre la base imponible, reduciéndola, de donde se extrae la base liquidable. Si la ley del tributo, u otra norma aplicable, no prevé reducciones, coinciden ambas bases. Como vimos antes, sobre la base liquidable se aplica el tipo de gravamen para obtener la cuota tributaria.

Tras esta exposición introductoria debemos detenernos en el análisis de la modalidad defraudatoria que tipifica el texto punitivo. SERRANO GÓMEZ y SERRANO MAÍLLO⁹⁷³ se muestran escépticos cuando ponen de manifiesto que “sigue sin resolverse qué ha de entenderse por beneficios fiscales”, si bien incluyen dentro de su tenor “todo tipo de bonificaciones, deducciones, desgravaciones y exenciones tributarias”. Una enumeración equivalente es realizada por DE LA MATA BARRANCO⁹⁷⁴ –a la que añade las reducciones–, pero con un importante matiz, ya que requiere que se genere “siempre” un error, que es el causante de la obtención del beneficio, o bien, que se aproveche el error en el que está instalada la Administración Tributaria, “a la que no se saca del mismo”.

⁹⁷² MACHO PÉREZ, A.B., *op. cit.*, pp. 28, 29, 49 y 227.

⁹⁷³ SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., *op. cit.*, p. 553.

⁹⁷⁴ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delitoj” , *cit.*, p. 20.

Efectúa un análisis más profundo BLANCO CORDERO⁹⁷⁵, quien indica que, mientras las desgravaciones y las exenciones implican una cuota tributaria inferior, las devoluciones conllevan una “salida de caja de fondos públicos”, lo que se produce en beneficio del defraudador. Observa que surgen problemas de delimitación entre el delito fiscal y el fraude de subvenciones a la hora de distinguir entre los beneficios fiscales del artículo 305 CP y las desgravaciones públicas del artículo 308 CP. Para ello propone dos soluciones: o bien, según un sector doctrinal, entender que los beneficios fiscales que se recogen en el delito de defraudación tributaria se caracterizan por “la percepción de una cuota tributaria”, con lo que no se ingresa la cantidad adeudada, por lo que se reduce la cuota tributaria, mientras que en el artículo 308 CP se percibe una cantidad económica que entrega la Administración. Frente a esta noción, otros autores se centrarían en el concepto de “desgravación pública”, más amplio que el de desgravación tributaria, y se correspondería con la reducción de cargas económicas establecida por la ley en los casos en los que se realice un determinado hecho imponible. No obstante, no toda desgravación pública es tributaria, por lo que la existencia de un desplazamiento patrimonial no sería el elemento esencial de diferenciación, “dado que en ambos casos debe existir un ahorro sin desplazamiento patrimonial por parte de Hacienda”. Por ello, estima que entre desgravaciones públicas y beneficios fiscales se da “una relación de género a especie”, y aquellas desgravaciones no tributarias tendrán “el trato más gravoso” que recoge el artículo 308 CP.

BAJO FERNÁNDEZ⁹⁷⁶ aprecia que “lo decisivo” en esta modalidad es “la omisión de despejar a la Administración del error relacionado con un beneficio concedido”, y acota tal conducta a los errores de hecho, por lo que no existiría la obligación de aclarar los errores de Derecho en que incurra la Administración Tributaria en cuestión. Dentro del concepto de “beneficio fiscal” incluye toda deducción, bonificación, desgravación o exención, tesis que ya fue asumida en el año 1982 por la circular de 15 de abril de 1982 de la Subsecretaría del Ministerio de Hacienda. Todas estas categorías han de implicar “una disminución de la deuda tributaria”. De igual opinión participa BOIX REIG⁹⁷⁷, quien agrega que deben excluirse las “ayudas, subvenciones y desgravaciones”, que constituyen el objeto específico del artículo 308 CP. Asimismo, refiere BOIX que en todo caso se requiere que dicho disfrute debe ir unido a una conducta de defraudación, puesto que su ausencia implicaría que nos moviésemos en el ámbito sancionador de la LGT. También FERNÁNDEZ BERMEJO⁹⁷⁸ apunta que esta modalidad se puede materializar con exenciones, bonificaciones o deducciones, mediante las cuales la cuota tributaria resulta de cuantía inferior. Entiende que, al igual que en el supuesto de la obtención indebida de devoluciones, “se trata del mismo perjuicio al erario público que cualquier otra modalidad típica, pero con un *modus operandi* diferente”. Critica la “deficiente técnica” del legislador QUERALT JIMÉNEZ⁹⁷⁹, quien arguye que por tales beneficios han de entenderse “todas las disminuciones a aplicar en la cuota íntegra o en la base imponible de un impuesto (deducciones, bonificaciones, compensaciones...)”, y que esta bonificación indebidamente practicada se equipara “a la no declaración o minus-declaración de un tributo, puesto que el efecto es el mismo: reducción del ingreso en el tesoro público”.

⁹⁷⁵ BLANCO CORDERO, I., “Delitos contra”, *cit.*, p. 20 y 21.

⁹⁷⁶ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contra”, *cit.*, pp. 42 y 43.

⁹⁷⁷ BOIX REIG, F.J., “Aspectos de la nueva”, *cit.*, p. 4.

⁹⁷⁸ FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “Algunas cuestiones”, *cit.*, p. 203.

⁹⁷⁹ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal Español...*, *cit.*, p. 814.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ⁹⁸⁰ considera “un acierto” el mantenimiento de esta modalidad genérica de defraudación en el CP, pese a que pueda ser entendida “sustancialmente” como una forma de elusión del pago de los tributos, ya que constituye una “noción autónoma” desde la perspectiva del Derecho Tributario. Así, en la modalidad de elusión, el obligado tributario no se ampara formalmente, para la consecución del resultado, en la obtención de unos beneficios fiscales que deban reputarse como indebidos. En esta concreta tipología delictiva se incluirían “toda clase de reducciones, deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias”. Asimismo, esta modalidad queda reservada⁹⁸¹ a aquellos casos en que se aplique una norma excepcional que recoja el beneficio en cuestión, lo que tiene como consecuencia que se produzca una falta total del ingreso, o bien, que se perciba por el ente público un ingreso inferior al debido. Frente a tales postulados, GARCÍA NOVOA⁹⁸² niega que exista un concepto autónomo de esta modalidad de defraudación, y entiende que “no es otra cosa que un modo de elusión”, puesto que quien obtiene de modo indebido un beneficio fiscal no comete otra conducta sino “eludir el pago del tributo”. En su decir, por semejante beneficio ha de entenderse “cualquier técnica de reducción de la cuota”, de donde se infiere que emplea una comprensión amplia e indeterminada. Además, considera que su inclusión en el tipo obedece a que “con el mismo se pretenden abarcar determinadas conductas relativas a la obtención de moratorias, condonaciones, etc.”, que podrían ser reputadas como “beneficios” si se acoge un concepto amplio del término.

Para CHOCLÁN MONTALVO⁹⁸³ la conducta típica “consiste en la omisión de despejar el error de la Administración cuando han variado las circunstancias que legitimaban el beneficio”, lo que precisa en que no se informe a las autoridades competentes sobre “hechos fiscalmente relevantes”. Introduce una matización de la mayor relevancia al decir que, para entender consumado este delito, no basta con que se haya obtenido la exención o la desgravación correspondiente, sino que el precepto requiere que se disfrute del beneficio, lo que únicamente se produce “cuando se ha dejado de realizar el correspondiente desplazamiento patrimonial”. Por tal motivo, es insuficiente el mero acto administrativo de concesión formal del beneficio, dado que aún no se ha producido el perjuicio patrimonial. De ahí que haya de estarse al momento de expiración del período de pago voluntario. Por su parte, BELÉN LINARES⁹⁸⁴ escribe que esta modalidad de conducta defraudatoria “no incide en el aspecto nuclear del tipo penal”, y que, frente a lo que pudiera parecer, no es un comportamiento meramente omisivo, ya que se puede cometer tanto por acción –falseando las condiciones en la solicitud–, como por omisión –aprovechando el error en que incurre la Administración Tributaria–. Estos dos supuestos coinciden en que el sujeto activo “no despeja a la administración de un error”. A su vez, resultan interesantes sus apreciaciones a propósito del carácter “indebido” del disfrute y a su repercusión en materia de error: en esencia, si el vocablo afecta a un elemento del tipo, será un error de tipo, mientras que si recae sobre la antijuridicidad habrá de recibir el tratamiento del error de prohibición. Según dicha autora, la doctrina mayoritaria lo considera un elemento normativo, por lo que nos hallamos ante un error de tipo. En último lugar, plasma “la dificultad de encontrar el elemento distintivo del beneficio fiscal respecto de la simple elusión del pago”, y sentencia que solo existirían diferencias en el caso de la obtención indebida de

⁹⁸⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., p. 676.

⁹⁸¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito”, cit., pp. 63 y 64.

⁹⁸² GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, p. 53.

⁹⁸³ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “Problemas actuales”, cit., p. 45.

⁹⁸⁴ BELÉN LINARES, M., *El delito...*, cit., pp. 148-150. (Cursiva en el original).

devoluciones, en el que se da un “*plus* en el resultado, puesto que se provoca una salida de caja de la Hacienda, una disposición de fondos en beneficio del defraudado”.

Como podemos apreciar, existe una pluralidad de consideraciones a propósito de la modalidad analizada, lo que da cuenta de que, aunque a primera vista pueda parecer que es un aspecto sencillo, presenta múltiples aristas que han de ser interpretadas en el caso concreto. Por nuestra parte, estimamos idóneo su mantenimiento en el texto punitivo, dando cumplimiento al dogma legalista, en su vertiente de taxatividad de los tipos, ya que, aunque se trate de una modalidad defraudatoria en la que, en esencia, se elude el pago del tributo que correspondería, el comportamiento típico tiene peculiaridades propias que aconsejan su tipificación expresa. Coincidimos con CHOCLÁN MONTALVO en que no es suficiente con el mero acto formal de reconocimiento de la deducción, exención, reducción o desgravación tributaria, sino que habrá de estarse al último instante del período de pago voluntario. Al igual que en la modalidad genérica de elusión del pago, no se produce una salida de caja del erario público, sino que se da una ausencia de entrada –lo que lo diferencia de la obtención indebida de devoluciones–. Sin embargo, en este caso la conducta mendaz recae sobre la no evitación del error de hecho en que incurre la Administración, cuando había obligación de hacerlo: bien porque se haya generado el error mediante la aportación de documentación mendaz, bien porque, conociendo el error presente en la declaración formal, no se corrige y, con ello, se perpetúa una situación antijurídica a la que no se tenía derecho.

3.2.2.- *El fraude de ley tributaria*

Un aspecto que ha suscitado una viva polémica doctrinal es el relativo a la virtualidad que ha de darse a la institución del fraude de ley en materia tributaria y, a lo que a nuestros efectos interesa, si es posible su inclusión dentro del catálogo de modalidades genéricas de conductas típicas que acabamos de analizar. Si seguimos un método deductivo, yendo de lo general a lo particular, forzosamente hemos de partir de su regulación en el CC para, a continuación, exponer su tratamiento específico en la normativa tributaria. De este modo, el artículo 6.4 CC preceptúa que: “4. *Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir*”. Por lo que hace a su regulación específica en el ámbito tributario se lleva a cabo en el artículo 15 LGT, que ya hemos transcrito en una nota *supra* –a la que nos remitimos en este punto–, y que lo denomina “conflicto en la aplicación de la norma”.

Dentro de la doctrina tributarista podemos seguir a MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI⁹⁸⁵, quien anota que resulta esencial diferenciar entre “economía de opción”, “fraude de ley” y “simulación”, a efectos de discriminar entre conductas lícitas e ilícitas. Comienza con la explicación de la economía de opción, que define como “la elección de entre aquellas conductas que las propias leyes tributarias, de manera expresa o tácita, ponen a disposición de los contribuyentes, con la finalidad primordial de lograr un ahorro fiscal máximo”. En este supuesto, el negocio que se realiza es transparente, abierto, legítimo y, sobre todo, coincide con la intención o propósito real de quienes participan en él. De modo gráfico, ni se deforma el negocio en cuestión “ni se transgrede

⁹⁸⁵ MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., *op. cit.*, pp. 145-148, 153-155, 158-160, 168-172.

el espíritu de la norma tributaria”, por lo que nos hallamos ante una opción “legítima y lícita” que brinda el propio ordenamiento.

Según el TS concurren varios rasgos: i) se da un ofrecimiento explícito de varias fórmulas jurídicas que son igualmente válidas, ii) se concede por ley un derecho al contribuyente, que puede ejercer de modo libre, y que modula la configuración del régimen tributario aplicable. iii) También puede suceder que estas alternativas se encuentren de modo implícito en la norma. Sin embargo, el Alto Tribunal distingue la economía de opción de la “elusión tributaria”, que surge cuando se emplean “negocios jurídicos anómalos”, en los que se incluyen los negocios indirectos, en fraude de ley, fiduciarios y simulados. En tales supuestos se utiliza un negocio no gravado, o gravado en menor medida, que conlleva la “deformación de otro negocio”, gravado o más gravado. La tenue frontera entre la economía de opción y la elusión tributaria viene representada por el “motivo económico válido” y, en todo caso, no cabe considerar como supuestos de economía de opción aquellos en los que se persigue la consecución de fines o de resultados que difieren de los previstos por la ley en la fórmula empleada.

Da un paso más MARTÍNEZ-CARRASCO y se centra en la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, tras un repaso jurisprudencial, extrae que la esencia de la institución es el ánimo de burlar una norma sirviéndose de otra que ha sido dictada con una finalidad diferente. En este supuesto no se da una ocultación fáctica, sino que se aprovecha la existencia de un medio jurídico más favorable –la denominada norma de cobertura–, que el ordenamiento jurídico ha previsto para la consecución de un fin distinto, y tiene como efecto que se evita la aplicación de la norma principal, que resulta menos favorable para el interviniente. Por tanto, en su concreción tributaria, no se produce ninguna simulación o falseamiento de la base imponible, sino que la actuación llevada a cabo es “transparente”. En lo tocante al presupuesto de hecho para la aplicación del artículo 15 LGT, destaca dos presupuestos alternativos: que se evite, de modo parcial o total, la realización del hecho imponible y, en segundo término, que se opere una minoración de la base o deuda tributaria mediante la realización de actos o negocios jurídicos. Asimismo, han de concurrir como requisitos dos circunstancias: que dichos actos sean, individualmente o en su conjunto, “notoriamente artificiosos para la consecución del resultado obtenido” y, por último, que con su empleo “*no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios*”. De ello extrae que es preciso atender a los siguientes parámetros para determinar si existe o no un fraude de ley: la normalidad o anormalidad del resultado obtenido y que haya o no “efectos jurídicos o económicos específicos relevantes”, al margen del elemento fiscal. Las consecuencias de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma se traducen en que se aplique la norma que se hubiere tratado de eludir en las liquidaciones correspondientes, que se eliminen las ventajas fiscales percibidas y que se exijan intereses de demora por la Administración Tributaria correspondiente.

Del análisis del artículo 15 LGT, la jurisprudencia constante del TS deriva la concurrencia de cuatro requisitos: i) que haya dos normas, una de cobertura y otra que se elude, ii) que se empleen “formas jurídicas insólitas y desproporcionadas” a los efectos perseguidos, iii) que los negocios jurídicos persigan una “finalidad puramente fiscal”, iv) que se consiga un efecto fiscal “equivalente a la realización del hecho imponible, cuya tributación se pretende evitar”.

En último lugar, MARTÍNEZ-CARRASCO estudia la figura de la simulación. Su punto de arranque es su regulación en el CC⁹⁸⁶, y afirma que se trata de un negocio jurídico que se basa en “una mera apariencia de realidad”, por lo que es un negocio sin causa. Se produce una divergencia entre la causa real y la que se declara. Así, a diferencia del fraude de ley, en la simulación no hay un negocio jurídico que sea efectivamente querido por las partes. La simulación puede ser absoluta o relativa. En la absoluta, tras la apariencia creada no se da causa alguna, mientras que en la relativa, “tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso”. Su regulación se contiene en el artículo 16⁹⁸⁷ LGT. De dicho precepto se infiere que la consecuencia de la simulación es que se gravará por el hecho imponible efectivamente realizado, únicamente se derivarán efectos tributarios, por lo que no se darán efectos de naturaleza jurídica privada y, en último término, en su regularización se impondrán los intereses correspondientes y, en su caso, las sanciones oportunas. En todo caso, la prueba de la simulación corresponde a la Administración Tributaria, que deberá acreditar que se da la *causa simulandi* en el negocio jurídico en cuestión.

Tras esta panorámica del ordenamiento tributario, debemos analizar la doctrina penalista. En primer lugar debemos tomar en consideración los argumentos esgrimidos por ALCÁCER GUIRAO⁹⁸⁸, que realiza una comparativa entre las SSTC 120/2005 y 129/2008, de las que extrae que caben dos concepciones en cuanto al tratamiento del fraude de ley tributaria: bien considerar que semejante proceder es directamente subsumible en el delito fiscal o, en segundo término, “adoptar una concepción hiperextensiva de la idea de simulación”, calificando como tal supuestos que la doctrina, de ordinario, considera constitutivos de fraude de ley. En la STC120/2005, el TC acude al canon gramatical –denominada por ALCÁCER GUIRAO como “previsibilidad semántica”–, que dicho autor valora como “evanescente”, así como a los restantes parámetros de previsibilidad que conforman el juicio de tipicidad, a saber, la “previsibilidad axiológica” y la “previsibilidad metodológica”. Por lo que hace a la primera, la relación entre la atipicidad administrativa y la penal sería un “argumento de proporcionalidad”, ya que incidiría en la progresión cuantitativa, en la cual el Derecho Penal operaría como *ultima ratio* en el ejercicio del *ius puniendi* estatal. En cuanto a la mención que hace esta sentencia a la opinión doctrinal sobre la atipicidad penal del fraude de ley tributaria como un criterio de imprevisibilidad, ALCÁCER GUIRAO aprecia que se incluye en la que denomina “previsibilidad metodológica”. A mayores, anota que esta resolución toma partido por las teorías del engaño en el delito fiscal, frente a las posturas que propugnan la infracción de deber. Al hilo de esta cuestión, observa que el TC se ha excedido y que no era necesario, para afirmar que el fraude de ley constituye un supuesto de analogía *in malam partem*, tomar postura sobre la estructura típica ni, por ende, adoptar la teoría del engaño, puesto que existía una argumentación alternativa que conducía a idéntico resultado. Por ello, concluye que se ha llevado a cabo una aplicación extensiva de la garantía de tipicidad y que el TC se ha adentrado en el terreno de la legalidad ordinaria.

⁹⁸⁶ Artículo 1276 CC: “La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita”.

⁹⁸⁷ Artículo 16 LGT: “1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.

⁹⁸⁸ ALCÁCER GUIRAO, R., “Fraude de ley y negocio simulado en el delito fiscal (SSTC 120/2005 y 129/2008): el derecho a la legalidad penal y los límites de intervención del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, año núm. 31, núm. 91, 2011, pp. 368-379.

En lo tocante a la STC 129/2008, en la que se analizaba por el TC un caso de fraude de ley que había sido calificado por el tribunal sentenciador como supuesto de simulación, el máximo intérprete constitucional falló que no se producía lesión del artículo 25.1 CE, por lo que avaló la constitucionalidad de la condena por delito fiscal de hechos calificados por el TS como un supuesto de negocio simulado. En este caso, el TC entiende⁹⁸⁹ que no existe contradicción con lo expresado en la STC 120/2005, ya que la calificación efectuada por el TS aludía a un negocio simulado, y los hechos que dieron lugar a la condena sí podían ser constitutivos de un ocultamiento, por lo que existía un componente de defraudación. A juicio de ALCÁCER GUIRAO, no existe contradicción formal entre ambas SSTC, ya que en la STC 129/2008, el canon constitucional de tipicidad no resulta “tan estricto como para impedir a los órganos judiciales afirmar un componente de simulación en conductas con estructura de fraude de ley”, dado que la motivación que abona semejante calificación es razonable. Por tal motivo entiende que esta última resolución “sitúa en su correcta medida el alcance de la revisión constitucional sobre la garantía de tipicidad”.

También sobresalen las aportaciones de BACIGALUPO SAGGESE⁹⁹⁰, quien indica que en los supuestos de fraude a la ley, el perjuicio a la Hacienda Pública no se debe al engaño del contribuyente, sino a “una deficiente técnica legislativa”. Rechaza que exista relación causal entre “la argucia del administrado” y el posible error en que podría haber incurrido la Administración, por lo que niega que nos hallemos ante un supuesto de defraudación. Incluye dicha categoría dentro de los “ilícitos atípicos”, por lo que su punibilidad supone un caso de analogía *in malam partem*, dado que nos encontraríamos ante una vulneración del principio de legalidad. Por el contrario, sí es incardinable en la defraudación tributaria la figura del negocio simulado, que se distingue de los supuestos de fraude de ley en que no concurre una norma de cobertura, y el sujeto “simplemente falsea la realidad para que con tal simulación se le aplique una norma que no le corresponde ni por su letra ni por su fin”. Enumera tres elementos en la simulación: el acuerdo simulatorio, la intención disimulada y la expresión simulada. De ellos infiere que se da una finalidad de engañar o, en otras palabras, de “ocultar la verdadera causa del negocio celebrado a las partes ajenas a él”. De ahí que concluya dicha autora que, frente al fraude de ley y a la economía de opción, que no constituyen delito ni infracción administrativa, la simulación es siempre una infracción tributaria y, si supera el umbral fijado en el artículo 305.1 CP, puede dar lugar a un delito fiscal.

A idénticas conclusiones llega HUERTA TOCILDO⁹⁹¹ al diseccionar la importante STC 120/2005. En esta resolución se manifestaba que no existía una relación de consecuencia necesaria entre la atipicidad administrativa y la atipicidad penal, frente a los argumentos esgrimidos por el recurrente, que consideraba que, en todo caso, el delito fiscal tendría como antecedente, necesariamente, una infracción tributaria de menor gravedad o entidad. No obstante, a continuación, el máximo intérprete constitucional

⁹⁸⁹ Como se manifiesta, con rotundidad, en el FJ 6º de la STC que mencionamos: “Dicho en forma conclusiva: el objeto de esta Sentencia y de la STC 120/2005 son diferentes porque diferente es el razonamiento interpretativo y subsuntivo de las resoluciones impugnadas; no puede atenderse a la petición de que se aplique la doctrina constitucional en la presente Sentencia del mismo modo estimatorio que en la STC 120/2005 porque su objeto es diferente hasta el punto de que las Sentencias ahora recurridas niegan el punto de partida argumentativo de las Sentencias que fueron objeto de reproche constitucional en la STC 120/2005”.

⁹⁹⁰ BACIGALUPO SAGGESE, S., “Límites entre el ahorro fiscal y la defraudación punible: las actuaciones en fraude a la ley tributaria”, *Revista de Derecho: Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Uruguay*, núm. 4, 2009, pp. 20-22, 24 y 27.

⁹⁹¹ HUERTA TOCILDO, S., “Dos cuestiones constitucionales relacionadas con el delito fiscal: su distinción del fraude de ley tributaria y el momento de su prescripción”, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E. (dir. y coord.), *Delitos e infracciones...*, cit., pp. 169-177.

matizaba que la atipicidad administrativa sí constituía un factor indicativo de la atipicidad penal. El concepto de fraude de ley tributaria, según el TC, no diferiría del significado del fraude de ley que se contiene en el artículo 6.4 CC. Si bien, separa dicha comprensión de las nociones de “defraudación” y de “fraude” propios del Derecho Penal, por lo que, con el “rodeo” o “contorneo legal” no se da simulación ni falseamiento de la base imponible. De esta suerte, afirma HUERTA TOCILDO que “la utilización de la figura del fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 de la Constitución, siendo en consecuencia constitucionalmente improcedente”. A renglón seguido traza la separación entre el fraude de ley y la simulación –absoluta o relativa–, siendo únicamente calificable como delito fiscal esta última.

Crítica FERRÉ OLIVÉ⁹⁹² la nueva denominación de esta figura, alegando que el fraude de ley tributaria es “impropiamente llamado” ahora conflicto en la aplicación de la norma, si bien ambas figuras poseen la misma naturaleza, puesto que se basan en un “antagonismo normativo”. Así, lo engloba dentro de los supuestos de “ingeniería fiscal” y, dentro del ordenamiento tributario, es reputado como un “negocio anómalo”, constitutivo de una “elusión tributaria”. Escribe de modo certero FERRÉ OLIVÉ que, si bien era “prácticamente unánime” la opinión doctrinal favorable a la atipicidad del fraude de ley tributaria, la Sala 2ª del TS le otorgó naturaleza típica. En algunos supuestos, la Sala 2ª ha confundido la simulación y el fraude de ley, “generando un concepto “hiperextensivo””, en el que se incluyen buena parte de las modalidades de fraude de ley, y FERRÉ OLIVÉ pone como ejemplo que se niegue la existencia de la “racionalidad económica” en la conducta del deudor tributario. En tales casos nos hallaríamos ante una aplicación analógica contraria al reo. Sin embargo, añade que en algunas de las resoluciones del Alto Tribunal se trataba de verdaderos casos de simulación.

En su decir, con la Ley 34/2015, de 21 de diciembre, de modificación de la LGT, se ha operado una reforma sustancial en el ámbito del fraude de ley, por cuanto se ha suprimido el apartado 3 del artículo 15 LGT, que consignaba “*sin que proceda la imposición de sanciones*”, por lo que ahora cabe su represión en vía tributaria *ex* artículo 206 bis LGT. Agrega, a modo de corolario, que “cada vez está más clara la independencia de la valoración administrativa y jurisdiccional”. Se muestra tajante FERRÉ OLIVÉ al afirmar que el fraude de ley “es un problema única y exclusivamente tributario”. De un modo técnico detalla que las normas reguladoras del fraude de ley o de la simulación no integran el tipo penal como normas en blanco, sino que dicho tipo “se integra con el hecho imponible fruto de componer jurídicamente una obligación tributaria en base a las reglas generales de la LGT y las normas reguladoras de cada tributo en particular”. Asume que la falta de sanción tributaria no puede ser tomada como una causa de atipicidad penal ni de justificación, y sentencia que el juzgador “debe exclusivamente constatar si la conducta que materializa un mecanismo elusivo se ajusta o no a los elementos del tipo penal, con total independencia de una posible antijuridicidad tributaria que se refleje en su sistema sancionatorio propio”. Por lo tanto, ha de valorarse si ha existido una defraudación, concebida como “ocultación o desfiguración de las bases tributarias”, y puntualiza que ello “no suele darse en el supuesto de fraude de ley”.

CHOCLÁN MONTALVO⁹⁹³ sostiene que, tras la STC 120/2005, el fraude de ley tributaria no puede ser punible, y que la cuestión ahora se centra en la calificación jurídica

⁹⁹² FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, op. cit., pp. 66-73.

⁹⁹³ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 113-121.

del negocio de que se trate, apreciando que existe una tendencia de la inspección de los tributos “a expandir el concepto de simulación”. De esta manera se deja en manos del juez penal la función de atribuir a un negocio el calificativo de fraude de ley o de simulación. Manifiesta que, con anterioridad, la Sala 2ª del TS “había aumentado el nivel de generalización del tipo” del delito fiscal, a aquellos supuestos en los que existía una mera omisión del pago, “soslayando la exigencia de defraudación”, y que ello implicaba una interpretación analógica contraria al reo en operaciones que se encontraban “a la vista”. Con posterioridad señala que en este supuesto la obligación tributaria no ha nacido, al no realizarse el hecho imponible de la norma eludida; así, la obligación tributaria surge como consecuencia de la aplicación analógica de la norma fiscal eludida, como si se hubiera realizado el hecho imponible que recoge, lo que conlleva también la aplicación analógica de la norma penal. CHOCLÁN MONTALVO afea a la STC 120/2005 que haya ubicado el problema en sede de culpabilidad, la previsión para los destinatarios, y no en el de la tipicidad, ya que existen distintas consecuencias: aunque se exonere de responsabilidad penal por error de prohibición invencible, subsistirá la responsabilidad civil *ex delicto*, a diferencia de si se entendiese atípico el hecho.

En la autorizada opinión de este autor, la atipicidad administrativa del fraude de ley –salvo cuando constituye infracción tributaria en casos excepcionales– implica, asimismo, la atipicidad penal, y no solo por la exclusión de su tipo subjetivo, sino por la ausencia de tipo objetivo, al no concurrir la acción típica. Justifica dicha postura en la naturaleza del Derecho Penal, secundario en relación con el ordenamiento administrativo sancionador, y agrega que, en todo caso, “el tipo penal debe requerir dosis adicionales de injusto respecto de la tipicidad administrativa”. Apostilla que no resulta indiferente que en el fraude de ley no exista infracción normativa, sino concurrencia de normas, ni tampoco que la infracción tributaria, para ser calificada como muy grave, precise el empleo de “medios fraudulentos”, que se definen en el artículo 184 LGT, precepto que debe guiar al juez penal a la hora de concretar en qué consiste la defraudación. De este modo, lo esencial es comprobar si en la elusión del pago se han empleado dichos medios, de donde extrae, de modo certero, que “la frontera de la punibilidad debe situarse necesariamente a partir de la simulación”, y que ello implica que carezcan de relevancia penal meros comportamientos de elusión que constituyan “artificios que salten a la vista”, ya que en ellos no se da la defraudación que precisa el tipo penal.

De un modo más escueto, BAJO FERNÁNDEZ⁹⁹⁴ postula que el perjuicio que puede sobrevenir a la Hacienda Pública no se basa en el engaño, sino en la deficiente técnica legislativa. Afirma que la Administración Tributaria no incurre en error y que el contribuyente no realiza ninguna maniobra destinada a tal fin, por lo que existe una “desconexión causal” que hace que “el comportamiento no pueda considerarse como forma de defraudación”. Entiende que esta solución es coincidente con las necesidades político-criminales que reclaman, únicamente, la aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir, dado que no concurre desvalor de acción. Por ello se muestra contrario a la línea jurisprudencial expansiva, que sanciona el fraude de ley, y observa que en ocasiones se confunde con la simulación, la cual sí tiene cabida en la esfera del artículo 305 CP. En sentido análogo se posiciona DE LA MATA BARRANCO⁹⁹⁵, para quien se trata de una mera deficiencia legal, en la que se produce un concurso de normas, y cuya solución “puede ser la que le dé la Administración Tributaria”, pero sin que ello signifique que se pueda apreciar defraudación en el sujeto que “optó por la norma preterida por la Administración”. Refuerza su argumento con el cambio de rúbrica del artículo 15 LGT,

⁹⁹⁴ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contra” , *cit.*, pp. 23-25.

⁹⁹⁵ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito” , *cit.*, p. 18.

que ya no se refiere al fraude de ley, sino al mero conflicto en la aplicación, y que contiene las reglas a aplicar en dicho supuesto.

Con anterioridad a la decisiva STC 120/2005, dentro de la doctrina tributarista, ALONSO GONZÁLEZ⁹⁹⁶ se mostraba contrario a la represión penal del fraude de ley tributaria. En primer término indicaba que las características propias del ordenamiento tributario abonan el surgimiento de fraudes de ley, puesto que resulta “escasamente claro” y existe una hipertrofia normativa, lo que favorece “todo tipo de operativas tendentes a esquivar la aplicación de unas normas en favor de otras más llevaderas en términos de coste fiscal”. Asimismo, calificaba dicho ordenamiento como “rico en normas de cobertura”. Daba un paso más e indicaba que en el ordenamiento penal un supuesto es legal o ilegal, respeta la ley o no lo hace, por lo que se veda una “zona gris”, como el fraude de ley tributaria. De esta manera, mientras un supuesto de economía de opción es lícito, un caso de simulación sí es susceptible de castigo penal. Así las cosas, ya que no es posible aplicar la analogía *in peius*, no es dable calificar un supuesto como fraude de ley e imponerle una pena. Frente a pronunciamientos contrarios de la jurisprudencia menor –en los que se castigó como delito fiscal dicho fraude de ley–, anotaba que si no se ocultaba nada a la Administración, si las declaraciones presentadas en tiempo y forma eran veraces y completas, y si la contabilidad era correcta, “las posibles discrepancias de enfoque entre Administración y administrado, en su caso calificables como fraudes de Ley o economías de opción, no pueden ser castigadas mediante el tipo infractor del artículo 79 LGT y menos aún, y esto es lo que nos interesa que quede claro, mediante el artículo 305 CP”.

Otro autor que merece ser destacado es GARCÍA NOVOA⁹⁹⁷, quien efectúa una didáctica exposición de la problemática en cuestión. Refiere que el cambio de *nomen iuris* operado en la LGT –de fraude de ley a “conflicto en la aplicación de la norma”– supone el establecimiento de una “cláusula antiabuso”, que pretende hacer frente a la “elusión fiscal”, en sentido estricto, que identifica con “comportamientos de evitación del hecho imponible mediante acciones abusivas en las cuales el particular se sustrae a la incidencia del hecho imponible del impuesto”. Califica tales situaciones como “intolerables”, si bien en ellas no nace la obligación tributaria, puesto que su aparición se ha evitado abusivamente y, por tanto, no surge el deber de pago del tributo. De esta manera, el fraude de ley es “una figura intermedia” entre lo legal y lo ilegal. En consecuencia, atendiendo al bien jurídico tutelado por el delito fiscal y a que la obligación tributaria aún no habría surgido en estos casos, el delito de defraudación tributaria debe ser “ajeno a situaciones como las derivadas del fraude de ley”.

Añade GARCÍA NOVOA que el hecho de que una conducta haya pasado por el tamiz del antiguo artículo 24 LGT –actual artículo 15 LGT– excluye todo tipo de engaño o de simulación. Así, no estamos ante un intento de vulnerar la norma, sino de “aplicación del obligado de las normas que le convienen, pero dejando de aplicar los preceptos que correspondan”. Concurren la “complitud y veracidad”, por lo que se impide la punibilidad de estas conductas. También subraya un argumento relevante: dado que entiende que el artículo 305 CP es un “tipo en blanco”, no se puede exigir el tributo por analogía, a efectos de aplicación del delito fiscal, con base en dos motivos: no se puede reclamar el tributo sin haberse realizado el “hecho imponible” y, en segundo término, puesto que no se ha realizado éste, no ha nacido la obligación tributaria que pueda ser objeto de defraudación.

⁹⁹⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L.A., *op. cit.*, pp. 10-12.

⁹⁹⁷ GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, pp. 77-80.

La jurisprudencia de la Sala 2ª del TS venía admitiendo que el fraude de ley tributaria era subsumible en el delito fiscal, como se aprecia en la STS 751/2003. En ella, pese a que se afirmaba que el caso enjuiciado era un supuesto de simulación, su FD 24º aprovechaba la ocasión para condensar la doctrina del tribunal al respecto⁹⁹⁸. En la actualidad aún se aprecian reminiscencias de estas consideraciones en la jurisprudencia de la Sala 2ª del TS, como podemos observar en la STS 209/2019, cuyo FJ 2º cita la resolución que acabamos de apuntar⁹⁹⁹. Si bien, con posterioridad, semeja batirse en retirada y asumir los postulados de la STC 120/2005, puesto que concluye: “*sin embargo, el Tribunal Constitucional es mucho más preciso a la hora de distinguir entre la "simulación negocial", a la que dice es inherente un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes que encaja con el elemento subjetivo del delito fiscal, y el "fraude de ley tributaria", en el que no existe tal ocultamiento; no pudiendo aplicarse esta última figura al ámbito penal por constituir un supuesto de analogía in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE (SSTC 10/05/2005 y 13/02/2006)*”.

En nuestra opinión, la clave de bóveda se encuentra en la, en no pocas ocasiones, difícil delimitación entre el fraude de ley y la simulación. Así, mientras que el primero resulta atípico en virtud de lo preconizado por el TC, en la simulación concurre una intención de ocultamiento que la hace apta para ser subsumida en la noción de defraudación. De este modo, nos adherimos a la doctrina absolutamente mayoritaria que comprende que no cabe efectuar una interpretación analógica *in malam partem* y, en consecuencia, desechamos la represión penal del fraude de ley tributaria. Semejante conflicto en la aplicación de la norma ha de ser resuelto, en su caso, en vía administrativa, en virtud de la posibilidad de sanciones de tal naturaleza que se han introducido en el apartado 3 del artículo 15 LGT. Sin embargo, y sin que tal aspecto implique la posibilidad de una gradación cualitativa, estimamos que no ha de trasladarse al obligado tributario la responsabilidad de una deficiente técnica legislativa. Si como se ha indicado nos hallamos ante un sector del ordenamiento jurídico que se halla trufado de posibilidades y de alternativas, en resumen, de normas de cobertura, no se puede atribuir responsabilidad penal por el empleo de los cauces que el propio Derecho pone a disposición del administrado.

Precisamente es esta hipertrofia normativa, este afán regulador de todas y cada una de las situaciones de hecho, este casuismo exacerbado del ordenamiento tributario, el que posibilita que se empleen subterfugios y normas dictadas con una finalidad diversa. Sin embargo, la conducta del obligado tributario no es de ocultación o enmascaramiento, es visible, pública y declarada, por lo que no se observa el esencial elemento mendaz que requiere el delito de defraudación tributaria. Por tal motivo, ha de incidirse en la necesidad

⁹⁹⁸ FD 24º de la STS 751/2003: “*En cualquier caso no puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de ley exime de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatarse es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la Hacienda pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto*”. Si bien, a continuación se modulaban tales conclusiones al indicar que: “*Cuestión diferente es que pueda alegarse error de prohibición, en aquellos casos en que concurren los presupuestos de esta figura, pero desde luego el fraude de ley no impide la aplicación de las normas eludidas, incluidas las que sancionan penalmente la elusión fiscal en determinados supuestos*”.

⁹⁹⁹ FD 2º de la STS 209/2019: “*Precisamente por ello la STS 28/11/2003 aclaraba en su día que la realización de actos o negocios en los que exista un componente ilícito de simulación o fraude de ley permite apreciar, aún con mayor claridad, la concurrencia de una conducta enmascarada de elusión del pago de tributos, no pudiendo atribuir a tales comportamientos la facultad de eximir a su autor de responsabilidad penal. Y es que, tal y como establecía, "carece de sentido punitivo que la mera omisión de declarar implique elusión típica y no lo suponga la elusión deliberadamente encubierta mediante un comportamiento fraudulento"*”.

de discriminación entre el fraude de ley –atípico– y la simulación –idónea para dar lugar al delito–, y han de ser los juzgados y tribunales los que, en aplicación de la normativa vigente, desmenucen los requisitos de uno y de otra, y los que perfilen, de un modo nítido, la calificación jurídica correspondiente, lo que tendrá una relevancia trascendental en la resolución del caso concreto.

3.2.3.- La regularización tributaria

3.2.3.1.- Naturaleza jurídica

La naturaleza jurídica y los efectos de la regularización tributaria fueron objeto de una viva discusión doctrinal, hasta la reforma del texto punitivo del año 2012¹⁰⁰⁰, en que el legislador clarificó –o eso pretendió– su alcance. En la actualidad, se recoge en el artículo 305.1 CP en los siguientes términos: “1. *El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local [...] 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*”. En virtud de esta remisión al apartado 4, hemos de consignar aquí el texto de la ley, para dotar de una visión global a nuestro estudio: “4. *Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.*

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

¹⁰⁰⁰ Antes de la reforma operada por la LO 7/2012, el apartado 1 del artículo 305 CP no aludía a esta figura, sino que se acogía únicamente en el apartado 4, que presentaba la siguiente redacción: “4. *Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.*

En esencia, desde su introducción en el CP, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁰⁰¹ consideraba que nos encontrábamos ante una causa de anulación o levantamiento de la pena, puesto que solo operaba con posterioridad a la comisión del hecho delictivo, por lo que entendía que exoneraba “retroactivamente de una punibilidad que ya había surgido”. De semejante parecer era BLANCO CORDERO¹⁰⁰², quien sostenía que nos hallábamos ante “una causa personal de levantamiento de la pena”, y no ante una causa de atipicidad o de justificación. Citaba dicho autor la *Consulta elevada a la Fiscalía General del Estado núm. 4, de 19 de febrero de 1997*¹⁰⁰³, en la que se resumían los argumentos esgrimidos por tales posturas. Si acudimos a este documento, podemos observar que en su número II que las ideas expuestas por quienes consideraban que se trataba de una causa de justificación, excluyente de la antijuridicidad, se basaban en que en la tramitación parlamentaria se había suprimido la mención a la “excusa absolutoria” y se había sustituido por “(q)uedará exento de responsabilidad penal el que...”, por lo que “la conducta regularizadora no incide solamente en la no imposición de pena a una conducta delictiva previamente cometida sino que supondrá algo más, en concreto, la ausencia de responsabilidad penal por falta de antijuridicidad”. En segundo lugar, quienes sostenían su naturaleza de causa de atipicidad subrayaban que el delito fiscal “no se ha consumado cuando la regularización se lleva a cabo, pues hasta entonces no se ha eludido el pago de los tributos al haber aún al deudor, siquiera intempestivamente, la posibilidad de declarar correctamente las bases tributarias mediante la regularización”.

Para BOIX REIG¹⁰⁰⁴, se trataba de una excusa absolutoria que tenía un fundamento político criminal, basado en los objetivos propios de la Hacienda Pública, y que la Exposición de Motivos de la Ley de 29 de junio de 1995 concretaba en “*salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes*”. En análogos términos, DEL ROSAL BLASCO¹⁰⁰⁵ sostenía que dicho precepto albergaba una excusa absolutoria que tenía como sentido “favorecer la reparación espontánea del daño causado, procediendo al ingreso de lo defraudado por parte del delincuente”. BAJO FERNÁNDEZ¹⁰⁰⁶ exponía que la introducción de la “excusa absolutoria” por la LO 6/1995 era una importante innovación en la regulación del delito fiscal. Subrayaba que, frente a las distintas posibilidades que manejaba la doctrina, se trataba de una excusa absolutoria de naturaleza objetiva, por lo que debía ser aplicada también a los partícipes, siempre y cuando estos, de alguna forma, hayan efectuado alguna aportación para reparar el mal causado. Lamentaba que el legislador no hubiese previsto sus requisitos, ya que eran varias las alternativas interpretativas. No dejaba margen alguno a la duda GARCÍA NOVOA¹⁰⁰⁷, quien defendía categóricamente que “se trata de una excusa absolutoria en toda regla”, ya que se da una conducta antijurídica y consumada, en la que no se aplica la pena por una razón de política-criminal “evidente”, cual era que el daño patrimonial causado a la Hacienda Pública se había reparado. Así las cosas, se perseguía “evitar antinomias entre el Derecho Penal y el ordenamiento tributario”, que surgirían si se sancionase penalmente por el impago de una deuda que, aunque tardíamente, ha sido pagada.

¹⁰⁰¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delitoj” , *cit.*, pp. 64 y 65.

¹⁰⁰² BLANCO CORDERO, I., “Delitos contraj” , *cit.*, p. 27.

¹⁰⁰³ Disponible en https://www.fiscal.es/memorias/estudio2016/CONS/CON_04_1997.html

¹⁰⁰⁴ BOIX REIG, F.J., “Aspectos de la nuevaj” , *cit.*, p. 8.

¹⁰⁰⁵ DEL ROSAL BLASCO, B., “Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012”, *Diario La Ley*, núm. 7893, 2012, p. 3.

¹⁰⁰⁶ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contraj” , *cit.*, pp. 64-68.

¹⁰⁰⁷ GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, pp. 74 y 75.

De semejante opinión participaba CHOCLÁN MONTALVO¹⁰⁰⁸, quien explicaba que “la excusa absolutoria de regularización tributaria” se hallaba recogida en otros ordenamientos jurídicos de nuestro entorno –significadamente, en el alemán–, y que perseguía “la adecuada coordinación entre el ordenamiento tributario y el penal, dado que el artículo 61.3 LGT autorizaba el pago de la deuda una vez finalizado el período ordinario. Esta excusa suponía que el sujeto había llevado a cabo una acción en la que concurrían la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad, por lo que el delito existía, no obstante éste no se castigaba por “razones de utilidad, conveniencia o justicia material”. Entendía que se trataba de “un comportamiento postdelictual de signo reparatorio”. En atención a la espontaneidad del cumplimiento tardío, se negaba la necesidad de pena. Al igual que BAJO FERNÁNDEZ, sostenía que se trataba de “una causa objetiva de exclusión de la punibilidad”, por lo que podría aprovechar a los partícipes, si bien matizaba que resultaba indiferente que el partícipe hubiese contribuido a la reparación o no, “pues la comunicabilidad al partícipe de los efectos eximentes de pena se basa en el carácter objetivo de la circunstancia reparadora y no en los motivos de la reparación”.

QUERALT JIMÉNEZ¹⁰⁰⁹ era reacio a calificar esta “causa de impunidad” como excusa absolutoria, si bien, concluía indicando que “habría que incluirla, en todo caso, entre las que cabría denominar *excusas absolutorias activas*”, que definía como los supuestos de levantamiento de pena que requieren un comportamiento positivo del infractor. Así, este sujeto “desconsuma” el delito ya consumado, y “hace que (el) *estado de cosas sea reversible*”, si bien, aproximaba la regularización en el delito fiscal al desistimiento en la tentativa, puesto que el sujeto activo hacía que el “*estado de cosas antijurídico*” desapareciera. No obstante, escribía que no se podía hablar de una causa de justificación, pues era en un momento postdelictivo. Sin embargo, con posterioridad, se resistía a denominarla excusa absolutoria, y los efectos similares a las causas de justificación –sobre todo en materia de accesoriad de la participación– le llevaban a propugnar que se encontrase “una ubicación en la teoría del delito para los comportamientos postdelictivos de efectos plenamente reversibles sobre la situación antijurídicopenalmente creada”, y concluía que se trataba de “una especie de *antijuridicidad material de quita y pon*”, que requería la creación de una nueva categoría en la teoría de la punibilidad. En atención a tales postulados, resolvía que la regularización tratada se incluiría en el ámbito de la punibilidad, “pero no al modo de las causas personales de exculpación, sino como una causa de exclusión de la antijuridicidad sobrevenida, pues dicha antijuridicidad ha sido reparada”, aunque reconocía que se trataba de un lugar “aún inseguro y poco perfilado”.

Debemos detenernos en este punto en el análisis que realizaba BRANDARIZ GARCÍA¹⁰¹⁰ sobre la naturaleza de la regularización tributaria en los delitos contra la Hacienda Pública. Afirmaba que las posturas que defendían que se trataba de una suerte de desistimiento previo a la consumación, o como una “peculiar causa de exclusión de la antijuridicidad”, eran minoritarias y “no han conocido adhesiones”, sino “críticas frontales”. Añadía que la mayoría de la doctrina partía de dos presupuestos: su entendimiento como una excusa absolutoria, o bien, “profundizando más el análisis”, como una causa de “levantamiento (o anulación) de la pena”. Anotaba un argumento esencial: el momento de consumación del delito no más allá de la finalización del plazo

¹⁰⁰⁸ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “Problemas actuales”, *cit.*, pp. 91 y 92.

¹⁰⁰⁹ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en DEL ROSAL BLASCO, B. (dir.) *Cuadernos de Derecho Judicial*, núm. 5, 1998 (Ejemplar dedicado a: Empresa y Derecho penal (I)), pp. 226-230. (Cursiva en el original).

¹⁰¹⁰ BRANDARIZ GARCÍA, J.A., “La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 24, 2002-2003, pp. 65-68.

de cumplimiento voluntario, por lo que resultaba “inviabile” el análisis del fenómeno “en el ámbito de la exclusión de la antijuridicidad o en el de las formas imperfectas de ejecución”. Por ello, reputaba acertado el planteamiento mayoritario, que se centraba en la categoría de la punibilidad. De modo certero puntualizaba que la regularización no afectaba ni a la culpabilidad del infractor ni al injusto del hecho, sino que tenía lugar cuando ya se había perfeccionado el delito, por lo que se definía como un “comportamiento postdelictivo positivo”, que anulaba o levantaba, por motivos de índole político-criminal, una punibilidad que ya había nacido. A continuación ponía de manifiesto las “limitaciones” que comportaba la asunción de la postura relativa a la excusa absolutoria, tanto por su “carácter escasamente preciso”, como por la “falta de acuerdo pleno sobre su concepto”. De ahí que optase por su calificación como causa personal de anulación o levantamiento de la pena, diferenciándola de las causas personales de exclusión de la pena.

Sin embargo, como hemos adelantado, el legislador ha zanjado esta polémica, por lo menos, *de lege data*, en el año 2012, ya que la LO 7/2012 aborda la cuestión relativa a la naturaleza jurídica de la regularización tributaria. En concreto, en el Preámbulo de la norma, se alude al carácter novedoso con el que se configura dicha institución. Así, en su número III se plasma que se han realizado una serie de mejoras técnicas, en los siguientes términos: *“Una primera modificación ha consistido en configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente”*. A continuación, se equipara esta regularización con el *“pago tempestivo del impuesto”*. Sin embargo, el tercer párrafo de este número III es lo suficientemente descriptivo como para pasarlo por alto, por lo que resulta digno de transcripción cuando refiere que: *“se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria”*.

En el análisis doctrinal de la regularización tributaria tras la reforma del año 2012 podemos mencionar a DE LA MATA BARRANCO¹⁰¹¹, quien ha escrito que no se pueden sostener las tesis que ubicaban dicha regularización en el ámbito de la punibilidad y que, por el contrario, con la modificación operada en el apartado 1 del artículo 305 CP, surge una exigencia para afirmar la tipicidad: que no se haya regularizado la situación tributaria, por lo que no cabe hablar de injusto típico si la regularización se ha llevado a cabo. Entiende que se da una “causa de atipicidad sobrevenida”, lo que califica como “ciertamente extraño en la estructura del delito”, pero no inaudito, ya que lo asimila al caso del hurto de uso de vehículos de motor del artículo 244.3 CP, si bien, en sentido contrario –en este supuesto, si no se restituye en el plazo previsto, se castiga como robo o hurto, según los casos–. Como corolario advierte que tendrá repercusión en la extensión de la ausencia de responsabilidad a otros delitos, a la extensión de los efectos a terceros y, en cierto modo, al momento de la consumación del delito. MUÑOZ CUESTA¹⁰¹² expresa que con la reforma del año 2012, la regularización es un elemento negativo del tipo; no obstante, reconoce que en un primer momento consideró que la no regularización

¹⁰¹¹ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delitoj” , *cit.*, pp. 31 y 32.

¹⁰¹² MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reformaj” , *cit.*, pp. 4 y 5.

era una condición objetiva de punibilidad, si bien, semejante postura no aportaba claridad al debate, habida cuenta las posturas doctrinales encontradas sobre el propio concepto de la condición objetiva, por lo que rechaza dicho postulado y defiende que estamos ante un elemento negativo del delito, “que junto los elementos positivos y la cantidad defraudada superior a los 120.000 euros, conforman el injusto típico”. En idéntico sentido, CALVO VERGEZ¹⁰¹³ defiende que nos hallamos ante un “elemento integrante del tipo”, que ha dado lugar a una “superación del antiguo mecanismo de la excusa absolutoria”.

En la misma línea de pensamiento GRANADOS PÉREZ¹⁰¹⁴ arguye que, con la reforma del año 2012, se “transmuta la naturaleza jurídica penal de la regularización”, cuya ausencia se convierte en un elemento integrante del tipo penal, y le anuda dos efectos: i) en el plano de la consumación, solo se entiende producida cuando, cometida cualquiera de las modalidades de defraudación, el sujeto activo no regulariza su situación, y diferencia tres posibilidades. En la autoliquidación, la regularización puede producirse hasta la finalización del plazo voluntario de pago. En el acto de liquidación de la Administración, cabe hasta que, tras la práctica de la liquidación, finaliza el plazo legal para el ingreso. En tercer término, en los casos de devolución indebida, la consumación se produce en el momento del desplazamiento patrimonial –no en el de presentación de la solicitud falaz–. ii) Efectos sobre la prescripción: se produce un “alargamiento “de facto” del plazo”, puesto que su inicio tiene lugar no cuando se lleva a cabo la defraudación, sino cuando “precluya la posibilidad de regularizar la situación tributaria”, por lo que éste es el *dies a quo*.

Sin embargo, como hemos adelantado, el cese de la polémica solamente se ha producido en el Preámbulo de la LO 7/2012. En la doctrina se alzaron pronto voces discrepantes a propósito de esta naturaleza jurídica. Podemos citar a RODRÍGUEZ MOURULLO¹⁰¹⁵, quien ha mostrado su oposición a la tesis que avala que nos hallamos ante un elemento del tipo. En su autorizada opinión, la regularización, según la propia naturaleza de las cosas, es posterior al momento de consumación de la defraudación, ya que “sólo se puede regularizar lo que previamente es irregular”, si bien, con la nueva regulación se convierte en un elemento del tipo, que está formulado negativamente. Refiere que con esta “aparentemente poco significativa modificación” se introduce un cambio “muy relevante”, que tiene sus consecuencias en la determinación de la consumación y, por consiguiente de la prescripción, difuminando sus términos, lo que produce una gran inseguridad jurídica. De este modo, al haberse desoído el informe emitido por el CGPJ sobre el Proyecto de LO, entiende que se ha incurrido en un “error”.

Resulta interesante que nos detengamos en las modulaciones que introduce ALONSO GALLO¹⁰¹⁶, quien comienza su estudio indicando que se ha producido una modificación completa en la naturaleza jurídica de la regularización, dado que ha pasado a ser “una causa de exclusión de la ilicitud penal del hecho”. En su análisis parte de la evolución que experimentó la redacción de esta figura desde el Anteproyecto de LO de 10 de mayo de 2012, que añadía al final de la descripción de la conducta, y precediendo a la pena “[...] y no hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del

¹⁰¹³ CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, pp. 4 y 7.

¹⁰¹⁴ GRANADOS PÉREZ, C., *op. cit.*, pp. 6 y 7.

¹⁰¹⁵ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “Algunas reflexiones sobre la reforma penal”, *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, núm. 47, 2013, pp. 2 y 3. Se advierte al lector de que en este trabajo se ha utilizado la versión online, que consta de 5 páginas, y que está disponible en: <http://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-47/161-algunas-reflexiones-sobre-la-reforma-penal-0-45715336823570857>. [Página web consultada el 8 de diciembre de 2020].

¹⁰¹⁶ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, núm. 34, 2013, pp. 16-20.

apartado 4 del presente artículo”, por lo que se enfatizaba en que la ausencia de tal elemento era un requisito más del comportamiento típico. No obstante, tras la reforma del artículo 180.2 LGT por el RDL 12/2012, que permitía “*continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal*” cuando se diesen los requisitos de regularización del artículo 305.4 CP, ante las críticas del informe emitido por el CGPJ, centradas en que semejante dicción implicaba retrasar la consumación del delito hasta que se produjese una de las “causas de bloqueo” del artículo 305.4 CP, y conllevaba un retraso en el inicio del cómputo del plazo de prescripción, cuyo *dies a quo* se dejaba en manos de un tercero. Ante tal panorama, el prelegislador optó por modificar el orden del precepto y situó la fórmula excluyente de la ilicitud criminal después de la pena.

Con idéntico proceder, ALONSO GALLO aprecia que el Anteproyecto enunciado comenzaba el artículo 305.4 CP diciendo que: “*Quedará exento de responsabilidad penal [...]*”, mientras que en la versión contenida en la LO 7/2012 se corrige dicho inicio, que ahora reza: “*Se considerará regularizada la situación tributaria cuando [...]*”. De ello colige que la regularización ha de ser entendida en términos penales, no tributarios. Considera que, a la vista del Preámbulo de la LO 7/2012, no se puede sostener que nos hallemos ante una excusa absolutoria. También refuta la tesis de la atipicidad, por entender que ello difiere indefinidamente la consumación y porque “no cabe además dogmáticamente la atipicidad sobrevenida de un hecho típico”, mientras que el referido Preámbulo alude a la “defraudación consumada”. Por idénticos motivos rechaza que se trate de un desistimiento voluntario. Tras tales exclusiones indica que la única solución viable es incardinar la regularización en el ámbito de las causas de justificación o de exclusión de la antijuridicidad. De ahí que el hecho típico –la defraudación consumada– esté justificado, al encontrar amparo en una norma, el artículo 305.4 CP. Anota que no concurre la antijuridicidad material, ya que la “lesión provisional del bien jurídico” no se ha materializado, gracias a la regularización. En último término apostilla que esta conceptualización produce sus efectos en cuanto a la participación en el delito fiscal, por lo que, siguiendo la teoría de la accesoriedad limitada, y dado que el hecho no es ilícito o antijurídico, el partícipe no incurrirá en responsabilidad penal alguna.

En la línea crítica con la reforma, pero en distinto sentido, se ha manifestado BOIX REIG¹⁰¹⁷, para quien “no se acaba de comprender” el añadido final del apartado 1 del artículo 305 CP. Observa que no era necesaria dicha inclusión, puesto que la exención derivada de la excusa absolutoria era suficiente. Descarta que se trate de un elemento negativo del tipo, que “retrasaría indebidamente el *dies a quo* de la prescripción a la fecha del imposible cumplimiento de la regularización penal de la situación tributaria”. De ello infiere que “lo que parece más sensato” es seguir considerando que se trata de una excusa absolutoria, lo que le lleva a sentenciar que no le parece acertada esta inclusión en el apartado 1 y su interpretación y aplicación debe “resolver con sentido común cuál es su alcance”. De una opinión similar participa BACIGALUPO ZAPATER¹⁰¹⁸, que considera que no se ha producido una reforma del tipo básico de delito fiscal, sino que se ha modificado el texto de los apartados 1 y 4. A continuación manifiesta que “es preciso no confundir el *texto* de un artículo con el *tipo penal* del delito que el texto describe”. Anota los problemas prácticos derivados de conjugar la regularización con la posible sanción del blanqueo de dinero –aspecto en el que no abundaremos en este subapartado, ya que se tratará de un modo extenso en el Capítulo III–, y reputa que el legislador tenía dos opciones: reconocer que se da un concurso aparente de normas entre la defraudación

¹⁰¹⁷ BOIX REIG, F.J., “Reflexiones sobrej”, *cit.*, p. 368.

¹⁰¹⁸ BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reforma”, *cit.*, pp. 2-5. (Cursivas en el original).

tributaria y el blanqueo, o bien, la que se ha seguido, redefinir en la Exposición de motivos la naturaleza jurídica de la regularización. En términos contundentes refiere que la solución “no es afortunada”, que da lugar a una “insostenible construcción dogmática” y que es “innecesaria”, puesto que la excusa absolutoria excluye, *ad initio*, la persecución del ilícito, operando como una condición de procedibilidad, por lo que se trataba, a su vez, de un presupuesto procesal.

La segunda objeción que formula BACIGALUPO ZAPATER tiene que ver con la aparente discordancia entre la declaración del Preámbulo y el contenido del artículo 305.1 CP *in fine*, puesto que de su tenor no cabe inferir, bajo ningún método de interpretación, que quede excluida, de modo necesario, además de la punibilidad, el desvalor de la acción y del resultado. En tercer lugar, de modo duro, sostiene que la solución que se da en el Preámbulo “es lógica y dogmáticamente errónea”, porque el desvalor de acción y de resultado solo pueden ser excluidos por una causa de justificación, pero, para admitir la tesis sostenida en dicho Preámbulo habrían de existir causas de justificación que operasen *a posteriori*, cuando ya se ha consumado el delito, lo que califica como “lógicamente imposible, dado que las causas de justificación son autorizaciones de actuar y, por ello, sólo pueden ser previas a la acción típica”. A ello agrega una crítica metodológica, porque los conocimientos dogmáticos tienen como finalidad “excluir la arbitrariedad y garantizar la seguridad jurídica”, y no se puede sostener que en la dogmática sea posible todo lo que pretenda el intérprete. Por su parte, para GÓMEZ LANZ¹⁰¹⁹, la aludida desaparición del injusto –recogida en el Preámbulo de la LO 7/2012– no puede ser entendida en el sentido de que después de la regularización el injusto penal nunca haya existido, ya que ello sería contrario al principio de no contradicción –porque se afirmarían a la vez que el injusto penal existió y que no lo hizo–, elemento que vincula al legislador “como principio formal del discurso racional”.

CHOCLÁN MONTALVO¹⁰²⁰ comparte las ideas de BACIGALUPO ZAPATER, ya que estima que, pese al cambio de redacción, continúa tratándose de una “causa de exención de la responsabilidad penal por razones prácticas” –de una excusa absolutoria–, y que no se excluyen ni el injusto realizado ni la culpabilidad. Por este motivo, no se ha producido alteración en el momento de consumación del delito ni, por ende, en el *dies a quo* para el cómputo de la prescripción. La finalidad de esta excusa absolutoria es la coordinación entre los ordenamientos penal y tributario. En ella, por razones político-criminales –de utilidad, conveniencia o justicia material–, no se castiga el delito ya existente. Se trata de una “manifestación del principio de oportunidad”, en todo caso, de una oportunidad reglada, predeterminada en la norma y sometida a control judicial. De ahí que la ausencia de la regularización no es un elemento negativo del tipo, “*sui generis*”, porque el injusto típico “se realiza con independencia de que se regularice o no después de consumada la infracción”. De estos argumentos extrae dos conclusiones: i) la regularización excluye el reproche penal por una infracción ya consumada, por lo que es un hecho objetivo que condiciona la punibilidad de la conducta. ii) La ausencia de regularización es un mero “requisito de procedibilidad”. En todo caso, tales circunstancias son ajenas al injusto y a la culpabilidad.

Estas ideas son asumidas por GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO¹⁰²¹, quienes arguyen que el legislador del 2012 pretendía que con la regularización se

¹⁰¹⁹ GÓMEZ LANZ, J., “Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria: la regularización tributaria especial de marzo de 2012 y la reforma del artículo 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. Extra 1, 2013, p. 72.

¹⁰²⁰ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 313-316.

¹⁰²¹ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, pp. 255 y 256.

determinase la atipicidad de las conductas defraudatorias, y no solo su impunidad, a los efectos de hacer desaparecer la represión por autoblanqueo de los bienes procedentes de tales ilícitos –las cuotas defraudadas–. No obstante, consideran malogrado dicho intento, por cuanto la regularización no puede hacer desaparecer la tipicidad de la defraudación ya consumada, ni tampoco cabe considerar que se justifique su realización –por lo que también desechan que se trate de una causa de justificación–. Por ello anotan que se trata de una “especial excusa absolutoria”, propia de este delito y que se diferencia del desistimiento voluntario. Elimina la punibilidad, pero deja subsistente su injusto, por lo que consideran que cabrá la persecución por autoblanqueo. Asimismo, sus efectos no se extenderán a los partícipes, salvo que se considere que, analógicamente, han de beneficiarse de la causa personal de levantamiento de la pena prevista para el autor, lo que reputan “harto cuestionable”, e invitan al legislador a “reflexionar” sobre la necesidad de reforma de estos aspectos. Concluyen que se trata de “un supuesto excepcional de reparación del daño convertido en excusa absolutoria”, y que tiene la virtualidad de eximir por las falsedades e irregularidades contables que se hubiesen empleado como medio para cometer el delito, lo que también consideran criticable, sobre todo cuando hubiesen recaído sobre un documento público u oficial.

A juicio de SERRANO GÓMEZ y SERRANO MAÍLLO¹⁰²², la regularización no ha variado su naturaleza tras la reforma del año 2012, puesto que “existe la comisión de un delito y autor del mismo, que como consecuencia de la regularización el legislador le exime de la pena, por cuestiones de política recaudatoria, pero no puede llevar a eliminar la tipicidad”. De lo contrario nos encontraríamos ante una “atipicidad sobrevenida a la ejecución de los hechos”. Después de anotar las oscilaciones que se aprecian entre la doctrina –crítica con la reforma–, el Consejo Fiscal –en su informe al Anteproyecto de LO de reforma del CP la calificaba como un elemento del tipo– y el legislador, reflejan que “la regularización sigue siendo excusa absolutoria. Lo que elimina es la punibilidad”, y aguardan expectantes el sentido de las resoluciones judiciales, mostrando su esperanza en que “tal vez los estudios de dogmática consigan que los jueces acepten la situación anterior a la reforma en favor de la excusa absolutoria, aunque no es fácil ya que, como hemos visto, el legislador la excluye como tal”. Finalizan su toma de postura poniendo de manifiesto que el nuevo tenor legal atenta contra la seguridad jurídica y que podría ser inconstitucional.

FERRÉ OLIVÉ¹⁰²³ también se ha mostrado crítico con la dicción de la LO 7/2012 y el pretendido cambio de naturaleza. Atiende a la reforma del artículo 305.1 CP indicando que con dicha metodología se describen todos los elementos del delito, pero se introduce una cláusula de cierre negativa. En su decir solo caben tres posibilidades que eximen de responsabilidad criminal en este supuesto: que se trate de un elemento del tipo, de una causa de justificación o de una excusa absolutoria. Pese a que la solución aparente parece ser que nos hallamos ante un elemento del tipo, matiza FERRÉ OLIVÉ que el propio texto del Preámbulo ha experimentado variaciones sustanciales: en el Anteproyecto decía tajante que la regularización debía pasar “*a ser un elemento del tipo delictivo en lugar de una excusa absolutoria*”, lo que daba pie a los autores que patrocinan la teoría de los elementos negativos del tipo, si bien, en el texto finalmente aprobado ha desaparecido dicho aserto. El autor que comentamos desecha esta postura, afirmando que “en el momento actual podemos confiar plenamente en que no estamos ante un elemento del tipo”, y que no puede existir una “atipicidad sobrevenida”. Para rechazar esta condición acude a argumentos ya expuestos: el diferimiento *sine die* de la

¹⁰²² SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., *op. cit.*, pp. 549-551.

¹⁰²³ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *cit.*, pp. 298-306.

consumación llevaría a que el delito “podría no consumarse nunca, ni prescribir jamás”. Además, razona que las causas de bloqueo de la regularización, previstas en el artículo 305.4 CP, solo pueden operar ante un delito consumado, por lo que “la única interpretación lógica y posible se basa en presuponer conceptualmente la consumación”.

A su vez, descarta que se trate de una causa de justificación, puesto que considerar que es una causa de justificación sobrevenida, en la que se compensa el daño producido y en la que desaparece, a la vez, la antijuridicidad, es una postura heterodoxa, que altera el sistema de la teoría jurídica del delito y que conlleva dudas dogmáticas. A continuación, FERRÉ OLIVÉ profundiza en la terminología empleada en el Preámbulo de la LO 7/2012, que es objeto de una severa crítica, por cuanto se trata de “una manifestación de voluntad declarativa no vinculante, que además es contradictoria y técnicamente incorrecta”. Sobre todo, se objeta la alusión a la “lesión provisional del bien jurídico” y el posterior retorno a la legalidad. De modo certero aprecia que si el bien jurídico se ha lesionado, el delito ya se ha consumado, lo que también se consagra en el Preámbulo —que menciona la “*defraudación consumada*”—, por lo que tilda al texto referido de “confuso”. Añade que, para hacer desaparecer el injusto mediante una causa de justificación prevista legalmente, ésta ha de concurrir en el mismo instante de la consumación, y nunca tras ella, puesto que “una vez consumado el hecho delictivo no cabe una vuelta a la legalidad retroactiva”. Que en el Preámbulo se consigne la supresión de las menciones que conceptuaban la regularización como una excusa absolutoria resulta irrelevante, ya que no es misión de los Preámbulos el definir la naturaleza jurídica de las instituciones.

Por las razones citadas, FERRÉ OLIVÉ afirma que “el cambio terminológico no aclara nada”, dado que “la interpretación ha de guiarse por criterios materiales”. Tras ello acude a la caracterización tradicional —excusa absolutoria o causa personal de levantamiento de la pena— y concluye tajante indicando que “nada ha cambiado”. Se mantiene así la misma naturaleza jurídica, porque el Preámbulo “no puede alterar categorías dogmáticas” ni forzar conceptos. La regularización se produce una vez consumada la infracción, lo que implica que no se puede ya influir “ni en el injusto ni en la culpabilidad”. La exclusión de pena del injusto culpable se produce por un correctivo a la punibilidad, una excusa absolutoria, que no tiene como fin tutelar el bien jurídico, sino que obedece a razones de política criminal y tributaria. En consecuencia, no han variado ni el momento de consumación ni el cómputo de la prescripción, que se inician del mismo modo que antes de la reforma de 2012.

Dentro del sector doctrinal crítico ocupa un lugar preeminente MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁰²⁴, que mantiene que nos encontramos ante una “causa de anulación o levantamiento de la pena”, ya que solo opera “con posterioridad a la realización del hecho delictivo”, por lo que “exonera retroactivamente de una punibilidad que ya había surgido”. Rechaza su comprensión como excusa absolutoria puesto que dicha institución se refiere a “causas de exención que concurren en el momento de la ejecución del hecho”, por lo que se imposibilita el nacimiento de la punibilidad. Agrega que esta naturaleza no se ve modificada por la LO 7/2012. Con calificativos gruesos indica que es “lamentable” que el legislador del año 2012 lleve a cabo tales aseveraciones en su “desdichado Preámbulo”, que considera contradictorio ya que, si inicialmente se ha lesionado el bien jurídico y la defraudación se ha consumado, solo cabe sostener que la regularización lleva a cabo una anulación o levantamiento de la pena. Frente a ello, si se entendiese —de conformidad con el Preámbulo— que se trata de un elemento del tipo, se llegaría a la

¹⁰²⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., pp. 697 y 698.

“absurda conclusión” de que el tipo no se consuma hasta que no se descubre, es decir, hasta que concurre alguna de las denominadas “causas de bloqueo”, de donde se derivaría que “la prescripción no podría operar nunca”. Además, se opone a los postulados de BACIGALUPO ZAPATER, cuando considera que la excusa absolutoria impediría eludir la persecución del blanqueo, porque solo se excluiría la punibilidad del delito fiscal, pero seguiría siendo un injusto culpable. Frente a este planteamiento –expuesto *supra*–, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ responde que “toda “excusa absolutoria” (sea una causa de exclusión de la pena, sea incluso una causa de anulación de la pena) excluye siempre el carácter delictivo del hecho, puesto que falta el elemento de la punibilidad, de tal manera que la conducta amparada por una causa de esta índole en modo alguno puede constituir una “actividad delictiva” previa a los efectos del delito de blanqueo del art. 301”. No obstante, debemos consignar en este punto las dudas que genera semejante afirmación a la vista del artículo 300 CP.

En último lugar debemos sintetizar la fundamentada oposición que manifiestan SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA¹⁰²⁵, quienes afirman que “la tesis de la atipicidad sobrevenida no se sostiene”, ya que, si se defiende que con la regularización desaparecen el desvalor de acción y de resultado, es porque éstos ya se habrían producido previamente. Lo califican como “trampa conceptual”, que comportaría que el tipo, ya surgido en cuanto a sus elementos positivos, quedaría en suspenso, en lo tocante a la consumación, hasta que se verificase si ha mediado o no regularización, por lo que se daría una situación de incertidumbre. Con razón advierten que si se sigue esta línea argumentativa se llega a que, si antes del descubrimiento notificado de la infracción no existen ni dolo de defraudar ni defraudación, sería en ese preciso momento de la puesta en conocimiento del sujeto activo cuando aparecen, repentinamente, el dolo y el resultado, lo que “raya en lo absurdo”. De esta manera, “la consumación no puede requerir el elemento adicional de haber sido descubierto, porque el descubrimiento no añade nada, ni subjetiva ni objetivamente, al injusto del hecho”. A su vez, no admiten que la consumación pueda suspenderse hasta que el delito se descubre, ya que ello pugnaría con el principio de proporcionalidad.

No obstante, en su argumentación destaca el convincente análisis que efectúan para descartar la tesis de los elementos negativos del tipo. En esencia, la crítica se centra “en la ausencia de coincidencia temporal del supuesto elemento negativo con los elementos positivos del tipo”, mientras que en otros delitos “sí coinciden en el tiempo con aquellos otros que lo fundamentan, contrarrestando o neutralizando de raíz el carácter lesivo de aquéllos”, y ponen como ejemplos la ausencia de voluntad del morador en el delito de allanamiento de morada, o del propietario en los delitos de apoderamiento. Resumen su posición del siguiente modo: “la necesidad del carácter previo o simultáneo del elemento negativo se deriva de que así éste impide que surja lo ilícito, contrarrestando el desvalor que suponen los elementos positivos”. Por el contrario, en el delito fiscal, la regularización opera cuando el ilícito ya se ha producido, por lo que solo puede remediar tal situación, no impedir su surgimiento. Tampoco es posible su subsunción entre las causas de justificación, ya que no se da la simultaneidad y, en consecuencia, el balance o ponderación entre bienes jurídicos en liza no se da en el momento de la lesión del bien, sino después, por lo que solo cabría hablar de “exclusión de la responsabilidad *a posteriori* por un injusto ya fundamentado”. A su vez, el rechazo a la tesis del Preámbulo no solo se debe a la estructura del tipo, sino a sus consecuencias, porque implicaría ausencia de certeza y seguridad jurídica, al distorsionar el momento de consumación,

¹⁰²⁵ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, *Diario La Ley*, núm. 8036, 2013, pp. 3, 10-15. (Cursivas en el original).

pero, de modo primordial, convertiría a este delito en imprescriptible ya que, si no se regulariza y se descubre el delito, *ipso facto* se consumaría y se iniciaría la investigación, con lo que se interrumpiría la prescripción, por lo que “la prescripción no podría operar nunca, con o sin regularización”.

En cuanto a su naturaleza como excusa absolutoria, los autores que reseñamos estiman que es posible entender que no ha habido mutación en la naturaleza jurídica, “por mucho que el legislador se arrogue la función de cultivador de la ciencia penal”. Acuden SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA a la interpretación lingüística y consideran que, pese a los términos del Preámbulo, “la regularización no excluye la *tipicidad*, sino que condiciona simplemente la *punibilidad* de la conducta”, y concluyen que, gramaticalmente, el apartado 1 del artículo 305 CP es una mera anticipación del contenido del apartado 4 de dicho precepto, una “anáfora”. Es más, la propia redacción del Preámbulo, al aludir a la infracción consumada, permite defender que “sigue siendo posible concebir la regularización como excusa absolutoria, en concreto como una causa de levantamiento de la pena cuyos presupuestos positivos ya concurrían”. Con esta tesis no surgirían los problemas relativos a la consumación y a la prescripción, serían posibles las formas de participación y “técnicamente resulta la más sencilla y por tanto elegante”. Por su carácter didáctico debemos anotar que, en este mismo trabajo, caracterizaron la regularización antes de la reforma del año 2012 como una “causa personal de exclusión de la punibilidad”, que no afecta a la lesión del bien jurídico tutelado –que ya se ha producido–, ni a la forma en que se ejecuta el hecho –ya cometido en su totalidad–, sino que atiende a la persona del autor –concurriendo de un modo pleno los elementos estructurales del delito–, y que “surge con posterioridad a la realización de una acción punible”, cuyo efecto es “que la responsabilidad a la que ya se ha dado lugar desaparezca retroactivamente”.

Por último, introducen una interpretación poco habitual en la doctrina, en la que analizan si la notificación del descubrimiento del delito puede operar como una condición objetiva de punibilidad. Anotan que sería absurdo que dicho descubrimiento determinase la consumación, en un delito de resultado como el analizado; además, significan que constituye “una actuación ajena”, y que se trata de “un hecho futuro e incierto para el sujeto activo, no dependiente de su dolo o su imprudencia”. Puesto que tal descubrimiento es necesario para poder castigar la defraudación, y dado que a partir de este momento precluye la posibilidad de regularización, afirman sin ambages que se trata de una condición objetiva de punibilidad. Agregan que la notificación del descubrimiento no añade ningún desvalor a la defraudación, sino que solo “bloquea la posibilidad de remediar el perjuicio sin sufrir consecuencia penal alguna”. En consonancia con ello, entienden que “en los delitos en que un hecho de incierta producción (una condición) determina la punibilidad, no se responde por las formas imperfectas de ejecución”, lo que les lleva a sentenciar que “la única especialidad es que oblicuamente se establece la irrelevancia penal de las conductas de tentativa, derivada de la exigencia legal de una condición objetiva de punibilidad”, a lo que agregan que tiene naturaleza objetiva, por lo que alcanza tanto al autor como a los partícipes.

Tras efectuar este repaso doctrinal, con las principales posturas en liza, hemos de atender al plano jurisprudencial. En primer término, destaca, en el ámbito constitucional, la STC 73/2017, que resolvió el recurso interpuesto por 105 diputados del Grupo Parlamentario Socialista del Congreso de los Diputados, y en que se recurría la validez de la disposición adicional primera del RDL 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (conocido como la Amnistía Fiscal). El FJ 5º menciona, aunque sea de

manera incidental, el régimen de las regularizaciones voluntarias, al decir que: *“Tampoco cabe admitir, en contra de lo señalado en la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 12/2012, que nos encontremos ante una situación similar a la de la exoneración de responsabilidad penal frente a regularizaciones tributarias voluntarias realizadas antes del inicio de actuaciones de comprobación tributaria o de que se interponga la pertinente denuncia o querrela (apartado VII). En este tipo de regularizaciones lo que se excluye son las consecuencias punitivas derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias, pero no se exonera del cumplimiento de la obligación del pago de la deuda tributaria pendiente al momento de la regularización”*. Si tenemos en cuenta dicho aserto, podemos inducir que el máximo intérprete constitucional considera que los efectos de la regularización se ubicarían en el ámbito de la punibilidad, puesto que, al citar la mera exclusión de las *“consecuencias punitivas”*, parte implícitamente de que se dan los requisitos de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. Con ello, el TC mantendría la naturaleza jurídica de la regularización, como excusa absolutoria –para un amplio sector doctrinal–, o bien, como causa de levantamiento de la pena.

Por lo que respecta a la Sala 2ª del TS, debemos consignar que en alguna STS no se ha tomado partido, incluso tras anunciar la existencia de una controversia al respecto. Resulta significativa, dentro de esta corriente, la STS 746/2018, cuyo FD 3º es lo suficientemente revelador: *“El Legislador quiere fomentar mediante ese expediente (antes excusa absolutoria; ahora, tras su remodelación en 2012, de naturaleza controvertida) la regularización espontánea. Solo en ese caso se descubren razones para proceder a un perdón legal absoluto (nos movemos en esta argumentación usando términos y conceptos anteriores a la reforma de 2012)”*. A continuación, continúa en la línea de indefinición, al ofrecer las dos alternativas: *“Hipotetizando: si la investigación abierta en fiscalía se hubiese referido a otras defraudaciones a la Hacienda, delictivas o no, y el recurrente hubiese regularizado esta otra deuda aún no descubierta, cabría tener por regularizada con esta eficacia despenalizadora (¡o destipificadora!) la defraudación neutralizada”*. Sin embargo, en otras resoluciones parece adoptar una postura próxima a la que sustenta que es una causa que excluye la punibilidad, como se puede intuir en el FD 1º de la STS 426/2018, cuando describe la regularización del siguiente modo: *“Por ella el obligado tributario reconoce la deuda y procede a su abono y lo realiza con un límite temporal preciso antes de que por la administración tributaria se haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o de investigación, debiendo proceder al reconocimiento de la deuda y al abono completo de la misma. Ese doble comportamiento, reconocimiento y reparación, es premiado por el Código penal con la exención de la responsabilidad penal [...]”*. Aunque no se aluda de modo expreso a la naturaleza de la regularización, podemos derivar un trasfondo utilitarista al aludir al “premio” con el que el CP obsequia a quien cumple con posterioridad. En efecto, no se dice que la conducta se convierta en atípica, ni que se encuentre justificada, sino que, por determinadas razones –de conveniencia, utilidad, etc.–, el texto punitivo excluye el castigo.

Como podemos observar, pese a la pretensión del legislador del año 2012, la naturaleza jurídica de la regularización no es una cuestión pacífica. En efecto, ni los propios órganos judiciales han asumido de forma acrítica el Preámbulo de la LO 7/2012, ni la doctrina ha abrazado de modo unánime la nueva solución. Antes al contrario, la propia existencia de objeciones nos lleva a adoptar una postura disidente con la solución legal. Así las cosas, estimamos acertado que el Preámbulo carece de fuerza vinculante, toda vez que efectúa una mera declaración programática o, a lo sumo, de intenciones. A su vez, compartimos que la finalidad de las leyes no es definir los conceptos e instituciones jurídicos, sino regularlos, y que no puede saltar por encima de las categorías

dogmáticas ya consolidadas. En lo atinente al fondo, nos adscribimos al sector doctrinal que discrepa de la mutación de la naturaleza jurídica: no es dable patrocinar la comprensión de una causa de atipicidad que opere con posterioridad a la consumación, puesto que una interpretación lógica lleva a afirmar que los elementos del tipo ya se habrían cumplido; por otro lado, se rechaza la tesis minoritaria de los elementos negativos del tipo, que carece de soporte argumentativo: compartimos de un modo pleno la lúcida explicación de SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y de MERINO JARA, puesto que tal elemento negativo no concurre en el momento de ejecutar la acción típica, sino que es posterior. Efectivamente, ante la ausencia de simultaneidad, no podemos defender que exista un tipo en diferido, y que una parte de sus elementos tenga lugar con carácter previo, mientras que el elemento negativo se posterga *sine die*. Para ser un verdadero elemento del tipo habría de concurrir con aquéllos de naturaleza positiva, de modo coetáneo, lo que no se produce.

Del mismo modo, tampoco se sostiene la virtualidad de una causa de justificación que opera con posterioridad a la comisión de la defraudación, y no en el propio momento de su ejecución, ya que la ponderación o balanceo de intereses no tiene lugar, sino que se produce en dos momentos separados. De un modo conjunto, también debemos criticar los nocivos efectos que tales adscripciones ocasionan en cuanto a los momentos de consumación del delito y de inicio del cómputo de su prescripción: si se sigue la teoría de la atipicidad o de la causa de justificación, se diluye el momento de consumación, que queda en manos de terceros ajenos al sujeto activo –el preciso instante en que se comunique el descubrimiento, o la iniciación de actividades de investigación–, mientras que la prescripción no tiene virtualidad alguna y, por lo tanto, acaba convirtiéndose, *de facto*, en un delito imprescriptible o cuasi-imprescriptible. Rechazadas ambas categorías, es decir, tanto la ubicación de la regularización en la tipicidad como en la antijuridicidad, solo cabría su incardinación en la punibilidad, con lo que para semejante viaje no hacían falta alforjas. A la hora de concretar su esencia, estimamos que, en puridad, y como defiende MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, el concepto de excusa absolutoria debe reservarse para aquellos casos en los que la circunstancia o característica exoneradora de la pena ya se encontrase presente al ejecutar el delito. En nuestro supuesto, ya que opera con posterioridad, consideramos, con dicho autor, que se trata de una causa de levantamiento o exclusión de la pena de naturaleza personal.

3.2.3.2.- *Requisitos y efectos*

Como causa de exención de la pena que es, el efecto fundamental de la regularización tributaria es la exclusión de la punibilidad. Dicho lo cual, en este lugar hemos de consignar sus rasgos principales, el modo en que ha de llevarse a cabo y el plazo temporal para ello. De la lectura del apartado 4 del artículo 305 CP se extrae una serie de conclusiones. Por lo que hace a la forma de la regularización, ha de consistir en el “*completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria*”. Debemos puntualizar que existe una sutil diferencia entre el objeto de la regularización y aquél sobre el que recayó la defraudación: en este último término, la conducta típica se comete sobre la cuota tributaria, mientras que la causa de exoneración de la responsabilidad penal alude a la “*deuda tributaria*”, concepto más amplio dentro del cual se recogen, *ex* artículo 58 LGT, además de la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación principal, o de las obligaciones a realizar pagos a cuenta, los siguientes conceptos: “*a) El interés de demora. b) Los recargos por declaración extemporánea. c) Los recargos del período ejecutivo. d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de*

otros entes públicos”. Sin embargo, no se incluyen aquí las sanciones tributarias que pueden imponerse.

Ahora bien, ALONSO GALLO¹⁰²⁶ advertía de que, aunque la nueva redacción del artículo 305.4 CP aludiese al completo pago de la “deuda tributaria”, y no de la cuota impagada, su comprensión conjunta con el artículo 58 LGT llevaría a una discordancia, ya que en la regulación vigente en el momento de publicación de su trabajo –año 2013– no era el obligado tributario quien liquidaba los intereses y los recargos, sino que tal liquidación era realizada por la Administración correspondiente. Dado que la declaración complementaria solo incluía la cuota –como el resto de autoliquidaciones–, “no es posible exigir ninguna acción del obligado tributario más allá del reconocimiento y pago de la cuota”, todo ello sin perjuicio de que se le girasen, con posterioridad, tales recargos e intereses. En este sentido escribía que podían existir errores o discrepancias en el cálculo de la concreta cuota, pero ello no era óbice para estimar que el reconocimiento y el pago eran completos, porque se trataba de “simples errores aritméticos, desviaciones insignificantes o valoraciones divergentes de las efectuadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria”, que gozaban del mismo tratamiento que las declaraciones veraces. Sin embargo, debemos precisar que la LGT fue modificada con posterioridad y, mediante la Ley 34/2015, en concreto, el segundo párrafo del artículo 252¹⁰²⁷. De esta manera, según se desprende de la lectura de dicho párrafo, ha desaparecido el problema interpretativo que avanzaba ALONSO GALLO y el obligado tributario debe llevar a cabo la autoliquidación y el ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses y de los recargos.

Como señala DE LA MATA BARRANCO¹⁰²⁸, se exige que el sujeto aporte toda la documentación necesaria, que practique la autoliquidación correcta y que declare el hecho imponible que realmente ha tenido lugar. Añade que antes del 2012 no se requería de forma explícita que el pago fuese total, si bien esta era la opinión de la jurisprudencia mayoritaria. El segundo requisito es que se efectúe “en tiempo oportuno”, es decir, dentro de los plazos “preclusivos” que se refieren en el párrafo 1º del apartado 4. Retomando lo que decíamos antes, tales momentos preclusivos serían las denominadas “causas de bloqueo”, que cerrarían el paso a la virtualidad de la regularización. El primer momento sería que se hubiese notificado al deudor tributario la existencia de actuaciones de investigación o comprobación por parte de la Administración Tributaria correspondiente. En este caso, el examen ha de recaer sobre el tributo que iba a ser objeto de regularización, por lo que “si se trata de actuaciones de comprobación genéricas o referidas a ejercicios o tributos diferentes las mismas no tendrán efecto impeditivo alguno”. En su defecto, la segunda causa de bloqueo sería que por el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Comunidad Autónoma o de la entidad foral o local se presentase denuncia o querrela. En tercer lugar, el último de los hechos que impedirían la regularización con efectos de exención de la pena sería el inicio de actuaciones, por parte del Juez de instrucción o del Ministerio Fiscal, y que de ellas se derive el conocimiento formal de la iniciación de las diligencias por el deudor.

¹⁰²⁶ ALONSO GALLO, J., *op. cit.*, pp. 21 y 22.

¹⁰²⁷ Artículo 252 LGT, segundo párrafo: “La deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58 de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso. No obstante, cuando los tributos regularizados voluntariamente no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, el obligado tributario deberá presentar la declaración correspondiente, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido en la normativa tributaria”.

¹⁰²⁸ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal”, *cit.*, pp. 28-30.

Anota DE LA MATA BARRANCO que estos efectos también se producirán cuando se satisfagan por el sujeto obligado las deudas tributarias ya prescritas: en este caso se entremezclan los planos penal y administrativo, por lo que es preciso que deslindemos ambas nociones. En el ámbito penal, el delito fiscal no prescribe hasta los 5 años, o bien, hasta los 10 en los supuestos de tipos agravados. Sin embargo, las deudas tributarias prescriben como tales a los 4 años. Por tal motivo, para eludir la responsabilidad penal, el sujeto puede proceder al pago de deudas que ya no eran exigibles por la Administración, al encontrarse prescritas. En tales casos, si el ente público no aceptase el pago, DE LA MATA BARRANCO propone como solución su consignación judicial o notarial, a los efectos de beneficiarse de la regularización.

LAUNA ORIOL y MORUELO GÓMEZ¹⁰²⁹ cifran en tres los requisitos para que se considere regularizado un delito fiscal previamente consumado: i) que la autoliquidación o la declaración sean espontáneas, es decir, con anterioridad a que se tenga conocimiento de las circunstancias de bloqueo antedichas, sin que quepa admitir “una espontaneidad sobrevenida ligada al incumplimiento de los plazos del procedimiento de comprobación” por parte de la Administración. ii) Que el reconocimiento de la deuda tributaria sea completo, veraz, comprensivo de todos los elementos que hayan de figurar, sin omisiones relevantes, ni falsedades, incorrecciones o inexactitudes. iii) Que se dé un completo pago de la deuda tributaria, llevando a cabo “el ingreso efectivo de la misma”, de un modo inmediato. Si alguno de los requisitos es incumplido, no cabe hablar de un pleno retorno a la legalidad, sino que subsistiría el delito fiscal, sin perjuicio de que se puedan aplicar las atenuantes genéricas.

Resulta interesante la matización que introducen SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA¹⁰³⁰, quienes advierten que, aunque el precepto analizado alude al “reconocimiento y pago”, no existen motivos para identificar “pago” con “ingreso de la deuda tributaria”, puesto que “no son lo mismo”, y acuden al texto de la LGT para reforzar su argumentación. En su decir, si el legislador hubiese pretendido dicha asimilación, habría de estarse únicamente al artículo 60 LGT, que versa sobre el ingreso, y que se recoge dentro de la sección relativa al pago, en los artículos 60-65 LGT. Sin embargo, como no se efectúa dicha delimitación, entienden que es posible atender a los restantes métodos de pago, tales como la consignación de la deuda, según el artículo 64 LGT, o su aplazamiento o fraccionamiento, artículo 65 LGT; no obstante, excluyen de dicha posibilidad de pago la compensación, ya que es “un medio distinto del pago, propiamente dicho”. No obstante, discrepamos de la solución propuesta ya que, si recordamos el texto del artículo 252 LGT transcrito parcialmente *supra*, observamos que, al aludir a la regularización, la norma tributaria sí menciona de modo expreso el ingreso, por lo que dicho término es equiparado al pago. De este modo, aunque se lleve a cabo una metonimia –en este caso, al tomar la parte (el ingreso) por el todo (el pago)– hemos de admitir la equiparación terminológica, pese a su imprecisión, y, en todo caso, debemos afirmar que se requiere el ingreso efectivo.

Dichos autores también centran sus esfuerzos hermenéuticos en la nota de la “voluntariedad” del pago. Critican que, pese a tratarse de un comportamiento postdelictivo, se exijan en la regularización menos requisitos que en el desistimiento voluntario, por cuanto no se establece, de modo general, que tal conducta sea “espontánea”, sino que el legislador ha caído en el casuismo, lo que produce que queden

¹⁰²⁹ LAUNA ORIOL, C./MORUELO GÓMEZ, C., “Capítulo 29. El delito contra la Hacienda Pública”, en CAMACHO VIZCAÍNO, A. (dir.), *Tratado de Derecho Penal Económico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 1527 y 1528.

¹⁰³⁰ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./MERINO JARA, I., “Pasado, presente”, *cit.*, pp. 4 y 5.

fuera del texto legal numerosos supuestos que excluirían la regularización. Así las cosas, la exigencia de espontaneidad se ve relativizada, ya que el deudor puede tener conocimiento de la inminencia de la acusación, o de la realización de actividades de inspección, si bien, con anterioridad a su comunicación formal y, en consecuencia, apresurarse a regularizar. Ello puede ser especialmente relevante en el marco de estructuras organizadas, con diversas ramificaciones, que funcionen como “alarmas”. También reflejan que una querrela privada no es causa de bloqueo de la regularización, pese a que el deudor tenga, en dicho momento, evidente conocimiento de la atribución del delito.

FERRÉ OLIVÉ¹⁰³¹ aporta certeras observaciones. En lo concerniente al “reconocimiento”, subraya que mediante la manifestación de voluntad, “veraz”, han de rectificarse los datos inexactos. En cuanto a la virtualidad de la “regularización encubierta”, es decir, de aquella en que se lleva un simple ingreso extemporáneo a la Administración Tributaria, pero sin que se realice declaración alguna, arguye que con el tenor literal del precepto, desde el año 2012, es preciso un completo reconocimiento. De ahí que se requiera “una exposición clara y precisa de los datos necesarios para determinar la deuda tributaria”; en ausencia de tales elementos, la Administración carece de la información suficiente para saber si el pago es completo, o si se trata de un ingreso parcial, fundado en un elemento mendaz. En segundo lugar, el reconocimiento y el pago deben ser completos y plenos, sin que quepa un cumplimiento parcial que, a lo sumo, producirá efectos atenuatorios. Sobre la legitimación para presentar la declaración, sostiene que solo puede llevarla a cabo el “autor del hecho delictivo”, que era quien soportaba el deber incumplido y quien ejecutó las maniobras defraudatorias. Evidentemente, pueden hacerlo sus representantes si están autorizados para ello, pero, en todo caso, si desean cumplimentar la solicitud y pago terceras personas –incluso en el supuesto de que se trate de los inductores, cooperadores necesarios o cómplices–, habría que rechazar tal petición. De sus palabras podemos inferir que los concibe como actos personalísimos e indelegables. En cuanto a los aspectos formales de la declaración, es decir, si solo es posible mediante el recurso a los impresos oficiales de la Administración –liquidación complementaria–, o si, por el contrario, cabe cualquier medio informal, siempre y cuando concurren los requisitos precitados, sostiene que la doctrina mayoritaria, a la que se suma, aunque reconozca que la vía más idónea son los impresos oficiales, admite la regularización “aunque no se suscriban los documentos oficializados”. No obstante, en todo caso, ha de efectuarse por escrito, desechando la forma oral.

Otro aspecto que analiza FERRÉ OLIVÉ es el relativo al período de regularización, cuyo *dies a quo* se inicia desde la consumación del delito, y se prolonga hasta que concurre alguna de las causas de bloqueo, o con la prescripción del delito. En este caso, resultaba problemática la coordinación entre la prescripción del delito fiscal, cifrada en cinco años y la de la infracción administrativa –cuatro años–; en concreto, existían discordancias a propósito de la “regularización del quinto año”, ya que una línea de pensamiento entendía que, al no ser posible exigir la cantidad defraudada en vía administrativa, no se podía apreciar la existencia de defraudación tributaria desde el cuarto año, por lo que carecía de sentido la regularización. Frente a ello, con cita de la jurisprudencia del TS, aboga por la compatibilidad de ambos plazos, a la luz de la relevancia del bien jurídico tutelado por el ilícito penal, por lo que se mantiene la responsabilidad penal y no es posible acudir al perturbador concepto de “atipicidad

¹⁰³¹ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 306-308, 316-318.

sobrevenida”. Ante la subsistencia de la responsabilidad citada, se mantiene la posibilidad de regularizar.

Por su parte, CHOCLÁN MONTALVO¹⁰³² es crítico con la configuración de la regularización penal, ya que, si se sitúa el núcleo del injusto en el desvalor de acción –la elusión tributaria por medio de una maniobra de ocultación–, su reverso no es el pago de la deuda, sino “la floración de una situación tributaria oculta”, y entiende que con ello bastaba “para entender producido el *actus contrarius*, pues la declaración sin pago no es delito”. En su opinión, el impago no fundamenta el injusto penal, por lo que si no basta el impago para entender cometido el injusto, no debe exigirse el pago para exonerar de pena. Apostilla que se ha materializado un concepto de regularización que difiere del administrativo, como se puede observar en el artículo 179.3¹⁰³³ LGT, en el que, a su juicio, se concibe como “el simple afloramiento espontáneo y extemporáneo de bases tributarias ocultas”, y estima que no había razón para esta distinta comprensión, ya que “la pretendida autonomía” del Derecho Penal tributario no es real, por lo que no hay motivo dogmático para que en la regularización administrativa sea suficiente la rectificación de la declaración, mientras que en la penal sea preciso el pago efectivo. Todo lo cual le lleva a afirmar que, tras la reforma de la LO 7/2012, “no existe una correspondencia entre el injusto y su regularización, exigiéndose del sujeto activo un comportamiento que va mucho más allá del *actus contrarius*”. Pese a ello, sigue manteniendo que la “suficiencia” para la regularización de una declaración veraz “es coherente con la razón de punición del delito fiscal y su naturaleza como delito socioeconómico”. Parte de una concepción institucional del bien jurídico y concluye que en este delito no se produce su lesión, sino una puesta en peligro, defiende que se trata de un delito esencialmente omisivo, en el que la norma impone un deber de actuar y que, por ende, no cabe agregar un comportamiento adicional –el pago– al que “es suficiente para cumplir el mandato de la norma de determinación cuyo incumplimiento se sanciona con una pena”. Así, aboga por que la regularización tenga un mismo contenido en los órdenes administrativo y penal.

A propósito de las “causas de bloqueo”, podemos seguir en su exposición a QUERALT JIMÉNEZ¹⁰³⁴. Para dicho autor, el límite temporal a la regularización con efectos exoneradores se fija en el inicio de la inspección administrativa o en el de ciertas actuaciones judiciales. Por lo que hace a las actuaciones de naturaleza administrativa, deben ser de naturaleza inspectora, y han de versar únicamente sobre la deuda que se pretenda regularizar, si bien, se pregunta QUERALT JIMÉNEZ la idoneidad de establecer como momento preclusivo la comunicación al interesado de las diligencias inspectoras, y se cuestiona que si la Administración Tributaria ha de dar traslado al Ministerio Fiscal o al órgano instructor competente, cómo no se van a atribuir efectos liberadores a la regularización efectuada con anterioridad al inicio de las actuaciones judiciales. Añade que para que se pase el tanto de culpa al Ministerio Público no es suficiente con que se supere la cuantía de 120000 euros –que reputa un mero elemento del tipo–, sino que es preciso que se aprecie indiciariamente el dolo, si bien, para verificar este elemento tendría como medios la aceptación de la liquidación paralela o, en todo

¹⁰³² CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 319-323.

¹⁰³³ Artículo 179.3 LGT: “3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas. Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.”

¹⁰³⁴ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal...*, cit., pp. 823-826.

caso, el abono de la regularización, por lo que reputa como “problemático” el referido límite legal. De un modo más detallado CHOCLÁN MONTALVO¹⁰³⁵ puntualiza que en el supuesto del inicio del procedimiento de comprobación se requiere el acuerdo del órgano competente para su inicio –que será notificado al interesado, o mediante su personación–, y que tal comunicación habrá de contener: i) el procedimiento que se inicia, ii) su concreto objeto, de modo preciso y concreto, las obligaciones tributarias o sus elementos, períodos impositivos o de liquidación y ámbito temporal. iii) El requerimiento que se remite al obligado y, en su caso, plazo para su contestación o cumplimiento. iv) El efecto interruptivo del plazo legal de la prescripción y v) si hubiese lugar a ello, la propuesta de resolución o liquidación, si es que la Administración competente dispone de la información necesaria para ello.

En cuanto a las actuaciones judiciales, QUERALT JIMÉNEZ realiza una serie de observaciones: pese al tenor del artículo 305.4 CP, no es suficiente con la mera presentación de la denuncia o de la querrela por el “*Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate*”, sino que, según el artículo 118 LECRIM, han de ser puestas en conocimiento del sujeto interesado “de modo formal”, por lo que el instructor ha de “ponderar indiciadamente la calificación que se le presenta”, dado que lo que determina el momento de bloqueo del período hábil de la regularización no es la interposición de la denuncia o querrela, sino la comunicación formal de su admisión; una comprensión contraria llevaría a la ruptura del “equilibrio procesal” entre la víctima y el presunto defraudador. De especial relevancia es la crítica que realiza a la consideración que deben tener las actuaciones del Ministerio Fiscal: puesto que en el sistema procesal español la instrucción compete a los jueces, que se pretenda atribuir a las diligencias de investigación de aquél el carácter inhabilitador de la regularización “supone un grave error sistemático, amén de una grave quiebra de garantías del presunto sujeto activo del eventual delito”, y supone conferir al Ministerio Público un poder del que carece. Por tales razones estima que solo las diligencias judiciales formales, notificadas al interesado, constituyen el límite temporal de la regularización. No obstante, finaliza QUERALT JIMÉNEZ su análisis observando que el casuismo seguido por el legislador le ha llevado a obviar el supuesto de que la denuncia o querrela se interponga por un particular, supuesto cada vez más usual. En tales circunstancias propone como solución “más plausible”, en consonancia con lo referido hasta ese momento, que “el límite de la regularización es el momento en que se notifica al interesado la imputación judicial derivada de las diligencias regularmente instruidas en su contra, se hayan iniciado por la denuncia o querrela de quien fuere”.

Pese a que se puedan compartir, en cuanto al fondo, las ideas de QUERALT JIMÉNEZ sobre la eficacia bloqueadora de las citaciones del Ministerio Fiscal, toda vez que es el juez quien dirige la instrucción y quien puede determinar el *status* procesal de “investigado” –no así las meras diligencias “informativas” que lleve a cabo el Ministerio Público–, y pese a que resulte incongruente la equiparación entre la citación fiscal y la judicial, lo cierto es que la jurisprudencia de la Sala 2ª no ha mostrado resquicio alguno, y entiende que la regularización deja de ser causa de exoneración desde que se produce tal comunicación. Podemos observar un claro ejemplo en la STS 746/2018, en la que el recurrente se amparaba en la ausencia de precisión en la comunicación de la Fiscalía, en la que no se consignaba ni el impuesto concreto, ni el ejercicio, ni el concepto impositivo, ni si era en su condición de particular o como representante o socio de una persona

¹⁰³⁵ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., p. 325.

jurídica, por lo que acentuaba el carácter “ambivalente” o “equivoco” de la citación, a la que tildaba de “genérica”. Frente a tales argumentos, el FD 3º de la citada resolución se centra en el carácter “espontáneo” de la regularización¹⁰³⁶.

Otro efecto al que debemos prestar atención es a la ausencia de castigo por “*las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria*”. En este caso, de una primera lectura se desprende que nos hallamos ante un corolario de la regularización realizada dentro del plazo establecido al efecto, en cuya virtud quedarían sin sanción los posibles delitos que se encontrarían en relación de concurso medial con la defraudación consumada –por tanto, en conexión directa con la dinámica comisiva defraudadora– y, *a posteriori*, subsanada mediante la regularización. MUÑOZ CONDE¹⁰³⁷ se muestra restrictivo en cuanto al alcance que ha de darse a esta posibilidad, y asevera que solo cabe su admisión “en la medida en que dichas falsedades carezcan de autonomía punitiva y tengan relación con los delitos contra la Hacienda Pública o la Seguridad Social”. Por ello reduce a dos los tipos de falsedades que pueden quedar exentas de pena, regularización mediante, a saber: las contables del artículo 310 CP y las que se cometen en documento privado, subsumibles en el artículo 395 CP, y que solo son punibles en la medida en que pueden producir un perjuicio. Opina que un entendimiento distinto es “realmente excesivo y una auténtica contradicción con el régimen general de las falsedades documentales y su relación concursal con otros delitos, especialmente las estafas y demás defraudaciones patrimoniales”. En el mismo sentido, DE LA MATA BARRANCO¹⁰³⁸ cita como ejemplo de falsedad que no sería impune la del artículo 258 CP, en relación con la frustración de la ejecución, al igual que “otras falsedades que nada tengan que ver con la defraudación”.

En análogos términos se ha pronunciado MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁰³⁹, quien parte de que históricamente ha existido una polémica a propósito de qué relación concursal se daba entre el tipo de defraudación tributaria y las falsedades instrumentales que se llevaban a cabo para cometer el fraude; debate que encontró su solución legislativa con la LO 6/1995, al introducir la causa de anulación de la pena estudiada, puesto que, de una interpretación *a sensu contrario* de tales normas infiere que “se deriva la necesidad de tener que admitir la presencia de un concurso de delitos entre la defraudación tributaria

¹⁰³⁶ FD 3º de la STS 746/2018: “*El contribuyente poco escrupuloso se vería invitado a defraudar en la confianza de que si su maniobra es detectada, mantendrá la posibilidad de eludir la pena abonando lo adeudado cuando la citación que le alerta de ello no ha sido lo suficientemente precisa; en muchas ocasiones porque todavía no puede serlo.*

Si la investigación que determina la citación del supuesto responsable se refiere precisamente a la conducta constitutiva de la defraudación y el acusado es notificado se produce el efecto de bloqueo automático; aunque la citación no sea totalmente precisa o no esté detallada en todos sus términos. No cabe refugiarse en una ignorancia deliberada, por utilizar una fórmula con raigambre en la penalística: prefiero no enterarme de por qué hechos concretos me citan. Con esa citación el recurrente, lógicamente conocedor de sus actuaciones previas, había de deducir de forma segura que solo a esos hechos podía referirse. Será por tanto más ignorancia fingida que ignorancia deliberada.

Hipotetizando: si la investigación abierta en fiscalía se hubiese referido a otras defraudaciones a la Hacienda, delictivas o no, y el recurrente hubiese regularizado esta otra deuda aún no descubierta, cabría tener por regularizada con esta eficacia despenalizadora (¡o destipificadora!) la defraudación neutralizada. Aunque lo hubiese hecho en el convencimiento equivocado de que había sido descubierto el fraude. Sería, si se quiere, una regularización por rebote, pero válida, es decir con eficacia exculpante.

Pero si la investigación apuntaba precisa y derechamente a esa deuda y el recurrente había de intuirlo necesariamente, no le es dable escudarse en la débil y formal excusa de que en abstracto podría hacer referencia a otros impuestos, otros sujetos pasivos, u otros ejercicios. En abstracto sí; pero en concreto tenía que ser consciente de que solo a esos podía referirse. Y a esos se refería”.

¹⁰³⁷ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal...*, cit., p. 951.

¹⁰³⁸ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal”, cit., p. 32.

¹⁰³⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito”, cit., pp. 64 y 65.

y las falsedades instrumentales llevadas a cabo para lograr aquélla”. (Del mismo modo, al hilo del análisis concursal, afirma que entre el delito contable –del artículo 310 CP– y la defraudación tributaria se da un concurso aparente de normas, a resolver mediante el principio de consunción cuando para la comisión de este último se hubiese cometido alguna de las infracciones contables que se definen en el artículo 310 CP). Retomando nuevamente las falsedades instrumentales, comenta que la expresión “*posibles irregularidades contables*” se refiere a los supuestos del citado delito contable, mientras que con la fórmula “*otras falsedades instrumentales*”, semeja que el legislador ha pretendido incluir “toda clase de delitos de falsedad tipificados en nuestro CP”, si bien, se introduce como elemento delimitador que “debe ser acreditado su carácter “instrumental” para la futura realización del delito de defraudación tributaria”. No obstante, pone de relieve que semejante extensión ha sido objeto de críticas tanto dogmáticas como político-criminales. También destaca que¹⁰⁴⁰ si la causa de levantamiento de pena se extiende de modo expreso a las falsedades instrumentales que se han llevado a cabo para ejecutar un fraude tributario, ello es debido a que la norma presupone que su punibilidad ya ha surgido, por lo que detentarían “plena autonomía” con relación al delito fin, y que si no existiese tal causa de supresión se daría una situación de concurso real con el tipo del artículo 305 CP.

Tales postulados son seguidos por BLANCO CORDERO¹⁰⁴¹, quien agrega que, con la redacción del CP, en principio, se englobarían todos los delitos de falsedad, pero estos han de tener un carácter instrumental para la futura realización del fraude tributario. Por ello, “la liberación de la pena no se proyecta sobre las falsedades perpetradas con posterioridad a la ejecución del delito de defraudación tributaria (p. ej. para encubrir el hecho), aunque tales falsedades se hayan cometido con anterioridad a la regularización de la situación tributaria”. Aclara que dichas falsedades tienen plena autonomía con relación al delito fin y que si la norma levanta la pena que recaía sobre ellas es debido a que “hay una punibilidad ya nacida que hay que anular, o sea, la del delito de falsedad”.

Opina BELÉN LINARES¹⁰⁴² que en esta extensión de efectos de la impunidad que se recoge para las falsedades e irregularidades contables, de carácter instrumental, se produce una alteración del *nomen iuris*, y que se pasa de una “exención de la responsabilidad penal” a una “causa de no persecución”. Esta línea de pensamiento es compartida y desarrollada por FERRÉ OLIVÉ¹⁰⁴³, para quien la LO 7/2012 ha operado una verdadera modificación en la naturaleza jurídica de esta figura, porque se ha transitado de una excusa absolutoria (o un supuesto de levantamiento de pena) a una causa de perseguibilidad. Así las cosas, con anterioridad se consideraba que no era precisa su persecución, ya que se trataba de “infracciones menores y conexas”, que eran “comportamientos instrumentales”, que formaban parte de las conductas defraudatorias y que, por tanto, razones de política criminal indicaban que existía una menor necesidad de pena, como lo corroboraba el hecho de que el sujeto hubiese regularizado su situación. Este cambio de naturaleza jurídica ha sido rechazado por un sector doctrinal, que entiende que tales delitos mediales “condicionan más la punibilidad que la perseguibilidad”, por lo que continuarían detentando naturaleza penal sustantiva y no procedimental. Frente a ello, FERRÉ OLIVÉ arguye que “los presupuestos procesales que condicionan la perseguibilidad del delito también forman parte de la punibilidad”, desde una “concepción tripartita de la punibilidad”, en la que se incluirían las condiciones de

¹⁰⁴⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., p. 693.

¹⁰⁴¹ BLANCO CORDERO, I., “Delitos contraj”, cit., pp. 32 y 33.

¹⁰⁴² BELÉN LINARES, M., *El delito...*, cit., p. 354.

¹⁰⁴³ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 323-327.

perseguibilidad, por lo que concluye que se trata del “mismo eslabón sistemático”, pese a que se ofrezca una fundamentación distinta. De este modo, lo concibe como un “impedimento de perseguibilidad”. Indica también la íntima conexión entre el delito contable y el de defraudación tributaria, ya que aquél es un “acto preparatorio punible” de este último, puesto que es una conducta preparatoria preordenada a tal fraude.

Efectúa FERRÉ OLIVÉ una distinción dentro de los documentos falsos, que ha de ser traída a colación. En primer lugar cabe hablar de la declaración falsa que es incorporada a un documento que se destina a “incorporarse a un expediente oficial”, es decir, el caso de los “documentos recepticios”, que define como “documentos privados que se convierten en públicos al incorporarse a un expediente administrativo”. Estos supuestos entrarían en el concepto de falsedades ideológicas cometidas por particulares, que no son punibles en el Derecho español, por lo que ha de predicarse la exclusión de responsabilidad penal por ellas. En segundo lugar estarían las “falsedades materiales” que acompañan al fraude tributario, tales como documentos o facturas falsas, “que contribuyen a dar credibilidad de la defraudación ante un posible control o inspección”. En este supuesto, y frente a la interpretación restrictiva patrocinada por MUÑOZ CONDE que hemos mencionado *supra*, considera FERRÉ OLIVÉ que su punibilidad debe ser “autónoma e independiente” de la defraudación que se ha cometido, por lo que podrían entrar en concurso con ella, ya que, en otro caso, “la previsión de exoneración de pena carecería de sentido”.

En nuestro caso entendemos que son predicables los mismos argumentos que hemos esbozado en cuanto a la naturaleza jurídica de la regularización tributaria. Puesto que se trata de una extensión de los efectos de aquélla, también en este caso nos hallamos ante una causa de levantamiento de pena de una punibilidad que ya había nacido. Por lo tanto, cabe entender que las falsedades ya se consumaron, y que la exclusión de la pena obedece a razones de política criminal y tributaria. De ahí que, compartiendo fundamento y concepto, y tratándose de una extensión o efecto reflejo de la regularización tributaria realizada dentro del plazo preclusivo, participen de la misma naturaleza que su causa y hayan de ser reputadas como causas de supresión o levantamiento de pena. Por tal motivo la ley indica que la regularización “impedirá que se le persiga”, porque su punibilidad ha resultado excluida y, en consecuencia, no habrá lugar a su sanción.

Un último aspecto que debemos anotar a propósito de la regularización tributaria es la especialidad que se contiene en la Disposición Final 5ª del CP, que consagra: “*La disposición adicional segunda de la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, quedará modificada en los siguientes términos: «La exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los artículos 305, apartado 4; 307, apartado 3, y 308, apartado 4, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos.»*”. En la exégesis de esta disposición resultan reveladoras y asumibles las palabras de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁰⁴⁴, que la califica como “insólita”, puesto que la regularización de lo que, objetivamente, no puede ser más que una infracción administrativa –al no superar el umbral mínimo de la figura delictiva–, “lleva aparejada la eliminación de pena de toda clase de falsedades”. De igual parecer es FERRÉ OLIVÉ¹⁰⁴⁵, quien observa que implica despenalizar las falsedades documentales y los delitos contables cuando el sujeto aún no ha cometido el delito fiscal, sino una mera infracción administrativa. Apunta que se puede justificar esta medida en que no reciba un

¹⁰⁴⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., p. 699.

¹⁰⁴⁵ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 327 y 328.

trato más favorable quien comete un delito que el que incurre en una infracción tributaria –administrativa–, pero, a renglón seguido, se muestra crítico y comparte las objeciones doctrinales a esta solución, puesto que el hecho de que una regularización administrativa exonere de responsabilidad penal a determinadas conductas es “difícilmente sostenible” desde una perspectiva dogmática; además, añade que tal exención de pena por la falsedad no impide que recaigan sobre tales conductas las correspondientes sanciones administrativas.

3.3.- *La cuota defraudada*

Al tratarse de un delito que establece un umbral mínimo, 120000 euros, a partir del cual se comete la conducta delictiva, ha habido discrepancias doctrinales a propósito de la naturaleza jurídica de este elemento, en esencia, se ha debatido si nos hallamos ante un elemento típico, el resultado, o si, por el contrario, se trata de una circunstancia objetiva de punibilidad. Las consecuencias de adoptar una u otra construcción teórica no son irrelevantes, puesto que tiene repercusión en la propia sanción de la conducta, o en lo tocante a la esfera subjetiva, pudiendo desempeñar un papel distinto el error. En segundo lugar, dentro de este subapartado, se analizará la forma de computar esta cantidad, según los criterios que suministra el propio artículo 305 CP.

3.3.1.- *Naturaleza jurídica*

Sobre este particular podemos partir de la sintética explicación que da BAJO FERNÁNDEZ¹⁰⁴⁶, que alude al “perjuicio” a la Hacienda Pública, y destaca que no solamente sirve como límite o frontera entre la infracción administrativa y el delito sino que, además, la cantidad defraudada es un criterio a tener en cuenta a la hora de calibrar la multa que se ha de imponer –del tanto al séxtuplo–. Sin embargo, en lo concerniente a su naturaleza jurídica, resume la controversia e indica que mientras un grupo de autores defiende que el perjuicio irrogado es una condición objetiva de punibilidad que, en consecuencia, no ha de ser abarcado por el dolo del autor, e imposibilitaría la apreciación de formas imperfectas de ejecución, otro sector doctrinal, en el que se incluye, sostiene que se trata de un elemento del tipo, con todas las condiciones inherentes a dicha condición: debe ser abarcado por el dolo del defraudador, puesto que “ni el perjuicio es una condición ni puede negarse que es consecuencia causal del comportamiento realizado”. Esta polémica doctrinal tiene, como hemos adelantado de modo telegráfico, implicaciones en sede de error, porque si se entiende que es un elemento del tipo, el error invencible sobre la cuantía excluirá *ex* artículo 14 CP, “de modo automático”, el dolo, puesto que el autor no habría tenido conocimiento de un elemento del tipo. Si el error es vencible, quedará impune la defraudación tributaria, al no preverse sanción para el comportamiento imprudente. Por el contrario, si se comprende que es una condición objetiva de punibilidad, independiente del dolo, no se excluiría de modo automático la relevancia del error. Añade BAJO que esta controversia ha trascendido del plano doctrinal al jurisprudencial.

Debemos analizar, en primer lugar, cuáles han sido los principales argumentos que han aducido los que, con BAJO FERNÁNDEZ, estiman que nos hallamos ante un

¹⁰⁴⁶ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contraj” , *cit.*, pp. 29-31.

elemento del tipo. Por su carácter escueto, podemos iniciar el repaso doctrinal de este grupo con BOIX REIG¹⁰⁴⁷, quien se muestra tajante y afirma que no puede tratarse de una condición objetiva de punibilidad, ya que “ni se trata de un hecho futuro e incierto, ni la cuantía defraudada a Hacienda se encuentra causalmente desvinculada de su conducta”, por lo que se comprende en el dolo la voluntad de defraudar precisamente esa cuantía. En análogos términos se ha pronunciado ALONSO GALLO¹⁰⁴⁸, quien toma como referentes tales premisas y observa que las características esenciales de las condiciones objetivas de punibilidad, a saber, su carácter “puramente objetivo” y su “desvinculación de la conducta típica”, no se dan en el caso de la cuantía de la defraudación y, en aplicación del principio de culpabilidad, ha de sostenerse que la cuantía debe estar abarcada por el dolo del autor, siquiera a título eventual. Añade un argumento que tilda de novedoso, por cuanto indica que “no ha sido aducido”, y que hace referencia a que si se considera que una cuota con una cuantía superior a 120000 euros es una mera condición objetiva de punibilidad, forzosamente ha de concluirse que “todos los impagos intencionados (o colaboraciones en ellos) de deudas tributarias son penalmente típicos y antijurídicos, aunque sean de una cuantía insignificante”, por lo que toda ausencia de pago dolosa es una conducta típica y antijurídica de delito fiscal, que no se sanciona con una pena por un “mero criterio político-criminal de oportunidad”, conclusión que tacha de “absurda”. Sigue a CHICO DE LA CÁMARA y su análisis de la STC 120/2005, en la que se afirma que¹⁰⁴⁹ el resultado típico –el perjuicio– ha de estar directamente ligado al dolo de la defraudación, que le lleva a concluir que “«*nuestro Tribunal Constitucional zanja dicha cuestión posicionándose a favor*» de que la cuantía defraudada es un elemento del tipo”.

Para MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁰⁵⁰, es mayoritario el sector doctrinal que patrocina esta solución, que entiende el perjuicio como “una característica del resultado típico”, que debe abarcarse por el dolo del autor, aun eventual, y apostilla que es suficiente con que el autor conozca, en el momento de ejecución de la defraudación, “simplemente la ocultación o falsificación de los *fundamentos o presupuestos del hecho imponible*, sabedor de que ello comportará ineluctablemente un perjuicio patrimonial para la Hacienda”. Pese a ello, tacha la discrepancia doctrinal de “puramente nominal”, puesto que los autores que estiman que nos hallamos en presencia de una condición objetiva de punibilidad no extraen, “inconsecuentemente”, la conclusión que en materia de error “obligaría a imputar forzosamente al sujeto activo el “quantum” de perjuicio ocasionado con error invencible con tal de que el perjuicio millonario se vinculase causalmente a una acción defraudatoria de ínfima cuantía”. Sorprende a MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ que¹⁰⁵¹ el Preámbulo de la LO 7/2012¹⁰⁵² haya tomado partido y haya terciado en la polémica subrayando que los límites cuantitativos de estas figuras delictivas son condiciones objetivas de punibilidad, pero anota la imprecisión en que incurre dicho texto, ya que “de forma contradictoria con ello se alude a las cuotas defraudadas como parte del ‘desvalor del resultado’”. Confusión del Preámbulo que también es resaltada por

¹⁰⁴⁷ BOIX REIG, F.J., “Aspectos de la nueva” , *cit.*, p. 6.

¹⁰⁴⁸ ALONSO GALLO, J., *op. cit.*, p. 25. (Cursivas en el original).

¹⁰⁴⁹ Dentro del FJ 5º de la STC 120/2005 se dice: “*Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello*”.

¹⁰⁵⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito” , *cit.*, p. 60. (Cursivas en el original).

¹⁰⁵¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, p. 677.

¹⁰⁵² El número IV del Preámbulo de la LO 7/2012 reza: “*En cuanto a los delitos contra la Seguridad Social, se reforma el artículo 307 del Código Penal a los efectos de reducir a cincuenta mil euros la cuantía que establece el tipo delictivo como condición objetiva de punibilidad [...]*”.

DE LA MATA BARRANCO¹⁰⁵³, que afirma categóricamente que la cuantía es “un elemento típico, no una condición de penalidad”, y que es suficiente, en lo tocante al dolo, con que el defraudador “conozca y asuma que de su conducta se deriva un perjuicio”.

De idéntico parecer es QUERALT JIMÉNEZ¹⁰⁵⁴, quien enuncia dos razones que le llevan a rechazar que el resultado sea una condición objetiva de punibilidad: no se aportan argumentos “bastantes” que justifiquen que la cuantía no haya de quedar abarcada por el dolo y “si se trata de una defraudación, no parece compatible considerar la existencia de tal condición”. También tiene encaje en este sector AYALA GÓMEZ¹⁰⁵⁵, que defiende que el delito de fraude fiscal es un tipo de resultado, de donde extrae que la cuota defraudada “constituye un elemento de la tipicidad objetiva”, lo que justifica subrayando que el injusto “incorpora como expresión de la lesión del bien jurídico el resultado consistente en dejar de ingresar una cantidad superior a los 120.000 euros”, y dicho resultado debe ser causado por la conducta del defraudador y ha de ser objetivamente imputable a ella. Comparte esta tesis FERNÁNDEZ BERMEJO¹⁰⁵⁶ cuando alude a que el delito fiscal, como particularidad propia, “se construye sobre la base de un comportamiento ya ilícito en el ordenamiento antes de su criminalización”, y que en él la conducta típica exige que la cuota defraudada supere los 120000 euros, por lo que “dicho resultado se erige en elemento objetivo del tipo”.

De la misma línea de pensamiento participa ZUGALDÍA ESPINAR¹⁰⁵⁷, que sostiene, de modo escueto, que nos hallamos ante un elemento del tipo objetivo, que ha de ser abarcado por el dolo, aunque es suficiente el dolo eventual, caracterizado porque el sujeto “tenga conocimiento de que está defraudando una cuantía elevada –captación de la trascendencia del hecho–”. Asimismo se adscribe a este sector GARCÍA NOVOA¹⁰⁵⁸, quien escribe que si se concibe el delito fiscal como un delito de resultado, “parece más respetuoso con el principio de culpabilidad defender que la cuantía defraudada resulte abarcada por el dolo del sujeto”, y ello también en el caso del dolo eventual. No obstante, dicho autor apostilla que la jurisprudencia de la Sala 2ª del TS ha sido “claramente vacilante”, si bien prevalece la que sostiene que se trata de un elemento del tipo. A semejantes conclusiones llega BELÉN LINARES¹⁰⁵⁹ cuando defiende que el límite cuantitativo es “una característica del resultado material exigido por el tipo”, sin que se pueda hacer depender la punición de la conducta de la mera producción de un resultado que únicamente esté vinculado de forma causal con el comportamiento del autor, y que prescinda de su culpabilidad. Sin embargo, puntualiza que ello no significa que el dolo del sujeto activo haya de abarcar con exactitud la concreta cifra defraudada. Postulados que también asume COLINA RAMÍREZ¹⁰⁶⁰, que agrega que el autor debe conocer la cuantía “o por lo menos representársela, además de asumir el riesgo de que puede llegar a superarla”, por lo que confirma la posibilidad de apreciar el dolo eventual. BAZA DE LA FUENTE¹⁰⁶¹ suma otro argumento cuando adjetiva como “peligrosa” la idea de que se trata de una condición objetiva de punibilidad, si da pie a entender que estamos ante “delitos de peligro que llevan a sancionar el simple incumplimiento o deber formal de

¹⁰⁵³ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal”, *cit.*, p. 21.

¹⁰⁵⁴ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal Español...*, *cit.*, p. 817.

¹⁰⁵⁵ AYALA GÓMEZ, I., *op. cit.*, p. 134.

¹⁰⁵⁶ FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “Algunas cuestiones”, *cit.*, p. 202.

¹⁰⁵⁷ ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., “Lección 20. Delitos contraj”, *cit.*, p. 271.

¹⁰⁵⁸ GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, p. 55.

¹⁰⁵⁹ BELÉN LINARES, M., *El delito...*, *cit.*, pp. 155 y 156.

¹⁰⁶⁰ COLINA RAMÍREZ, E.I., *op. cit.*, p. 295.

¹⁰⁶¹ BAZA DE LA FUENTE, M.L., *op. cit.*, p. 251.

declarar”, y considera “más acertado”, desde los principios de intervención mínima y del bien jurídico, requerir que se produzca el perjuicio patrimonial abarcado por el dolo.

Después de apuntar algunos de los principales argumentos que se han suministrado por quienes proclaman su naturaleza como elemento típico, en segundo término debemos centrar nuestra atención en aquellos autores que propugnan que nos hallamos ante una condición objetiva de punibilidad. Este grupo también está representado por una pluralidad de autorizadas voces. Podemos iniciar nuestro estudio citando a MUÑOZ CONDE¹⁰⁶² quien, con anterioridad al CP de 1995, ya ponía de manifiesto que el tipo del antiguo artículo 349 CP reunía una serie de especialidades, puesto que su supuesto de hecho estaba caracterizado con una serie de elementos normativos, “salvo los que se refieren a la cuantía concreta que diferencia el delito de la simple contravención administrativa”, en cuyo caso defendía que se trataba de una condición objetiva de punibilidad. A idéntica conclusión llegaba DE VICENTE MARTÍNEZ¹⁰⁶³, que ponía el énfasis en que su consideración como elemento del tipo llevaba a “numerosos problemas”, entre los que destacaba que sería “muy difícil incriminar al sujeto activo”, puesto que alegraría desconocimiento de la cuantía exacta en la mayor parte de los supuestos, mientras que si se reputaba como condición objetiva de punibilidad, “no habrá problema alguno entre el juego infracción administrativa e infracción penal”. Pese a ello, matizaba que el criterio cuantitativo no era el adecuado para deslindar las infracciones administrativas de las penales, si bien, ello era un aspecto de política criminal, por lo que, a la luz del criterio vigente en el CP anterior, la cuantía habría de considerarse como una condición objetiva de punibilidad, lo que le llevaba a concluir que no debía ser abarcada por el dolo y que, en consecuencia, un error sobre ella resultaba irrelevante.

También se mostraba partidario de esta línea argumental BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE¹⁰⁶⁴, quien indicaba que un sector “muy significativo” de la doctrina española compartía este parecer, y que, por ende, el tipo subjetivo únicamente precisaba que el sujeto conociese que estaba cometiendo una defraudación a la Hacienda Pública, por lo que no sería necesaria la prueba del conocimiento atinente a dicho monto. Como corolario, no cabrían las formas imperfectas de ejecución. Enumeraba dicho autor cuatro argumentos favorables a su posición: i) resultaba más acorde con el contenido del bien jurídico y con su carácter de no individual, siendo la clave el perjuicio, ya que el límite cuantitativo es “un criterio estrictamente político-criminal”. ii) Casaba mejor con la tesis que sostenía que entre el Derecho Administrativo sancionador y el Derecho Penal existe una diferencia cuantitativa, así como con el principio de unidad del ordenamiento jurídico. iii) En cuanto a sus consecuencias político-criminales, ya que, al negarse las formas imperfectas de ejecución, “cobran sentido” los tipos del artículo 350 del CP anterior –en que se consagraba el delito contable, actual artículo 310 CP–. iv) Si el dolo había de abarcar la concreta cantidad defraudada, surgían dificultades a la hora de precisar esta cifra, dado que podía suceder que no se supiese “hasta un momento muy posterior a la consumación”.

Por lo que concierne al texto punitivo de la Democracia, MUÑOZ CONDE¹⁰⁶⁵ mantiene su postura y refiere que el *resultado* del delito exige “la producción de un perjuicio”, lo que se verifica desde el momento en que se elude el pago, se obtiene la

¹⁰⁶² MUÑOZ CONDE, F., “El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código penal”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 39, Fasc/Mes 2, 1986, p. 382.

¹⁰⁶³ DE VICENTE MARTÍNEZ, R., “Delito fiscal”, *cit.*, pp. 876-879.

¹⁰⁶⁴ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., *op. cit.*, p. 76.

¹⁰⁶⁵ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal...*, *cit.*, pp. 945 y 946. (Cursivas en el original).

devolución indebida o se disfruta de un beneficio fiscal igualmente indebido; no obstante, su penalidad queda condicionada a que se alcance una determinada cuantía, 120000 euros, por lo que es una “*condición objetiva de penalidad*”, que traza la frontera con el ilícito administrativo. Dicho monto no ha de ser abarcado por el dolo del defraudador, ya que “son sólo razones de conveniencia política las que inciden en que se fije una cantidad u otra para diferenciar el delito de la simple infracción administrativa”. BACIGALUPO ZAPATER¹⁰⁶⁶ también se adscribe a este sector y manifiesta que si la cuantía defraudada es superior a la fijada en el tipo se produce “la concurrencia de la *condición objetiva de punibilidad*”. De modo prácticamente análogo, MESTRE DELGADO¹⁰⁶⁷ aprecia que, “como condición objetiva de punibilidad”, el tipo del artículo 305.1 CP requiere que la cuantía exceda de 120000 euros; no obstante, llama la atención que dicho autor admite que se trata de un delito de resultado, en el que caben las formas imperfectas de ejecución, aunque matiza que la tentativa inacabada “es de infrecuente aparición”. Otro autor que podemos incluir en este grupo es BUSTOS RUBIO¹⁰⁶⁸, que cita como ejemplo de condición objetiva de punibilidad la cuantía defraudada, ya que, a su juicio, su función es delimitar los ilícitos penal y administrativo. Anota que ha de atenderse a la redacción típica, ya que “(n) o en vano estos tipos penales emplean la fórmula: “*siempre que la cuantía exceda*”, supeditando la punibilidad del hecho (que no la tipicidad) a que se superen tales cantidades”; además, al comentar¹⁰⁶⁹ la reforma operada por la LO 1/2019, de 20 de febrero, menciona que en los delitos contra la Hacienda Pública de la Unión Europea –artículo 305.3 CP– y de fraude de subvenciones –artículo 308 CP–, se han modificado las cuantías establecidas, que también califica como condiciones objetivas de punibilidad.

Por su parte, comparte tal tesis FERRÉ OLIVÉ¹⁰⁷⁰, que subraya que si se exige que la cuantía defraudada ha de ser abarcada por el dolo, en el caso del dolo directo, sería preciso el exacto conocimiento del obligado tributario, lo que conduciría a “innumerables casos de error”, caracterizados como errores de tipo vencibles, lo que, unido a la ausencia de la tipificación imprudente en el delito de defraudación tributaria, llevaría “normalmente” a su impunidad, razón por la cual los defensores de su conceptualización como elemento del tipo entienden suficiente el dolo eventual. En cuanto al sector doctrinal al que se suma, valora FERRÉ OLIVÉ que no se dan “diferencias sustanciales en la ilicitud del delito y la infracción administrativa”, por lo que la distinción no se halla en el mayor o menor contenido de ilicitud entre ambas conductas, “sino en argumentos político criminales que escapan al injusto y se ubican en la punibilidad”. A su entender, esta línea argumental permite explicar los “constantemente cambios” que experimentan las cuantías en los preceptos estudiados, lo que “no obedece a cambios sustanciales en la afectación a bienes jurídicos, sino a objetivos políticos”. En este sentido, se producen los dos fenómenos: incrementar el umbral para limitar la respuesta punitiva a los casos más graves, o bien, reducirlos para aumentar la intervención penal, como ha sucedido en los delitos contra la Seguridad Social. Resuelve tajante que “un requisito tan maleable no puede responder a criterios penales sustantivos de rigurosa envergadura, sino a pautas de oportunidad político criminal, que complementan los criterios para considerar delictivas unas conductas y meras infracciones tributarias otras”. Enuncia dos ventajas de esta

¹⁰⁶⁶ BACIGALUPO ZAPATER, E., “Problemas de la prueba”, *cit.*, p. 121. (Cursiva en el original).

¹⁰⁶⁷ MESTRE DELGADO, E., “Tema 14. Delitos contra”, *cit.*, pp. 407 y 409.

¹⁰⁶⁸ BUSTOS RUBIO, M., “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 35, 2015, p. 209, nota al pie núm. 37.

¹⁰⁶⁹ BUSTOS RUBIO, M., “La enésima reforma de los Delitos contra la Hacienda Pública: los artículos 305.3 y 308 del Código Penal tras el cambio operado por LO 1/2019, de 20 de febrero”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 137, 2019, pp. 5 y 9.

¹⁰⁷⁰ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *cit.*, pp. 285-288.

técnica legislativa: se crea “un espacio específico para las infracciones administrativas” y, con ello, se evita el colapso de los juzgados y tribunales.

Similares argumentos han sido aportados por BERTRÁN GIRÓN¹⁰⁷¹, quien destaca que la LO 7/2012 ha contribuido a clarificar la naturaleza jurídica de la cuantía defraudada. En primer lugar, mediante la posibilidad, introducida en el apartado 2 del artículo 305 CP, de que no sea necesario aguardar a que finalice el período impositivo o año natural para perseguir las defraudaciones que superen el *quantum* mínimo, en los supuestos en que se trate de una conducta que hubiera sido realizada en el seno de una organización criminal o bajo la apariencia de una actividad económica real. En segundo término, mediante la mención expresa de la cuantía como condición objetiva de punibilidad en el delito contra la Seguridad Social. En su decir, tales aspectos confirman que, en el delito de defraudación tributaria, ha de darse el mismo tratamiento a la cuantía, y que se configura como una “barrera” que permite deslindar el ilícito penal de la mera infracción administrativa, lo que se evidencia en “las sucesivas reformas que han ido elevando la misma sin mayor justificación que razones de política-criminal”. A su juicio, la nueva redacción del artículo 305.2 CP refuerza dicho parecer, ya que, si se considerase que se trata de un elemento del tipo, “difícilmente podría prever el legislador que se iniciara el proceso penal antes de que se hubiera constatado concretamente la cuantía defraudada”, obstáculo que se ve salvado con la opinión que sustenta. Por último, sugiere BERTRÁN GIRÓN que se modifique el artículo 305.1 CP, y que se diferencie entre la exigible a las personas físicas y a las jurídicas y, en este último caso, que se introduzca “un criterio también proporcional que atendiera a las cuotas que sí son correctamente declaradas”. Escribe que si no se rebaja la cuota exigible a las personas físicas se corre el riesgo de que se trate de un delito que solo pueda ser cometido por personas jurídicas y en relación con el IVA y con el IS.

CHOCLÁN MONTALVO¹⁰⁷² no efectúa una toma de postura expresa, sino que alude a la proximidad entre ambas posiciones, si bien, de su explicación se infiere que aboga por su consideración como condición objetiva de punibilidad. En su opinión, la inclusión por el legislador del límite cuantitativo que traza la frontera entre el delito y la infracción administrativa resulta discutible en cuanto a su propia procedencia. De este modo, observa que en el Derecho comparado existen soluciones variadas: o bien, el fraude fiscal se sanciona penalmente con independencia de su monto –y cita el modelo alemán–, o, en segundo término, se acude a un determinado perjuicio económico, cuya cuantía varía, siendo, por lo general, “considerablemente inferior” al consagrado en el texto punitivo español, o proporcional a la deuda tributaria. En todo caso, centrado en la polémica que nos ocupa, parte de la división en los dos grandes grupos citados, y matiza que el sector doctrinal que defiende que nos hallamos ante una condición objetiva de punibilidad defiende “la consideración del tipo como la lesión de una norma descrita en la Ley”, por lo que la norma que impone la obligación tributaria “resultará tan lesionada cuando el daño es menor como cuando alcanza la suma mínima legalmente determinada”. Así las cosas, por debajo del umbral mínimo ya existiría “infracción normativa y con ello la lesión de la norma tutelada por la ley penal”.

¹⁰⁷¹ BERTRÁN GIRÓN, F., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, *Carta tributaria. Monografías*, núm. 19-20, 2012, pp. 11-30. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado el documento descargado en la base de datos *laleydigital360* del grupo Wolters Kluwer España S.A., en la que el artículo tiene 23 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía se mencione el paginado original de la *Revista Carta Tributaria. Monografías*).

¹⁰⁷² CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 185-187.

A continuación CHOCLÁN MONTALVO refiere que, pese al carácter “vacilante” de la jurisprudencia de la Sala 2ª del TS, “parece haberse consagrado definitivamente la doctrina que concibe la cuota defraudada como un elemento del tipo”. Sin embargo, matiza que la esencia del debate ha de centrarse en la posición que se adopte en relación con el bien jurídico tutelado, según se entienda que el delito fiscal es un delito patrimonial o, por el contrario, que se trata de un delito contra el orden socioeconómico. Pese a ello, matiza que, en la actualidad, “el alcance práctico de la discusión se encuentra notablemente disminuido”, como lo demuestra que se sostenga, por quienes entienden que nos hallamos ante un elemento del tipo –y menciona a MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ–, que “el dolo no debe abarcar exactamente la cifra defraudada, sino solo la elusión del tributo conector de que ello producirá perjuicio para la Hacienda Pública”, mientras que, desde punto de vista contrario, anota que “no es pacífica en la teoría la irrelevancia del error que recae sobre una condición objetiva de punibilidad”.

Sintetiza que la tesis que parte de una perspectiva socioeconómica del bien jurídico, y que postula que el límite cuantitativo es el resultado del delito, sería contradictoria y no podría explicar un delito de resultado “sin poder demostrar correlativamente una lesión concreta de suficiente entidad en el bien jurídico que pueda fundamentar el injusto”, lo que no se da en el fraude tributario, expresión de los delitos de acumulación, por lo que defiende que lo relevante no es el resultado de efectiva lesión, sino “la puesta en práctica de un plan defraudatorio dirigido a la elusión de las obligaciones tributarias”; así concluye que “el límite de punibilidad obedece más bien a razones de política criminal que a una razón vinculada a la gravedad del delito”.

Una vez que hemos expuesto las principales aportaciones doctrinales al respecto, debemos detenernos, siquiera de modo somero, en el tratamiento jurisprudencial de la controversia. En decir de DEL MORAL GARCÍA¹⁰⁷³, la jurisprudencia mayoritaria se inclina por concebir la cuantía como una condición objetiva de punibilidad, si bien, la distinción de referencia ha perdido relevancia con la admisión del dolo eventual. En consonancia con tal postulado de los tribunales, según CUGAT MAURI y BAÑERES SANTOS¹⁰⁷⁴, ello ha de implicar que las cuantías no deben estar abarcadas por el dolo, que no es factible la tentativa y que, en tercer lugar, si se trata de una decisión político-criminal que pretende restringir el ámbito de la intervención penal, “no debería poderse sancionar las conductas de menor entidad con recurso a otros títulos de imputación, como las estafas o apropiaciones indebidas”, por lo que, por debajo del umbral mínimo solo es dable apreciar la existencia de infracción administrativa. Así las cosas, podemos apuntar algunas SSTs, en las que se consigna esta postura: el FD 10º de la STS 374/2017, al negar la continuidad delictiva –aspecto que retomaremos en un momento posterior– anota que “*la especialidad derivada de la condición objetiva de punibilidad, la exigencia de los 120.000 euros, con una previsión específica de su determinación en el art. 305.2 CP, hace que en su conformación no pueda acudir a distintas infracciones tributarias, ni a distintas anualidades*”. Por su parte, el FD 9º de la STS 717/2016 es un claro exponente de esta tendencia, cuando destaca: “*Elemento fundamental es que la cuota defraudada exceda, en la actualidad, de 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería estar abarcado por el dolo del autor o bien ante una condición objetiva de punibilidad (STS nº 13/2006), calificación esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia, aunque la distinción pierda relevancia en tanto se*

¹⁰⁷³ DEL MORAL GARCÍA, A., “Reciente doctrina jurisprudencial en el delito de defraudación tributaria”, *Cuadernos Digitales de Formación*, núm. 3, 2017, p. 17. En idénticos términos se han pronunciado GALLEGO SOLER y DÍAZ MORGADO (GALLEGO SOLER, J.I./DÍAZ MORGADO, C., *op. cit.*, p. 440).

¹⁰⁷⁴ CUGAT MAURI, M./BAÑERES SANTOS, F., *op. cit.*, pp. 807 y 808.

admite que el dolo puede ser eventual". De un modo más parco, en el FD 6º de la STS 523/2015, se menciona la "no concurrencia de esa condición objetiva de punibilidad integrada por la cuantía defraudada (120.000 euros)". Sin embargo, debemos significar que las oscilaciones jurisprudenciales también han sido acusadas. En este sentido, podemos destacar el FD 24º de la STS 974/2012¹⁰⁷⁵.

Después de exponer las líneas doctrinales y jurisprudenciales esenciales, hemos de fijar nuestra postura al respecto. Para ello, en primer término, debemos precisar qué entendemos por condición objetiva de punibilidad –o de penalidad, según algunos autores¹⁰⁷⁶–. A este respecto, según el significado de sus elementos gramaticales, sería concebida como aquel hecho futuro e incierto –condición–, independiente de la voluntad del sujeto activo –objetiva–, del que depende el castigo –de punibilidad– (condiciones objetivas de punibilidad *propias*) o la mayor o menor sanción (condiciones objetivas de punibilidad *impropias*) de una conducta. Según CUELLO CONTRERAS y MAPELLI CAFFARENA¹⁰⁷⁷, aunque los motivos que lleven al legislador a establecerlas pueden ser muy diversos, todas ellas responden a razones de política criminal, para lo que no existe obstáculo, ya que restringen la responsabilidad penal, no la amplían. Añaden estos autores que, en su vertiente objetiva, no requieren una representación por parte del autor, que alcanzan al partícipe y que, además, excluyen la posibilidad de responsabilidad a título de tentativa. Por su parte, para BUSTOS RUBIO¹⁰⁷⁸ se trata de "causas que fundamentan la imposición de una pena, sin pertenecer ni al injusto ni a la culpabilidad", y que, pese a que se hallen conectadas con los elementos del tipo, son ajenas a él, porque poseen un fundamento distinto, por lo que, "en principio", no deben ser abarcadas por el dolo del sujeto activo, dado que el error sobre su existencia resultaría, nuevamente "en principio", irrelevante. Modula este autor la afirmación rotunda, ya que existe un sector doctrinal –encabezado por BACIGALUPO ZAPATER– que sostiene la trascendencia del error sobre la punibilidad de un hecho, y que toma como punto de referencia "la prevención general como intervención de la amenaza penal en la sociedad", por lo que "la conciencia de la punibilidad debería ser necesariamente un presupuesto de la punibilidad", razón por la cual el error que recayese sobre ella no sería irrelevante. Se diferencian estas condiciones de las "condiciones objetivas de procedibilidad o perseguibilidad" que condicionan, según MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN, no la propia existencia del delito, sino su persecución y la subsiguiente iniciación de un procedimiento penal. Se describen como "obstáculos procesales", si bien, para tales autores, en el fondo cumplen "la misma función que las condiciones objetivas de penalidad".

No obstante, en nuestro caso estimamos que no concurren los requisitos de dicha figura y, por ende, ha de desecharse tal comprensión, con base en varios argumentos: en primer término, puesto que consideramos el delito de defraudación tributaria como un

¹⁰⁷⁵ FD 24º de la STS 974/2012: "Ciertamente la cuestión de si el límite mínimo empleado en el tipo es elemento del tipo objetivo que debe ser abarcado por el dolo del autor, con la consiguiente relevancia del error de tipo, o mera condición objetiva de punibilidad que por su carácter objetivo basta con que concorra, aunque no sea conocida por el autor, el dolo del sujeto se limitará a conocer que defrauda una suma de dinero, sin que sea necesario precisar cuánto se defrauda, ha sido discutida en la doctrina y en la jurisprudencia, STS De 27.12.90, consideró la cuantía condición objetiva de punibilidad que no necesita por consecuencia de su propia naturaleza, ser abarcada por el dolo, señalándose en la S. 643/2005 de 19.5, que la determinación de la cantidad es exigencia de punibilidad ya que solo es delito a partir de cierta cantidad, mientras que las SSTs De 2.3.88 y 9.3.93, como elemento del tipo. Posición que se fundamenta en que el injusto penal debe concebirse como un plus de antijuricidad respecto de la infracción administrativa, que se realizaría con el mero incumplimiento del deber sin necesidad de perjuicio adicional.

Por ello, no basta para fundamentar el injusto el mero incumplimiento del deber, sino que requiere el desvalor cualificado del resultado. Por ello, el resultado es elemento del tipo objetivo, porque afecta al injusto del hecho".

¹⁰⁷⁶ MUÑOZ CONDE, F./GARCÍA ARÁN, M., *op. cit.*, p. 400.

¹⁰⁷⁷ CUELLO CONTRERAS, J./MAPELLI CAFFARENA, B., *op. cit.*, p. 147.

¹⁰⁷⁸ BUSTOS RUBIO, M., "Más allá" , *cit.*, pp. 207-209.

tipo de resultado, en el que es factible la tentativa, lo que sería descartado de plano si estimásemos su condición meramente objetiva. Asimismo, tomamos en consideración que el dolo típico ha de abarcar los elementos del delito y, en este caso, también la cuantía, que constituye el resultado, toda vez que, de lo contrario, la barrera delimitadora entre el mero injusto administrativo y el ilícito penal sería tenue y se basaría en la simple distinción cuantitativa. Dado que abogamos por una diferencia cualitativa entre ambas conductas, el sujeto activo ha de conocer la cuantía a que asciende –o a la que puede ascender– su defraudación. En este sentido, la aceptación del dolo eventual en el delito fiscal es otro apoyo a nuestra postura, ya que no es preciso que el autor se represente con exactitud la cifra exacta, sino que es suficiente con que conozca la probabilidad o el riesgo de que se sobrepase el umbral mínimo y, pese a ello, continúe con su ejecución.

Otro argumento de peso es el papel que juega el error sobre esta cuantía, conceptualizado como error de tipo vencible. Si se concibiese como una mera condición objetiva, su papel sería intrascendente –pese a los postulados que sostienen su importancia dentro de la punibilidad, anteriormente apuntados–. Así las cosas, frente a los autores que consideran que la aceptación del error en el fraude fiscal llevaría a grandes áreas de impunidad, ha de contestarse que no existe motivo alguno para no aplicar una institución contenida en la parte general, en la que no se establecen limitaciones y que, por lo tanto, semejante entendimiento llevaría a una discriminación, carente de soporte legal, entre figuras delictivas. En todo caso, quien alegue el estado de error ha de acreditarlo o corroborarlo, por lo que semejantes suspicacias se encontrarían infundadas. Coincidimos con ALONSO GALLO en que resultaría absurdo afirmar que una acción sea típica, antijurídica y culpable, pero no punible, por no alcanzar el *quantum* referido, en aquellos casos de defraudaciones de escaso monto. En atención a todo ello, afirmamos que se trata de un elemento del tipo, que debe ser abarcado por el dolo –siquiera eventual– del autor.

3.3.2.- Determinación de la cuantía

En el apartado 2 del artículo 305 se fija cómo se determina la cuota defraudada, en los siguientes términos: “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”.

Antes de tratar el análisis doctrinal de este apartado, es preciso que citeamos algunas normas tributarias relevantes para la mejor comprensión de su concreto significado. De ahí que sea preciso detenernos en los artículos 50-53¹⁰⁷⁹ LGT. Como

¹⁰⁷⁹ Del artículo 50 LGT se extrae que existen tres métodos para cuantificar la base objetiva: la estimación directa, objetiva o indirecta. En la estimación directa, según el artículo 51 LGT, se atiende a “*las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos,*

punto de partida del análisis doctrinal, hacemos nuestras las palabras de BACIGALUPO ZAPATER¹⁰⁸⁰ cuando constata que la determinación de la deuda fiscal “suele tener cierta complejidad” y que, “en principio, no suele ser fácilmente accesible para un profano en derecho”. Según BLANCO CORDERO¹⁰⁸¹, a la hora de realizar esta cuantificación, ha de acudir al ordenamiento tributario y deben precisarse los conceptos de “devengo” y “declaración”. El concepto de devengo nos lo da el artículo 21¹⁰⁸² LGT. Por su parte, hemos de agregar que las declaraciones, como sabemos, constituyen obligaciones tributarias formales, como reza el artículo 29.2.c)¹⁰⁸³ LGT. En atención al meritado devengo cabe diferenciar entre tributos de devengo periódico e instantáneo. En los primeros, el hecho imponible se suele repetir en el tiempo y su devengo se produce, normalmente, el último día del período impositivo –v.gr., el IRPF o el IS–; en los de devengo instantáneo se devengan operación por operación.

Abunda BLANCO CORDERO en la clasificación al indicar que cabe precisar, dentro del grupo de tributos de devengo instantáneo, entre aquellos que son de declaración periódica, como el IVA –que está usualmente ligado al desarrollo de actividades dentro del tráfico mercantil por parte del sujeto pasivo–, y los que se declaran una vez que se realiza el hecho imponible –y anuncia que, en este caso, se trata de actividades que se llevan a cabo, normalmente, dentro de la esfera privada–. Tras esta clasificación anota que el precepto estudiado no toma como referencia el devengo, sino que se centra en “la periodicidad del cumplimiento de la obligación formal de declarar”. Añade que, en este caso, en los tributos de devengo instantáneo que no implican una obligación periódica de declarar, como el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, no cabe la acumulación de cuotas, sino que debe estarse a cada hecho imponible. Nuevamente, desciende a un nivel concreto en los tributos de declaración periódica y subraya que ha de discriminarse entre los que poseen un período impositivo que se refiere al año natural, y aquellos otros en los que, pese a existir un devengo instantáneo, su declaración es periódica, mencionando el IVA y su declaración trimestral; no obstante, la cuota a tener en cuenta en este caso es la referida al año natural, debiendo deducirse de dicha operación las cuotas soportadas en

justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria”. Por lo que hace a la estimación objetiva, como prescribe el artículo 52 LGT, consiste en “la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo”. Por su parte, el método de estimación indirecta tiene un carácter subsidiario, puesto que el artículo 53.1 LGT consigna que la Administración acudirá a él cuando no pueda disponer de los datos precisos para la determinación de la base imponible, por alguna de las siguientes causas: “a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas. b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora. c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos”. Por su parte, el apartado 2 de dicho precepto suministra los medios para cuantificar los rendimientos, y prescribe su empleo individual o conjunto: “a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto. b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios. c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurren en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes”. Asimismo, ha de tenerse presente la remisión que efectúa el apartado 3 del precepto que comentamos al artículo 158 LGT, en el que se contiene una disposición especial sobre la aplicación del método de estimación indirecta.

¹⁰⁸⁰ BACIGALUPO ZAPATER, E., “Cuestiones de errorj”, cit., p. 5.

¹⁰⁸¹ BLANCO CORDERO, I., “Delitos contra”, cit., pp. 22 y 23.

¹⁰⁸² Artículo 21 LGT: “1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa. 2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo”.

¹⁰⁸³ Artículo 29.2.c) LGT: “2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones: [...] c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones”.

ese mismo período. En todo caso, “no cabe acumular cuotas defraudadas de diferentes tributos de declaración periódica”.

BAJO FERNÁNDEZ¹⁰⁸⁴, de manera concisa, anuncia que son tributos periódicos aquellos cuyo hecho imponible es “*duradero*”, que se fracciona por la ley, de modo que cada fracción obedece a “una obligación tributaria autónoma”, mientras que son instantáneos “todos los demás”, sean de declaración periódica o no, siempre y cuando el hecho imponible “no haya sido fraccionado por la Ley a efectos tributarios”. Refiere que el artículo 305.2 CP equipara los tributos periódicos a los de declaración periódica. En consecuencia, ofrece una clasificación tripartita: i) *tributos periódicos en sentido estricto*, cuyo devengo tiene carácter anual, en los que la cuota viene determinada por cada período impositivo, ii) *tributos de pago o devengo instantáneos, pero de declaración periódica*, en los que se acumularán las defraudaciones que se hayan cometido en las distintas declaraciones, dentro del marco temporal del año natural y iii) *tributos instantáneos en sentido estricto*, en los que “la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que el hecho imponible sea susceptible de liquidación”.

Particularmente ilustrativo es el análisis que lleva a cabo CHOCLÁN MONTALVO¹⁰⁸⁵, que destaca que la valoración unitaria –desde el punto de vista jurídico-penal– de la pluralidad de actos elusivos produce tres consecuencias prácticas: i) la estimación de la cuota defraudada se produce teniendo presente el resultado del ejercicio que se corresponde con el año natural. ii) A efectos de consumación, el delito no se entiende realizado hasta que expira el período de declaración, ya que hasta dicho momento es posible que el sujeto regularice su situación, en cuyo caso nos encontraríamos ante un desistimiento voluntario de la tentativa. iii) Hasta dicha consumación no es posible que la Administración Tributaria pase el tanto de culpa, incluso en el supuesto de que en alguna de las declaraciones periódicas parciales se hubiese superado el umbral mínimo.

Tales consideraciones conducen a CHOCLÁN MONTALVO a explicar de modo pormenorizado las consecuencias dogmáticas que se producen en los tributos de devengo instantáneo pero de declaración periódica –cita como ejemplo el IVA–, en los que se produce una “doble acumulación”: en primer término, las cuotas devengadas en cada entrega de bienes o prestación de servicios se acumulan en “períodos de declaración”. En segundo lugar, si tales lapsos temporales son inferiores al año natural, la cuantía defraudada se obtiene con la suma de las declaraciones de los distintos períodos de liquidación correspondientes a dicho año natural. En consecuencia, parte de la existencia de la “unidad típica de acción”, dado que existe una única acción típica que comprende el importe total defraudado en el año natural. De ahí que resulte “irrelevante” si en cada acción u omisión –se entiende en cada liquidación periódica–, singularmente considerada, colma los requisitos del tipo penal, puesto que no cabe una valoración parcial, con la excepción introducida por la LO 7/2012, en lo tocante a las defraudaciones cometidas en el seno de una organización o grupo criminal, o que provengan de una actividad económica ficticia, cuyo estudio será abordado *infra*.

Introduce CHOCLÁN en este punto una apreciación para quienes sostienen que el resultado es un elemento del tipo que ha de ser abarcado por el dolo, ya que, en tal supuesto, el autor debe tener conocimiento de que alcanza la cuantía mínima, lo que se puede afirmar en el caso de que exista un dolo global o preconcebido, en cuyo caso, “los

¹⁰⁸⁴ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contra” , *cit.*, pp. 55 y 56. (Cursivas en el original).

¹⁰⁸⁵ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, *cit.*, pp. 190-193.

actos individuales sólo representan la realización sucesiva de un todo querido unitariamente”. No obstante, fuera de este caso, donde se da una “vinculación subjetiva entre las plurales acciones unitariamente consideradas”, opina que la cuestión deviene “compleja”, ya que, si en cada declaración periódica no se alcanza la cuantía mínima de 120000 euros, el dolo no abarcará el completo resultado, lo que solo se podrá constatar “en la declaración correspondiente al último trimestre”, para lo cual el defraudador debe de haberse representado las defraudaciones precedentes, por lo que se da un “dolo de continuación”. Si no produce esa vinculación subjetiva no es dable otorgar unidad a la acción, aunque se supere el límite establecido, por lo que escribe tajante que “si lo objetivo no se corresponde con lo subjetivo, concurrirá un error de tipo que exime de responsabilidad penal”. Así las cosas, las combinaciones dolo/imprudencia pueden generar “casos problemáticos”, *v.gr.*, cuando el dolo solo concurre en alguna de las declaraciones periódicas, pero no en las restantes. En este caso, si el *quantum* superior a 120000 euros deriva de una conducta imprudente, no habrá lugar al delito fiscal. Otro supuesto que menciona CHOCLÁN es aquél en el cual, si bien una declaración periódica dolosa defrauda un monto superior a 120000 euros, en otra declaración posterior el sujeto abona más de lo debido, con lo que la cuota defraudada se sitúa por debajo del límite mínimo, en cómputo anual. En tal supuesto discrimina si el abono excesivo fue voluntario o involuntario. Si fue voluntario, se trataría de un desistimiento activo, mientras que si fue involuntario cabría apreciar la tentativa de defraudación tributaria. Apostilla que semejante problemática no se plantea si se considera que nos hallamos ante una condición objetiva de punibilidad.

En otro orden de consideraciones, también descuella el análisis que realiza MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁰⁸⁶, quien comienza su estudio subrayando que la noción de perjuicio en este delito difiere de la existente a propósito de los delitos contra el patrimonio individual, puesto que “aparece integrado fundamentalmente por frustraciones de expectativas de ingreso en las arcas de la Hacienda pública”, a excepción de la modalidad de conducta consistente en la obtención indebida de devoluciones, en la que sí se produce la “salida de caja”. A la hora de clarificar los conceptos en liza anota dos cuestiones: en primer término, al precisar los elementos que componen la suma defraudada, relata que es pacífica la comprensión que atiende a la “cuota tributaria”, y no a la “deuda tributaria”. En segundo lugar, por lo que concierne a las reglas de determinación de la cuantía, discrimina entre los “tributos periódicos o de declaración periódica”, en los que habrá de estarse a lo defraudado “en cada período impositivo o de declaración”, sin que haya lugar a acumulación, ni de diferentes tributos en un mismo lapso temporal, ni de diversas cuotas –de un mismo tributo o de otro distinto– en períodos diversos, ni cuando se trate de defraudaciones cometidas frente a distintas Haciendas Públicas. Puntualiza que si los períodos fuesen inferiores a doce meses, el precepto legal introduce la matización de que el importe de lo defraudado se referirá al año natural, con lo que “el legislador ha querido dotar al tipo de una cierta aplicación de la teoría del delito continuado en este supuesto”. En lo tocante a los restantes tributos, caracterizados lacónicamente de forma subsidiaria en la dicción legal, que menciona “*en los demás supuestos*”, y en los que la cuantía se refiere “*a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación*”, el autor que seguimos apunta “la incorrección del tenor de esta regla desde el punto de vista jurídico-tributario”¹⁰⁸⁷. Además, sostiene que ha de ponerse en conexión con la precitada prohibición de

¹⁰⁸⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., pp. 678-680.

¹⁰⁸⁷ Clarifica la interpretación de este pasaje GARCÍA NOVOA, quien subraya que ante el “incorrecto” tenor que emplea el artículo 305.2 CP, en el caso de los tributos instantáneos “la cuantía debe vincularse, evidentemente, con cada hecho imponible realizado”, (GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, p. 55).

acumulación en distintos períodos y en tributos diferentes, por lo que el importe “se referirá a la cuota contenida en cada concreta “liquidación””, por lo que, en el caso de que hubiera varias cuotas defraudadas, no podrían ser sumadas “a efectos de computar una única defraudación típica”.

Un aspecto muy importante que aborda MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ es el relativo al método de estimación indirecta y, en concreto, si el órgano de enjuiciamiento penal puede llevar a cabo su aplicación cuando no se pueda fijar la base por el procedimiento ordinario. Destaca que, en vía de principio, no habría obstáculo para su admisión. Sin embargo, matiza que es un mecanismo subsidiario, basado en presunciones, lo que da lugar a que nos situemos en el plano de la prueba indiciaria, con todas las cautelas inherentes a dicho sistema de valoración de la prueba. Sentencia que alguno de los criterios de estimación indirecta contenidos en el artículo 53.2 LGT, transcrito *supra*, en concreto, los expresados en las letras b) y c) –que aluden a “los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios” y a “los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes”, respectivamente–, “difícilmente pueden ser compatibles” con los requisitos exigidos por la prueba indiciaria¹⁰⁸⁸.

Además, como bien indica MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, “la competencia para determinar y liquidar la cuota defraudada corresponde a la autoridad judicial, y no a la autoridad administrativa”. Esta postura es mantenida por SERRANO GÓMEZ y SERRANO MAÍLLO¹⁰⁸⁹ quienes, tras poner de relieve la dificultad que conlleva en ocasiones la determinación de dicho importe, alegan que el órgano judicial no debe someterse a la cantidad que refleje la Administración, para lo que tienen en cuenta las funciones del juez instructor, dado que “corresponde a aquél decidir si hay motivos racionales de criminalidad e iniciar o no un procedimiento penal”. Idéntica senda es seguida por FERRÉ OLIVÉ¹⁰⁹⁰, que recuerda que la liquidación administrativa no constituye un presupuesto para el inicio de las actuaciones judiciales por delito fiscal, por lo que dicha figura “se independiza del proceso penal” mediante la “liquidación vinculada a delito”, por lo que aparecen dos vías paralelas e independientes: la penal y la liquidadora tributaria. Defiende tajante que son los órganos jurisdiccionales penales los que han de determinar la cuantía defraudada, “sujetándose a la legislación tributaria, pero siempre sobre la base de las reglas técnicas de valoración de las pruebas propias del proceso penal”; así las cosas, arguye que los inspectores y técnicos de la Administración Tributaria son peritos de la parte acusadora, no oficiales, por lo que puede recabarse su colaboración, si bien, en todo caso, descarta la “aplicación sin más los criterios de interpretación y técnicas previstas en materia tributaria”.

¹⁰⁸⁸ En sentido coincidente, DEL MORAL GARCÍA afirma que la fijación de las cuotas tributarias por el órgano judicial acudiendo al método de estimación indirecta es una cuestión “clara” en la jurisprudencia de la Sala 2ª del TS, y que es suficiente para fundamentar una condena penal, si bien, las exigencias propias de la prueba indiciaria que se utiliza en este supuesto conllevan un “mayor rigor” en su valoración, con cita del FD 5º de la STS 88/2017, que determina: “La utilización de este método en el orden penal de la jurisdicción ha sido declarada de forma reiterada por esta Sala (STS 2115/2003 de 3 de enero de 2003), si bien es preciso informarlo de las exigencias derivadas del proceso penal, entre ellas las resultantes de la prueba indiciaria”, (DEL MORAL GARCÍA, A., “Reciente doctrina”, *cit.*, pp. 54 y 55). De igual modo, en el ordenamiento penal alemán, como anota TIEDEMANN, “la cuantía del impuesto debido se fija por el juez penal de acuerdo con los principios generales”, matizando que, a diferencia de las autoridades tributarias, el órgano judicial no puede estimar la cuantía, si bien, “en la práctica, los tribunales penales toman frecuentemente como base la estimación de las autoridades financieras y efectúan una reducción de seguridad” (TIEDEMANN, K., *Manual de Derecho...*, *cit.*, p. 267).

¹⁰⁸⁹ SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., *op. cit.*, p. 556.

¹⁰⁹⁰ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *cit.*, pp. 481-484.

Resultan dignas de reseña las aportaciones de ALONSO GALLO¹⁰⁹¹ a este respecto, ya que concreta los efectos prácticos de la regla general de determinación de la cuantía en los “impuestos más importantes”: i) en el IRPF y en el IS, la cuantía defraudada es la resultante de la autoliquidación anual, y el delito se consuma cuando finaliza el plazo voluntario de presentación. ii) En el caso del IVA, las declaraciones periódicas se presentan trimestral o mensualmente, dentro del año natural, y el delito se consuma “cuando concluye el plazo para la presentación de la declaración-resumen anual, el 30 de enero del ejercicio siguiente”. A continuación, ALONSO GALLO comenta la novedad introducida por la LO 7/2012 en el apartado 2 que estudiamos, en el que se incluyó: “*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*”. Sobre esta novedad manifiesta que su finalidad es aplicarse a las tramas organizadas de defraudación intracomunitaria del IVA, según se recogió en la Instrucción de la FGE 3/2007, de 30 de marzo, en la que se cuestionaba el hecho de aguardar hasta la finalización del año natural¹⁰⁹².

Para salvar este escollo, la LO 7/2012 ha permitido que se persiga el fraude tributario cuando en las declaraciones periódicas –mensuales o trimestrales– se supere el límite mínimo. Sin embargo, tal medida no está exenta de “importantes problemas jurídicos”. ALONSO GALLO se cuestiona si se trata de una excepción a la regla general de consumación del delito, si se trata de una tipificación expresa de una tentativa de delito fiscal o si es un acto preparatorio. Responde que existe una discrepancia de criterios interpretativos o normativos entre las regulaciones tributaria y penal, lo que “se salda generalmente favoreciendo la posición de la Administración Tributaria”. En su decir, con la nueva dicción no se adelantan ni la consumación ni el *dies a quo* de la prescripción. Frente a esta postura, MUÑOZ CUESTA¹⁰⁹³ resalta que se facilita la perseguibilidad del delito, que se impide que tales organizaciones o grupos puedan ocultarse o que sus responsables sean ilocalizables, y que “se trata en definitiva de una consumación anticipada”, que pretende conjurar los riesgos citados. CALVO VÉRGEZ¹⁰⁹⁴ sintetiza la cuestión al relatar que “la Hacienda Pública podrá anticipar la persecución del delito sin necesidad de esperar a la conclusión del periodo impositivo o año natural de que se trate”.

Introduce matizaciones CHOCLÁN MONTALVO¹⁰⁹⁵, a quien recurrimos nuevamente en este punto, ante la consistencia de los argumentos que aporta. Para dicho autor, los problemas dogmáticos son variados y, esencialmente, en materia de fijación del momento de la consumación. Así, la nueva regla “anticipa la consumación al momento en el que se alcance la cuantía mínima de punibilidad”, desde el cual se puede perseguir dicha conducta, puesto que ello presupone que la consumación ya se ha producido. Esta

¹⁰⁹¹ ALONSO GALLO, J., *op. cit.*, pp. 22-24.

¹⁰⁹² Fragmento de la Instrucción 3/2007 de la FGE: “*Estas características son aprovechadas por quienes organizan las defraudaciones, haciendo que las sociedades que componen los entramados propios de estos delitos se mantengan activas durante periodos de tiempo cortos, transcurridos los cuales, y muchas veces antes de que sus actividades puedan ser descubiertas, dejan de operar, desaparecen del tráfico mercantil, se hacen ilocalizables y son sustituidas por nuevas entidades que ocupan su lugar en el esquema de la defraudación. Esta separación temporal entre la realización de las conductas típicas y el inicio de su persecución dificulta siempre el desarrollo de las investigaciones, y puede llegar a convertir en ineficaces las actuaciones del Ministerio Fiscal o de otros órganos del Poder Judicial dirigidas a desentrañar la actividad de tramas de fraude que han dejado de actuar demasiado tiempo antes de la recepción de la notitia criminis*”.

¹⁰⁹³ MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reforma”, *cit.*, p. 3.

¹⁰⁹⁴ CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, p. 6.

¹⁰⁹⁵ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, *cit.*, pp. 194 y 195.

solución tendría su reflejo en el cómputo de la prescripción, cuyo *dies a quo* también se anticiparía. Semejante consecuencia podría “lastrar la finalidad político criminal de la reforma”. En su opinión, considerar que el delito es perseguible desde que se alcanza dicha cuantía, pero que su consumación ha de responder a la regla general, “produce distorsiones”. Puntualiza que esta cuestión es ajena a la naturaleza jurídica del límite de punibilidad, que la solución del legislador no es la adecuada, ya que pretende solventar problemas prácticos puntuales mediante la modificación de normas sustantivas y, en último lugar, refiere que este aspecto lleva “necesariamente a contradicciones internas en la estructura normativa del delito fiscal”. En la misma línea crítica con la novedad del año 2012 cabe incardinar a DE LA MATA BARRANCO¹⁰⁹⁶, quien la califica como “ciertamente contradictoria”, y se muestra pesimista en su aplicación, vaticinando que “va a generar no pocos problemas en casos de declaraciones complementarias o regularizaciones extemporáneas penalmente y a la hora de entender la cuestión concursal”, de donde infiere que van a surgir “numerosos problemas en la práctica judicial diaria”.

3.4.- Autoría y participación

3.4.1.- Delito común o especial

Como sucede en casi todos los aspectos dogmáticos del delito de defraudación tributaria, la cuestión relativa a la naturaleza del delito –común o especial– tampoco ha estado exenta de polémica doctrinal. En tal sentido, los autores han debatido acerca de si se trata de un delito común o si, por el contrario, nos hallamos ante un delito especial. A modo de síntesis de parte general, a efectos de una ulterior adscripción, siguiendo a LUZÓN PEÑA¹⁰⁹⁷ partimos de la cualificación del autor y, en aquellos delitos en los que no se requiera, se tratará de un delito común. Por el contrario, si es necesaria una especial condición, relación o cualificación del autor, estaremos ante un delito especial, que puede ser “propio”, cuando no cuente con una figura paralela o equivalente de delito común –y cita como ejemplos la prevaricación judicial o de funcionario–, o bien, especial “impropio”, que cuenta con un tipo común paralelo –menciona LUZÓN el caso del descubrimiento y la revelación de secretos por funcionario público, que conoce de un delito común equivalente–. Advierte MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁰⁹⁸ que en el caso de los delitos especiales propios, la restricción del ámbito de protección de la norma no tiene lugar solo de modo explícito, mediante la alusión directa a una concreta cualidad, condición, propiedad o relación, sino que puede deducirse de la propia dicción del tipo, que “tácitamente puede conducir a inferir que la realización del injusto queda limitada a determinados sujetos”.

Realizada esta breve acotación introductoria, debemos adentrarnos en materia y traer a colación a BLANCO CORDERO¹⁰⁹⁹, quien matiza, de modo certero, que antes de entrar a valorar una u otra clasificación ha de tomarse en consideración que este delito presupone siempre una relación jurídico-tributaria, en la que un ente público, el acreedor,

¹⁰⁹⁶ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal”, *cit.*, pp. 21 y 22.

¹⁰⁹⁷ LUZÓN PEÑA, D.M., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 176. (Ha de advertirse al lector que esta obra ha sido consultada mediante la Biblioteca Virtual de la editorial Tirant lo Blanch, y que en ella no coincide la numeración del paginado con la de la versión en papel, por lo que las discordancias numéricas que se observen, ahora y en lo sucesivo, se deben a dicho particular).

¹⁰⁹⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PG)*, *cit.*, p. 308.

¹⁰⁹⁹ BLANCO CORDERO, I., “Delitos contra”, *cit.*, pp. 9-11.

que se configura como el polo o sujeto activo de la relación, puede exigir el pago de un determinado tributo a un deudor, que, en tal condición, es el sujeto pasivo. Sin embargo, en la relación jurídico-penal surgida como consecuencia del delito fiscal se invierten los papeles. Anota BLANCO CORDERO que un sector doctrinal minoritario defiende que se trata de un delito común, en el que no se efectúa restricción del círculo de posibles autores, y en el que incluso se ha alegado que no es preciso que la conducta recaiga sobre tributos propios, significadamente en el caso de la obtención indebida de devoluciones, en el que no sería necesario ostentar previamente la condición de sujeto pasivo. Sin embargo, BLANCO CORDERO observa que la doctrina mayoritaria entiende que se trata de un delito especial propio, que únicamente podría ser cometido por el obligado tributario, según se le describe en la LGT. Limita los posibles sujetos activos a los sujetos pasivos del tributo, y únicamente respecto de su deuda. Agrega que la jurisprudencia dominante es coincidente con esta segunda postura.

En sintonía con esta línea se encuentra MUÑOZ CONDE¹¹⁰⁰, quien refiere que el sujeto activo es el obligado tributariamente, lo que identifica con el contribuyente, ya sea persona física o jurídica, es decir, quien realiza el hecho imponible; sin embargo, esta cualidad es extensible a “los sustitutos y los responsables del tributo, los obligados a retener y los titulares del beneficio fiscal o de la devolución disfrutada indebidamente”, por lo que afirma su carácter de delito especial. Para QUERALT JIMÉNEZ¹¹⁰¹, el delito fiscal es un delito especial por lo que, salvo en los casos en que se actúa en nombre de otro, quien participa en la elusión tributaria es un *extraneus*. De análogo parecer es BAJO FERNÁNDEZ¹¹⁰², quien sostiene que el sujeto activo es el sujeto pasivo de la obligación tributaria o el titular de la ventaja fiscal que ha sido obtenida de modo indebido, por lo que se presenta como un delito especial propio. Agrega que los artículos 319 y 349 del anterior CP también fueron concebidos como tipos especiales, y finaliza indicando que las novedades que presenta el actual artículo 305 CP frente a sus precedentes no permiten inferir que haya sido voluntad del legislador la configuración de un delito común. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE¹¹⁰³ toma en consideración su postura sobre el bien jurídico, atendiendo al “quebrantamiento del deber tributario que tiene cada contribuyente con el sistema tributario”, y concluye que resulta “coherente” con tal comprensión afirmar que se trata de un delito especial propio. De modo conciso, SERRANO GÓMEZ y SERRANO MAÍLLO¹¹⁰⁴ sostienen que el sujeto activo de este delito es “el obligado al pago que realiza la conducta típica de defraudación”. En consonancia con esta postura, MUÑOZ CUESTA¹¹⁰⁵ indica escuetamente que, dado que se trata de un delito especial propio, el sujeto activo es “el obligado en la relación jurídica tributaria”. Igualmente sintético es ZUGALDÍA ESPINAR¹¹⁰⁶, para quien “la condición de autor solo puede recaer en el deudor tributario”, si bien añade que también puede ser autor su administrador de hecho o de derecho, o su representante legal o voluntario. Los no cualificados solo pueden responder de este delito en calidad de partícipes.

Recientemente se ha adscrito a este sector CADENA SERRANO¹¹⁰⁷, quien argumenta que el delito se puede cometer por acción, omisión impropia o en comisión

¹¹⁰⁰ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal...*, cit., p. 944.

¹¹⁰¹ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal español...*, cit., pp. 806 y 807.

¹¹⁰² BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contra” , cit., pp. 46 y 47.

¹¹⁰³ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., *op. cit.*, p. 73.

¹¹⁰⁴ SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., *op. cit.*, p. 552.

¹¹⁰⁵ MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reforma” , cit., p. 2.

¹¹⁰⁶ ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., “Lección 20. Delitos contra” , cit., p. 273.

¹¹⁰⁷ CADENA SERRANO, F.A., “Autoría y participación en el delito de defraudación fiscal”, ponencia presentada en el curso “*Problemática Penal de la tributación de rentas profesionales*”, impartido en el Centro de Estudios Jurídicos,

por omisión, y que es precisamente la existencia de la omisión la que precisa que la defraudación recaiga sobre los tributos propios. A su vez, la consideración del tipo como norma penal en blanco exige “el deber de garantía que vincula con la obligación tributaria, la inobservancia de su cumplimiento por el obligado tributario y la superación de la cuota defraudada de 120.000 euros”, lo que constituyen elementos descriptivos que “se proyectan estructuralmente” sobre el ordenamiento tributario. En consecuencia, el artículo 35 LGT “parece, además, señalar un círculo de autores determinado y exclusivo: los obligados tributarios”, si bien, se muestra cauteloso, ya que apunta que el tema “no está cerrado” por dos motivos: i) el artículo 305 CP no contiene ninguna referencia al sujeto pasivo tributario y ii) la nueva referencia en el artículo 305.6 CP “*al obligado tributario y al autor del delito*”, lo que podría conducir a entender que “el legislador abre la puerta a que pueda haber otros autores diferentes al obligado tributario”.

En segundo lugar, entre las últimas adhesiones, hemos de citar a BELÉN LINARES¹¹⁰⁸, quien concluye que solo podrán responder como autores los deudores tributarios, los beneficiarios de las devoluciones indebidas o los titulares de las ventajas fiscales que se obtuviesen de igual modo, y lleven a cabo la conducta típica del artículo 305 CP, o tomen parte en su ejecución. En términos similares se ha pronunciado FERNÁNDEZ BERMEJO¹¹⁰⁹, quien aprecia que solo puede ser sujeto activo el deudor tributario, siempre y cuando lo sea “directamente”, no un tercero; así las cosas, puntualiza que no todo deudor al erario público ha de ser considerado como “agente comisario de un delito fiscal, sino solamente aquel que lo sea de la forma defraudatoria específica que señalan los referidos preceptos, ya que la punición de otras actividades defraudatorias encuentran marco adecuado en otras diferentes normas penales”. Finaliza apuntando que en este delito especial propio tiene cabida la figura del *extraneus*. También podemos mencionar a RODRÍGUEZ ALMIRÓN¹¹¹⁰, que escribe que se trata de un delito especial, en el que se infringe un deber, consagrado en el artículo 31 CE y, en concreto, un delito especial propio, que solo puede ser cometido por los obligados tributarios. En último término, resalta la restrictiva visión que preconiza TORRES CADAVID¹¹¹¹, quien defiende que se trata de un delito especial propio en el que ha de limitarse el círculo de posibles autores. En su decir solo pueden ser sujetos activos el contribuyente y el pagador a cuenta –ya sea retenedor, ya sea el obligado a realizar pagos a cuenta–. Propone que se vaya “más allá de la simple reconducción de las distintas categorías tributarias (de sujetos tributarios) a las categorías jurídico-penales”. Así las cosas, las obligaciones tributarias pueden ser de contenido y naturaleza muy distintos, por lo que debemos centrarnos en “la configuración de la obligación jurídico-tributaria material”, de donde infiere que la especial cualificación proviene de “ser el titular del deber jurídico extrapenal”. De ello

Madrid, los días 26 y 27 de septiembre 2016, p. 11, texto disponible en <https://docplayer.es/62369857-Autoria-y-participacion-en-el-delito-defraudacion-fiscal.html>, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

¹¹⁰⁸ BELÉN LINARES, M., *El delito de defraudación...*, cit., p. 176.

¹¹⁰⁹ FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “Algunas cuestiones” , cit., pp. 204 y 206, nota 10.

¹¹¹⁰ RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J., *op. cit.*, pp. 1 y 6.

¹¹¹¹ TORRES CADAVID, N., “El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común? Una propuesta (*de lege lata*) de delimitación del círculo de posibles autores del art. 305 CP”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 20, 2018, pp. 39-41, disponible en <http://criminnet.ugr.es/recpc/20/recpc20-29.pdf>. Esta limitación es objetada por MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ quien, con sólidos argumentos, escribe que, a propósito del sustituto, lo decisivo para calificar al sujeto activo del delito es “que queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria principal”, por lo que se coloca o desplaza al contribuyente en el polo pasivo de la relación jurídico-tributaria y, en este sentido, puede cometer la defraudación típica, sin que sea necesario acudir al artículo 31 CP para fundamentar su autoría, puesto que la LGT ya reconoce en el artículo 36.3 que actúa “*en lugar del contribuyente y está obligado a cumplir la obligación tributaria principal*”. Tales consideraciones son aplicables tanto al sustituto como al responsable del tributo, (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., p. 682).

extrae que únicamente el contribuyente y el obligado a realizar pagos a cuenta detentan el dominio del riesgo típico, por lo que excluye, por “irrelevantes”, los riesgos “del sustituto, de los responsables tributarios, del representante y de los demás obligados tributarios del art. 35 LGT”.

Dentro de la línea académica que defiende su carácter de delito especial, introduce matizaciones MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹¹¹², que se apoya en argumentos gramaticales. Afirma que el tenor de la ley obliga a entender que estamos ante un delito especial, toda vez que el uso del gerundio, como forma no personal del verbo, conduce a colegir que su sujeto activo es el mismo de la oración principal, por lo que se restringe el catálogo de posibles sujetos activos, con lo que se cierra el paso a su consideración como delito común. Sin embargo, continúa dicho autor, ello no implica prejuzgar que se caracterice como un tipo de dominio o de infracción de deber. A su entender, *prima facie*, dado que el delito solo indica que se puede cometer por acción u omisión, sin mayores especificaciones, y puesto que ambas modalidades delictivas comparten los elementos típicos, ello da pie a entender que “esencialmente se construye sobre la base de la infracción de un deber extrapenal específico”. En último término, observa que ha existido cierto consenso a la hora de precisar el círculo de sujetos activos: el contribuyente y su sustituto, los obligados a realizar pagos a cuenta y los responsables tributarios. No obstante, dicho autor ha modulado esta comprensión, al añadir que¹¹¹³ no se trata de un delito puro de infracción de deber, puesto que contiene “elementos de dominio”, que concreta en “la ocultación de los presupuestos generadores del hecho imponible y la producción de un perjuicio patrimonial para el Erario”, con lo que se tutela un bien jurídico “claramente delimitado” por lo que se configura como un delito especial propio de naturaleza mixta, en el que debería admitirse en determinados casos la posibilidad de sancionar penalmente al *extraneus*, pese a que no exista relación de representación, cuando “asume fácticamente las funciones de administración y realiza la conducta lesiva (la defraudación al Erario) con pleno dominio *social* del hecho, actuando en lugar del *intraneus*, al que instrumentaliza, (merced a la cláusula de actuaciones en lugar de otro)”.

Comparte esta posición FERRÉ OLIVÉ¹¹¹⁴, quien afirma que “los delitos contra la Hacienda Pública integran la categoría de delitos especiales consistentes en la infracción de un deber”, lo que tiene su repercusión en materia de autoría. En efecto, será preciso acudir a la concreta normativa extrapenal para identificar a los sujetos activos del delito de defraudación tributaria, ya que se trata de personas físicas o jurídicas sobre las que recae un deber específico. Advierte FERRÉ OLIVÉ que únicamente el obligado tributario, como sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, puede infringir el deber que pesa sobre él, o bien, aquél que actúe en su nombre, *ex* artículo 31 CP. En el caso de comisión de este delito en el seno de una empresa, frente a otros delitos económicos, en los que la división funcional del trabajo lleva a que se diluya la autoría, en este supuesto la figura del autor se deslinda con “nitidez suficiente”, puesto que “están contruidos sobre la base de una serie de deberes tributarios, que contribuyen a señalar a los obligados a tributar en nombre de la empresa”. Esta construcción teórica, como tipos de infracción de deber, “facilita la imputación”, tanto entre las personas físicas como en el caso de personas jurídicas.

¹¹¹² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., p. 681.

¹¹¹³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PG)*, cit., p. 566.

¹¹¹⁴ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 124, 168, 177-179.

Se muestra crítico con la caracterización como delito especial propio de naturaleza mixta FEIJOO SÁNCHEZ¹¹¹⁵. A su entender, un tratamiento adecuado de la materia parte de una concepción material –y no meramente formal– de los delitos “configurados a partir de deberes positivos”. Expone su rechazo dogmático a que se construyan “categorías mixtas que se fundamenten parcialmente en la libertad organizativa y parcialmente en otras razones”. De ahí que sobre un sujeto puedan recaer deberes positivos y negativos, “pero no existe un deber híbrido que sea al mismo tiempo negativo (basado en la libertad organizativa) y positivo (basado en la solidaridad)”. El surgimiento de semejantes “híbridos dogmáticos” radicaría en un entendimiento “excesivamente formal” de los delitos que no se pueden explicar mediante la teoría del dominio del hecho. Enuncia tajante que si se reputan estos ilícitos como infracciones en las que “la organización o gestión insolidaria con otro ámbito de organización (otra persona o la Administración) es tratada normativamente como arrogación de un ámbito de organización ajeno debido a la posición jurídica especial que ocupa el autor, la necesidad de una categoría mixta se diluye”. Robustece su explicación indicando que en ocasiones se da un deber de “organizarse de forma solidaria con otros ámbitos de organización”. Sentencia FEIJOO SÁNCHEZ que “los delitos en los que la competencia se basa en una posición jurídica de la que se deriva una solidaridad especial o cualificada (distinta a los deberes generales de solidaridad) tienen, pues, tanto contenido material como los delitos que se fundamentan en la libertad organizativa y en los que tradicionalmente se ha basado la autoría en la idea de dominio”, y este deber cualificado de solidaridad se puede delegar o asumir de modo fáctico.

Podemos mencionar también a DE LA MATA BARRANCO¹¹¹⁶, quien desarrolla la polémica y concluye que el sujeto activo es el deudor tributario, calificando el delito como especial propio. Entiende que en la defraudación tributaria se exige el dominio del hecho y no una simple infracción del deber. Así las cosas, no se trata de la infracción de un mero deber extrapenal, sino que el referido dominio del hecho implica que se detente “a través de la representación o de la instrumentalización de otro, que, aun siendo obligado tributario, no está en condiciones fácticas y jurídicas, de poder cumplir con una obligación que desconoce o que afronta sin un pleno conocimiento del supuesto fáctico que da lugar a la misma”. Apostilla que “el contribuyente, su sustituto o el responsable del pago de la deuda tributaria, el beneficiario de la devolución o beneficio fiscal indebidos son quienes reúnen la condición subjetiva que permite la aplicación de estos preceptos”, lo que constituye la “doctrina absolutamente dominante”. Distingue esta cuestión de la relativa a quién va a responder “finalmente” por el delito, en esencia, el papel que desempeñan los asesores fiscales y su actuación en nombre de otro. Próximo a esta tesis es CHOCLÁN MONTALVO¹¹¹⁷, quien comienza negando que se trate de un delito de propia mano ya que, tras destacar la confusión dogmática en que a veces se incurre al identificar el delito especial con el delito de propia mano, zanja que en este último se requiere un acto de ejecución personal, que sea llevado a cabo por el propio autor, lo que no se da en el delito fiscal, que no precisa de una intervención personal del autor, puesto que la defraudación “puede tener lugar a través del comportamiento de otro”, y cita como ejemplo al asesor fiscal.

Después, en una original y fundamentada argumentación, CHOCLÁN MONTALVO toma partido e indica que solo puede quebrantar el deber de contribuir el

¹¹¹⁵ FEIJOO SÁNCHEZ, B.J., “Imputación objetiva”, *cit.*, pp. 19 y 20.

¹¹¹⁶ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal”, *cit.*, pp. 11 y 14.

¹¹¹⁷ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, *cit.*, pp. 136-139.

sujeto que viene legalmente obligado a soportarlo, porque “no cabe defraudación sin que exista deber de tributación previo”. Por ello entiende que se trata de un delito especial. Apunta que la doctrina y la jurisprudencia mayoritarias consideran que se trata de un tipo especial de infracción de deber, en el que el criterio del dominio del hecho, que fundamenta de modo usual la autoría, “no desempeña ningún papel delimitador en esta clase de delitos”. Sin embargo, se muestra disconforme con dicha solución; apunta que esta teoría ideada por ROXIN –la relativa a los tipos de infracción de deber– no da respuesta al caso en el que el *extraneus* es quien instrumentaliza al *intraneus*, que actúa movido por coacción o por error, y en el que no es dable la condena del partícipe en virtud de los postulados de la teoría de la accesoriedad. De esta manera, refiere que su concepción como delito de infracción de deber conduce a una serie de “disfunciones”. Para paliar tales inconvenientes se ha formulado en los últimos tiempos “la tesis del delito fiscal como delito especial de dominio”, que todavía no ha tenido su reflejo en la jurisprudencia. A grandes rasgos, esta teoría postula que es posible afirmar la autoría del *extraneus* en un delito especial, si bien esta configuración no se puede reducir a “formas de dominio social derivadas de la administración o la representación, pudiendo comprender formas de dominio a través de la coacción o del error”. De ahí que sea factible hablar de una autoría mediata del *extraneus*. En esencia, pues, éste puede ser considerado autor cuando no concorra dolo en el sujeto cualificado “y asuma el no cualificado el dominio del hecho, bien por virtud del instituto de la representación, bien en el caso de la instrumentalización del obligado tributario”. En caso contrario, si se reputa como un mero partícipe, las reglas de la accesoriedad limitada impedirían “una adecuada respuesta penal” a tal elusión dolosa, llevada a cabo por el *extraneus*, respecto de la cual el obligado tributario no tiene conocimiento.

La tesis de CHOCLÁN MONTALVO es rechazada por FEIJOO SÁNCHEZ¹¹¹⁸, quien manifiesta que “no es correcta dogmáticamente” para solucionar problemas de instrumentalización, puesto que en los delitos especiales el autor ha de reunir las especiales condiciones. A propósito de sus razonamientos sobre el dominio del hecho, FEIJOO SÁNCHEZ sentencia que “no consiguen sortear el (¿pequeño?) inconveniente de la adecuación de la conducta a los requisitos que exige la ley (*applicatio legis ad factum*)”. La exposición de CHOCLÁN MONTALVO también es expresamente contestada por NAVARRO CARDOSO¹¹¹⁹. Dicho autor comienza adscribiéndose al sector que postula que nos hallamos ante un delito especial ya que, aunque su tenor introductorio comience con el genérico “*el que*”, a continuación “se introduce, vía conducta típica, una delimitación axiológica del título de imputación personal”, porque los comportamientos que se describen solo pueden imputarse normativamente a quien ostente la cualidad de sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Tras dicha introducción explica que dentro de delitos especiales cabe concretizar más y diferenciar entre delitos especiales de infracción de deber, de dominio y mixtos. Los primeros se caracterizan porque el autor es “aquel al que se le puede imputar objetivamente el hecho en tanto infringe un deber”. Esta situación se daría en la defraudación tributaria, en la que el autor infringe el deber extrapenal, “de carácter institucional”, de cumplir con sus obligaciones fiscales.

Por su parte, los tipos de dominio son aquellos en los que el agente detenta la “capacidad material para dominar la fuente de menoscabo del bien jurídico-penal

¹¹¹⁸ FEIJOO SÁNCHEZ, B.J., “Imputación objetiva”, *cit.*, pp. 21 y 22.

¹¹¹⁹ NAVARRO CARDOSO, F., “La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, *Revista Penal*, núm. 43, 2019, pp. 118-120.

protegido”, que en este caso vendría representada por el dominio de la fuente generadora del riesgo para el interés tutelado, y que se especifica en el menoscabo para la Hacienda Pública. En tercer término, los tipos de naturaleza mixta, en los cuales se da “un componente de infracción de deber y un componente de dominio”; en ellos, la infracción del deber extrapenal es insuficiente “para la conformación agotadora del injusto”. NAVARRO CARDOSO considera que el delito que exponemos se ubica en esta tercera categoría, ya que el obligado tributario tiene el dominio del hecho. Sale al paso de las afirmaciones de CHOCLÁN MONTALVO cuando refiere que el *extraneus* es el autor mediato, cuando asume el dominio del hecho, y el *intraneus* es un instrumento no doloso. Opone a este parecer que el principal obstáculo se encuentra en la condición de sujeto cualificado, ya que, citando a FERRÉ OLIVÉ, semejante cualidad “no se alcanza exclusivamente con criterios materiales sino también formales, respetando así el principio de legalidad penal y la interdicción de la analogía *contra reo*”.

Frente a esta postura se erige la de aquellos autores que entienden que estamos ante un delito común en el que, por ende, no se requiere una cualificación, condición o cualidad en el agente. En síntesis, se proponen tres líneas argumentales¹¹²⁰ en este sector: i) razones gramaticales, dado que la literalidad del artículo 305 CP no exige ningún requisito personal, ii) motivos de índole criminal, tendentes a evitar lagunas de punibilidad a que aboca su caracterización como delito especial y iii) la existencia de un deber básico y general de solidaridad, de contribución a las cargas públicas, *ex* artículo 31 CE. Podemos iniciar su exposición siguiendo a BOIX REIG¹¹²¹, quien observa que el tipo “no delimita expresamente su ámbito”, dado que se inicia con la fórmula “*el que [...]*”. Expresa que la preexistencia de la relación jurídico-tributaria ha dado lugar a la discusión doctrinal que analizamos. Argumenta que la literalidad del precepto avala que “*cualquiera que esté en "condiciones fácticas" de defraudar a Hacienda puede ser sujeto activo del delito*”; además, no hay “referencias explícitas o implícitas en el tipo legal a condiciones personales del sujeto activo”, por lo que es factible que terceras personas, no obligadas tributariamente, sean sujetos activos, puesto que no se precisa que la defraudación se lleve a cabo mediante la elusión del tributo propio. Tendría encaje en este sector FEIJOO SÁNCHEZ¹¹²², quien asevera que si se reputa como un delito común, “el *extraneus* que mediante engaño o coacción consigue que el deudor eluda el pago de tributos podría ser autor mediato en relación al art. 305 CP”, y quien proclama que “estos deberes no son “meros deberes formales de colaboración”, sino concreciones de un deber de solidaridad esencial como ciudadano (art. 31 CE)”, de donde se infiere que todos los individuos hemos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que no ha lugar a un catálogo tasado de posibles autores.

Apoya esta posición GARCÍA NOVOA¹¹²³, quien efectúa un repaso histórico y subraya que la condición de delito especial fue defendida por la Fiscalía del Tribunal Supremo desde su Circular 2/1978, que refería que “*el sujeto activo del delito será pues, la persona que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de la prestación tributaria sea como contribuyente o sustituto*”; a su vez, la Sala 2ª del TS asumió dicho parecer en su doctrina jurisprudencial. Pese a ello, el autor que estudiamos discrepa de dicha conclusión, ya que ni el anterior CP exigía que el defraudador tributario fuese necesariamente el sujeto pasivo, ni lo requiere el actual artículo 305 CP. De tal modo que, aunque la lógica lleve a considerar que “solamente ciertos sujetos tributarios puedan

¹¹²⁰ TORRES CADAVID, N., *op. cit.*, pp. 6 y 7.

¹¹²¹ BOIX REIG, F.J., “Aspectos de la nueva” , *cit.*, pp. 2 y 3. (Cursivas en el original).

¹¹²² FEIJOO SÁNCHEZ, B.J., “Imputación objetiva” , *cit.*, pp. 21 y 30.

¹¹²³ GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, pp. 45-47.

incurrir en determinados tipos”, *v.gr.*, en las obligaciones de retener o de ingresar las retenciones, en otros casos “la condición de sujeto pasivo tributario resulta irrelevante”, y pone como ejemplo la obtención indebida de devoluciones. Ello le lleva a concluir que la doctrina del Alto Tribunal carece de “una expresa cobertura legal”.

Asimismo, hemos de detenernos en el detallado análisis que efectúa MARTÍNEZ¹¹²⁴. Estima que existen dos posibilidades: la primera atendería a la propia redacción del artículo 305 CP, que no contiene mención al deudor tributario, mientras que la segunda se centraría en que “cualquier persona que esté en condiciones fácticas puede cometer una defraudación”. En el primer caso sería posible tanto la autoría mediata del *extraneus* cuando emplea como instrumento al obligado tributario; a su vez, sería dable apreciar la coautoría cuando el *extraneus* actúe conjuntamente con el obligado tributario, realice “aportaciones esenciales” y domine el hecho; además, se ha hecho alusión a una interpretación gramatical y sistemática –PÉREZ APARICIO– y se ha dicho que el precepto no distingue el círculo de autores ni restringe el objeto del delito a los tributos propios. Dentro de la segunda visión del delito fiscal como tipo común se incidiría en que cualquiera puede cometer el delito, y no solo los obligados tributarios, *v.gr.*, los funcionarios que lo facilitan o los asesores fiscales que dan “consejos fraudulentos”. Tras analizar dos sentencias de la Sala 2ª del TS –de 8 de abril de 2008 y de 30 de abril de 2003–, en las que, respectivamente, se acudió de modo indebido al tipo de estafa y se calificó como una inducción a trece individuos que carecían de dolo (con quebranto de la exigencia del doble dolo), concluye MARTÍNEZ que es conveniente “interpretar el delito de defraudación tributaria como un tipo común y abierto cuyo bien jurídico puede ser vulnerado por sujetos ajenos a la relación jurídica tributaria”. De ahí que la introducción por la LO 7/2012, dentro del artículo 305.6 CP de la alusión “*al obligado tributario o al autor del delito*” no añade “nada novedoso” en cuanto a su categorización. Por tal motivo, si la intención del legislador era cerrar el debate, no lo ha conseguido, y la solución hubiera pasado por “introducir esta cláusula que permite que haya otros autores además del deudor tributario, en el primer párrafo del artículo 305, donde se describe la conducta típica, no en una atenuante como es el artículo 305.6”.

Una postura intermedia entre la dicotomía delito especial frente a delito común es sustentada por un exiguo grupo de autores. Entre ellos podemos mencionar a MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL¹¹²⁵, que parte, con la doctrina mayoritaria, de que nos hallamos ante un delito especial; sin embargo, modula el alcance de su tesis en el tipo de obtención indebida de devoluciones, en el que no se infringiría una obligación de hacer, que cifra en el ingreso del tributo en el Tesoro. De ahí que “para obtener devoluciones tributarias no hace falta ser sujeto pasivo ni obligado tributario”, porque en este supuesto no concurre un “deber específico”, sino que surge “una cierta obligación de no dañar al Erario Público; obligación que puede ser infringida, en mayor o menor medida, por casi cualquier persona y que da lugar a una cierta consideración en esta modalidad de delito común”. En este orden de ideas, sentencia que el asesor fiscal sería en dicho supuesto un *intraneus*. Tales apreciaciones son certeramente rebatidas por TORRES CADAVID¹¹²⁶, para quien se trata de una interpretación “poco afortunada” de la modalidad de obtención indebida de devoluciones. A su parecer, no es dable negar la existencia de una relación jurídica-tributaria subyacente, dado que “es el resultado del

¹¹²⁴ MARTÍNEZ, I., “El delito fiscal como delito común: análisis del nuevo artículo 305.6”, *Revista General de Derecho Penal*, núm. 20, 2013, pp. 9-16.

¹¹²⁵ MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, E., “Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal”, *Revista Electrónica del Departamento de Derecho de la Universidad de La Rioja*, REDUR, núm. 13, 2015, pp. 269-306.

¹¹²⁶ TORRES CADAVID, N., *op. cit.*, p. 14.

derecho que se le genera al contribuyente de que le sea reembolsado por parte de la Administración el exceso retenido, pagado a cuenta o pagado fraccionadamente”, por lo que existe una previa relación entre el contribuyente y la Administración, incluso en los supuestos en los que los productos salen del territorio nacional sin haber sufrido tributación alguna, “con el objetivo de que en el mercado de destino se puedan incorporar en las mismas condiciones que los bienes que son en esos lugares producidos”, puesto que “en todo caso tiene que haber una relación jurídico-tributaria de referencia que permita, incluso fraudulentamente, calcular el valor de la devolución”.

Después de este recorrido por las principales posturas doctrinales en liza, debemos prestar atención, de modo sintético, a lo manifestado por la Sala 2ª del TS. Cita GRANADOS PÉREZ¹¹²⁷, como ejemplo explicativo del sujeto activo de este delito, la importante STS 974/2012, en concreto su FD 22º, donde se condensa la doctrina jurisprudencial al respecto¹¹²⁸ y se define como un delito especial propio. En cuanto a su incardinación dentro de tales delitos especiales, podemos traer a colación, como mero ejemplo, la STS 499/2016, en cuyo FD 3º se nos dice que: “*La jurisprudencia ha entendido que el delito fiscal, en su modalidad de defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de los tributos, es un delito especial de los llamados de infracción de deber. Concretamente en relación con el deber de contribuir a los gastos públicos mediante el pago de los impuestos, establecido en el artículo 31 de la Constitución*”.

En nuestra opinión, el tipo de defraudación tributaria debe ser concebido como un delito especial. Frente a aquellas posturas que afirman que cualquiera puede cometerlo, bien sea por la propia dicción genérica del precepto, bien sea porque se halle en circunstancias fácticas que permitan su comisión, estimamos que no se puede obviar el presupuesto inherente al delito: la existencia de una previa relación jurídico-tributaria. Esta especial situación condiciona irremisiblemente la interpretación del delito. Dado que existe tal relación, solo podrán cometerlo quienes ostenten la cualidad de obligado tributario, para cuya determinación habrá de estarse a la normativa tributaria. Tampoco resulta sostenible la interpretación utilitarista del precepto, tendente a evitar lagunas de punibilidad a las que conduciría su reputación como delito especial, en conexión con el principio de accesoria limitada en materia de participación. Así las cosas, no se puede

¹¹²⁷ GRANADOS PÉREZ, C., *op. cit.*, p. 31.

¹¹²⁸ FD 22º de la STS 974/2012: “*En principio, la redacción del precepto no parece limitar el ámbito de posibles sujetos activos, de ahí que una parte de la doctrina entendiera que estábamos en presencia de un delito común, esto es que puede ser cometido por cualquier persona, pero otro sector doctrinal y la jurisprudencia de esta Sala Segunda, sostiene que es un delito especial propio en el que el sujeto activo se corresponde con el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Posición esta más acorde con el precepto teniendo en cuenta que en su formulación se acude continuamente a elementos normativos jurídicos (eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas, etc...) de contenido tributario que, ineludiblemente, conducen a la existencia de una relación tributaria entre el sujeto activo y pasivo, relación que viene determinada por las conductas sancionadas que sitúa al sujeto activo del delito como sujeto pasivo de la relación tributaria. Además las conductas defraudatorias de omisión solo pueden realizarse por el obligado y no por un tercero ajeno a la relación.*

En definitiva el sujeto activo del delito se corresponde con el sujeto pasivo de la obligación tributaria a tenor de lo dispuesto en el art. 30 Ley General Tributaria que se refiere al sujeto pasivo como la persona obligada a cumplir con las prestaciones tributarias establecidas en la Ley, entre las que se encuentra como principal el pago de la deuda tributaria según establece el art. 35.1 de la LGT. Y la definición auténtica del sujeto pasivo la encontramos en los arts. 30, 31 y 32 de la citada ley que nos dice que son sujetos pasivos de la relación tributaria tanto el contribuyente - persona que soporta la carga tributaria- como el sustituto de aquél. El art. 30 hace una reserva de ley para la determinación del sujeto pasivo, por lo que será en la Ley que regula cada tributo donde se encuentra el obligado tributario. Ahora bien lo expuesto tiene plena validez cuando se actúa en nombre o representación de una verdadera persona jurídica, con independencia patrimonial para el cumplimiento de su fin social. Por ello no es necesario acudir al art. 31 de CP, en los supuestos en que la existencia de una persona jurídica no es nada más que una pantalla detrás de la se oculta una realidad económica distinta, imputable a una persona física. En estos casos los tribunales pueden correr el velo para tener conocimiento de la titularidad real de los bienes”.

desfigurar la naturaleza de un tipo con base en fines punitivistas, antes al contrario, ha de ser el legislador quien precise las inconcreciones o subsane los defectos de técnica legislativa, pero el intérprete no puede, mediante una interpretación forzada, ampliar el tenor de los tipos más allá de sus límites, lo que redundaría en una intelección contra reo, proscrita por los principios informadores del *ius puniendi*.

En este orden de consideraciones, la reforma operada por la LO 7/2012 introduce una disyuntiva que provoca el surgimiento de nuevas dudas. Como hemos anotado con anterioridad, en el artículo 305.6 CP, al configurar el tipo atenuado, se proclama: “*Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados [...]*”. La introducción de este nuevo apartado se justifica en el número III del Preámbulo de la antedicha LO 7/2012 del siguiente modo: “*Se prevé también una atenuación de la pena cuando los presuntos responsables de los delitos reconocen su comisión y satisfacen íntegramente la deuda tributaria o bien colaboran con las Autoridades para la averiguación de los hechos y, en su caso, la identificación o captura de otros responsables, siempre y cuando tal reconocimiento, pago y cooperación se produzcan en un breve lapso de tiempo*”. Como podemos apreciar, no existe ninguna mención a la ampliación del ámbito de los posibles sujetos activos, ni se justifica en modo alguno tal novedosa redacción. Puestos en trance de valorarla hemos de comenzar criticando la fórmula empleada. En efecto, el uso de la disyuntiva “*al obligado tributario o al autor del delito*” da lugar a una imprecisión y a una comprensión contradictoria. Semeja que se contraponen ambas categorías y que, llevado a sus últimas consecuencias, el obligado tributario no puede ser considerado autor del delito, lo que resultaría absurdo e insostenible. En segundo lugar, si se defiende que el delito de defraudación tributaria es un delito común, no sería necesaria la mención expresa al obligado tributario, puesto que, desde dichos postulados, se encontraría ya incluido en el genérico “autor del delito”. En tercer término, no parece defendible que haya sido la voluntad del legislador tomar partido por la posición minoritaria en la doctrina y que, a resultas de su posicionamiento, haya cristalizado tal consideración en el tipo atenuado, sin efectuar mención alguna en el tipo básico y sin que se haya efectuado la correspondiente explicación en el preámbulo de la norma, ante la magnitud de las consecuencias que dicha innovación supondría. Por todo ello, solo podemos mostrar nuestra frontal oposición a este aserto, compendio de imprecisión, de incoherencia y de ausencia de técnica legislativa, y reclamar su supresión o, en todo caso, si así fuese la intención del legislador, que se lleve tal solución –sustancialmente mejorada– al tipo básico.

A la vista de los argumentos expuestos, defendemos que la modificación del año 2012 no ha conllevado una transmutación en la naturaleza del delito de defraudación tributaria, que continúa siendo un delito especial. Si avanzamos un paso más dentro de esta clasificación, debemos anotar que es un delito especial propio, que carece de equivalente en el campo de los delitos comunes. Además, hacemos nuestra la propuesta de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ y consideramos que es incluible en los delitos especiales de naturaleza mixta. Entendemos que es una explicación precisa, completa y que, frente a las objeciones que ponen de relieve que se configuran tipos “híbridos”, aborda la cuestión de una manera completa y detallada. Se parte de la base de los delitos de infracción de deber, lo que es evidente que se produce en nuestro caso, ya que la relación jurídico-tributaria, sobre la que pivota el delito, se fundamenta en un deber de contribuir, deber específico del concreto obligado tributario, de naturaleza extrapenal, y que es una concreción del genérico deber de contribuir del artículo 31 CE. Si a ello sumamos que el tipo requiere la producción de un perjuicio, y que hemos indicado que no basta el mero impago –es decir, el mero incumplimiento del deber de contribuir–, sino que el injusto

típico requiere la producción del perjuicio, hemos de convenir en que el sujeto activo ha de detentar, además, el dominio del hecho, ha de regir el acontecer típico, que concluye en el resultado defraudatorio, conectado causalmente con la infracción del deber extrapenal. De ahí que sean necesarios ambos elementos, y que patrocinemos su entendimiento como tipo especial de naturaleza mixta.

Con buen tino señala CADENA SERRANO¹¹²⁹ que la conceptualización del delito de infracción de deber, llevada a sus extremos, conduce a un concepto extensivo de autor, dado que en la posición de ROXIN “se llega a incluso a desafectar del dominio del hecho”, lo que afecta “no solo a la “autoría” del *intraneus*, sino también a la “participación” del *extraneus*, en el sentido de que para poder castigar al *extraneus* se podría prescindir de una comisión dolosa por parte del autor”; así las cosas, en los supuestos de instrumento cualificado no doloso se podría conculcar el principio de accesoriidad limitada y “condenar (al) *extraneus* aunque el *intraneus* sujeto a deber hubiera actuado bajo error de tipo vencible e impune”. Aplica dicho autor estas ideas al delito fiscal y concluye que resulta “discutible” que nos hallemos ante un delito de infracción de deber en el sentido estudiado, puesto que “el deber extrapenal que pesa sobre el obligado tributario no representa una vinculación especial e institucional del sujeto pasivo tributario con la Hacienda Pública del que derive un *status* de deberes institucionalizados”. Si se entendiese como un delito especial propio de infracción de deber, “el obligado tributario sería autor en cualquier caso”, cuando dolosamente hubiese infringido el deber, aunque no detentase el dominio del hecho. Por este motivo, frente a una concepción tan amplia como la que conlleva esta tesis, asumimos la existencia de un contrapeso o limitación, que vendría representado por la exigencia del dominio funcional del hecho. De ahí que, en esencia, se requerirían los tres elementos que sintetiza MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ: la conjunción de actos concretos de organización, que se lleve a cabo una infracción de deberes tributarios y que se dé la causación de perjuicio a la Hacienda Pública. La unión de los elementos de infracción de deber y del control organizativo da una visión más acabada, completa y colma las deficiencias de una postura unívoca. Por este motivo, se propugna la teoría mixta como un avance frente a las soluciones insatisfactorias a que abocan las posturas unitarias.

3.4.2.- Autoría y participación: especial consideración de la figura del asesor fiscal

Como hemos observado, al configurar el delito de defraudación tributaria como un delito especial propio, solo puede ser cometido por aquellas personas que reúnan las condiciones exigidas por la normativa tributaria. De ahí que hayamos de tomar en consideración, como punto de partida, lo consagrado en el artículo 65.3¹¹³⁰ CP. Comenzamos nuestro análisis con la propuesta de BACIGALUPO ZAPATER¹¹³¹. De modo acorde con su tesis de que este tipo es de naturaleza omisiva, arguye que las cuestiones relativas a autoría y participación en el ámbito de los delitos de omisión resultan “problemáticas”. Cita a WELZEL y niega la posibilidad de la coautoría omisiva, de la autoría mediata omisiva y de la inducción a un delito de omisión. Centrado en las

¹¹²⁹ CADENA SERRANO, F.A., *op. cit.*, pp. 19-24.

¹¹³⁰ Artículo 65.3 CP: “3. Cuando en el inductor o en el cooperador necesario no concurren las condiciones, cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor, los jueces o tribunales podrán imponer la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate”.

¹¹³¹ BACIGALUPO ZAPATER, E., “¿Es posible la participación necesaria en el delito fiscal?”, publicado el día 14 de septiembre de 2016 en [www.elderecho.com](https://elderecho.com/es-posible-la-participacion-necesaria-en-el-delito-fiscal), disponible en <https://elderecho.com/es-posible-la-participacion-necesaria-en-el-delito-fiscal>, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

formas de participación, alega que la cooperación ha de ser concebida “desde un punto de vista estrictamente causal” y, en tal sentido, puesto que la conducta del obligado tributario es omisiva, nunca depende de una cooperación sin la cual no sea posible, puesto que “en todos los casos imaginables el obligado fiscal que quiere incumplir su deber puede hacerlo sin ninguna ayuda, porque para omitir no es necesaria ninguna cooperación o ayuda”; así las cosas, siguiendo a JAKOBS, restringe el círculo de los partícipes y anota: “en relación a delitos omisivos solo cabría, como participación, la inducción, pero como cooperación psicológica, obviamente si se la probara”. De modo tajante defiende que la cooperación necesaria en el delito fiscal semeja “conceptualmente imposible”, por lo que carece de virtualidad la distinción entre cooperadores necesarios y no necesarios, ya que “la única causa necesaria de la omisión es la voluntad del omitente”. No obstante puntualiza que no queda fuera la cooperación psicológica, que no es sino una inducción.

En otro trabajo, BACIGALUPO ZAPATER¹¹³² retoma la dificultad de calificar la participación de los asesores fiscales y de las personas que, actuando como técnicos fiscalistas, ayudan a un obligado tributario. Para este menester analiza la STS 539/2003, de 30 de abril, en la que, en esencia, el TS condenó a un padre de familia como autor de su propio delito contra la Hacienda Pública y como inductor de trece delitos fiscales de sus hijos, a quienes había guiado e indicado cómo actuar, contando con la ayuda de un asesor fiscal. El Alto Tribunal absolvió a los hijos, que no habían tenido completo conocimiento de la finalidad y que siguieron las instrucciones de su padre, en quien depositaron su confianza. BACIGALUPO ZAPATER resume que la esencia de la resolución es que “es posible responsabilizar penalmente a quien no es obligado fiscal por su participación en un delito fiscal en el que los obligados fiscales no sean responsables”. Critica la terminología empleada, pues la resolución dice que el padre fue condenado como “autor”, cuando, en puridad, solo lo fue de uno de los delitos; estima que ello se debe a un concepto unitario de autor, que rechaza, puesto que no concurre una “identidad conceptual, sino una “mera equiparación de penas”.

Valora positivamente la sentencia “en lo que respecta a la posibilidad (de) condena del no cualificado y la absolución de los obligados fiscales por haber obrado sobre la base de un error o ignorancia”. No obstante, descarta que el padre pudiese ser reputado inductor, ya que sus hijos actuaron sin dolo, y no cabe la inducción sin dolo del autor. A su vez, resulta erróneo desde el punto de vista terminológico que un no cualificado, ya que no es el obligado tributario, sea considerado autor –en este caso, en los delitos fiscales de sus hijos–. En tercer término, también considera errónea la forma en que el tribunal resuelve la accesoriidad de la participación “para justificar una inducción de quienes actuaron sin dolo”. Para explicar la sentencia, observa BACIGALUPO ZAPATER que la Sala partió de la comprensión del dolo como forma de culpabilidad, por lo que, para la sanción del padre, bastaba una acción típica y antijurídica, con lo que no era precisa la culpabilidad de cada partícipe. No obstante, semejante argumento fracasa a la hora de fundamentar la inducción, puesto que no se dio el doble dolo –en inductor e inducidos–.

A pesar de que las críticas doctrinales a la meritada resolución hayan sido numerosas, CADENA SERRANO¹¹³³, que también asume parte de las objeciones vertidas, a continuación, propone una interpretación benevolente para con el texto de la sentencia, cuya solución adjetiva como “justa y jurídicamente correcta”, puesto que el

¹¹³² BACIGALUPO ZAPATER, E., “Cuestiones de la autoría y la participación en el delito fiscal”, *Diario La Ley*, núm. 8715, 2016, pp. 4-8.

¹¹³³ CADENA SERRANO, F.A., *op. cit.*, pp. 26 y 27.

padre actuaba como representante voluntario de sus hijos, por lo que sería aplicable la cláusula del artículo 31¹¹³⁴ CP. Esta figura, la actuación en lugar de otro, “permite acabar con las lagunas de impunidad en los supuestos de delitos especiales propios”; dicho riesgo no existe en los delitos especiales impropios, dado que existe “una forma de delito común aplicable a los *extranei*”. En el caso de marras, el padre habría actuado como representante legal o voluntario de sus trece hijos, “en función de su edad y capacidad o del mandato delegado”, por lo que debería responder como autor material y no como inductor. Concurren en dicho progenitor los requisitos que precisa este instituto, que CADENA SERRANO enumera en los siguientes: i) que se cometa un delito especial, ii) que un *extraneus* actúe en nombre o representación de una persona física o jurídica, iii) que dicho *extraneus* realice la conducta típica, iv) que el *intraneus* no intervenga como autor, ya que, en tal caso, el *extraneus* podría ser considerado partícipe; por el contrario, si el *intraneus* participa en el hecho, nada impide la sanción del *extraneus* como autor y del *intraneus* como partícipe, al tratarse de un instrumento doloso cualificado. No obstante, matiza que este último requisito no es exigible cuando el *intraneus* sea una persona jurídica, puesto que el artículo 31 bis CP implica la intervención del *extraneus* en sus dos modalidades de representación o ausencia de control. Tras ello, CADENA SERRANO concluye que desde la operatividad de esta norma de cobertura, “no existe dificultad para cubrir la tipicidad del comportamiento de quien siendo *extraneus* realiza el tipo especial del artículo 305 CP, actuando en nombre del *intraneus* obligado tributario, por representación directa o voluntaria si se trata de una persona física o por administración de hecho o de derecho si se tratase de una persona jurídica”. Así las cosas, este precepto –el artículo 31 CP– salva las lagunas de impunidad que se podrían derivar de la simple constatación de su naturaleza como delito especial.

Al hilo del artículo 31 CP, sobresale la síntesis que realiza CHOCLÁN MONTALVO¹¹³⁵, para quien, en el caso de que el obligado tributario encargue a un *extraneus* el cumplimiento de su obligación tributaria, resulta de aplicación la citada norma. De ahí que, si el encargado incumple dolosamente el mandato encomendado, sin que lo sepa el representado, puede articularse su responsabilidad penal, en concepto de autor, aunque él no sea personalmente el sujeto pasivo de la concreta relación jurídico-tributaria. No obstante, destaca CHOCLÁN MONTALVO que, si bien es fácil esta determinación cuando ha habido un negocio jurídico formal encaminado a la representación, ya que se opera una “transferencia de la cualidad del *intraneus* (representado) al *extraneus*”, surgen dudas en el caso de la “mera asunción fáctica del dominio sobre el cumplimiento del deber”. Sin embargo, puesto que el artículo 31 CP no se fundamenta en criterios “puramente formales”, sino en “criterios materiales o de posición de dominio”, tampoco existirían dudas en la aplicación del precepto de cobertura, lo que se justifica en el empleo de términos como “administrador de hecho”, o “actuación en representación o nombre de otro”. Avanza un paso más y, siguiendo a SILVA SÁNCHEZ, refiere que las posibilidades de la configuración de la autoría del *extraneus* en tales supuestos no se reducen a “formas de dominio social derivadas de la administración o la representación”, sino que pueden comprender “formas de dominio a través de la coacción o del error”, por lo que, en tales casos, cuando el *extraneus* domina la acción típica, daría lugar a una autoría mediata. Puesto en trance de concretar la participación del tercero –significadamente del asesor fiscal–, advierte que cuando el

¹¹³⁴ Artículo 31 CP: “El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”.

¹¹³⁵ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 139-144.

obligado tributario detenta el dominio del hecho, el asesor puede ser partícipe “en cualquiera de las modalidades de participación”, es decir, puede ser tanto inductor, como cooperador necesario o cómplice, según “cual sea su aporte objetivo al hecho”, ya que la esencia reside en que el tercero contribuya “con conocimiento” al desarrollo del plan del autor.

CHOCLÁN MONTALVO concluye su argumentación indicando que cabe distinguir tres hipótesis de participación del tercero en el delito fiscal: i) si el obligado tributario instrumentaliza al *extraneus*, que actúa sin dolo, resulta atípica la contribución de este último, que habría actuado en error de tipo –v.gr., fruto de un engaño–, aunque hubiese sido formalmente su representante. ii) Cuando hay connivencia entre el *intraneus* y el representante –*extraneus* que domina el hecho, incluso sin representación formal–, en cuyo caso, el primero responde como autor por omisión, mientras que el segundo sería un partícipe, incluso en el hipotético caso de que hubiese detentado el dominio fáctico del hecho. iii) Si es el *extraneus* quien instrumentaliza al *intraneus*, parte de que, conforme a la teoría tradicional del TS, no cabe la autoría mediata en el delito fiscal, si se concibe como un tipo de infracción de deber; no obstante, escudado en su teoría de que nos hallamos ante un tipo especial de dominio, defiende que es posible la punición del *extraneus* como autor, entendiendo que es un comportamiento que merece reproche penal. De ahí que sea perseguible cuando “ha asumido en su esfera de competencia el dominio de la situación para el cumplimiento del deber”, por lo que el *intraneus*, verdadero obligado tributario, se ve “despojado” mediante el error al que fue inducido. Cita que cabe el desplazamiento de la responsabilidad penal al hombre de atrás incluso aunque en el momento de la consumación se hubiese producido el cese del administrador que había contribuido de modo doloso, con su actuar precedente, a la producción del resultado, pese a que el comportamiento típico sea realizado por el nuevo administrador que actúa sin dolo. De ahí que la conducta del *extraneus* pueda ser calificada como cooperación necesaria, si se aprecia el dolo del cooperador, o incluso como autoría en comisión por omisión si se ha creado el riesgo de lesión previo, con la consiguiente fundamentación de la posición de garante *ex* artículo 11 CP, ya que se toma en consideración que se domina la voluntad del instrumento cualificado, “lo que le hace acceder al dominio típico”.

Para FERRÉ OLIVÉ¹¹³⁶, los *extranei* son “figuras marginales o secundarias” en el delito, pero que llevan a cabo “aportaciones jurídicamente desaprobadas”. Cometten así un “ataque accesorio” al interés tutelado, lo que justifica que se les imponga una pena. No obstante, para que sean sancionados, refiere que es preciso que el autor cometa un hecho típico y antijurídico, siguiendo el principio de accesoriedad limitada. En el delito fiscal que analizamos, es preciso que se dé una defraudación dolosa. Anota que, en todo caso, la reforma del año 2012 introdujo un trato diferencial para algunos partícipes en la defraudación tributaria, puesto que el artículo 305.6 CP, “sobre la base del *derecho premial*”, permite la imposición de una pena atenuada en determinados supuestos de colaboración con la Administración de Justicia. A continuación, defiende la posibilidad de la inducción en esta figura delictiva, debiendo tratarse de una provocación directa a su comisión. Por lo que respecta a la cooperación necesaria, ha de tratarse de “actos causales para el resultado lesivo”, que pueden darse tanto en la fase preparatoria como en la consumación, si bien, carecen del dominio del hecho.

¹¹³⁶ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 185-191. (Cursivas en el original).

Cita como ejemplos a aquellos sujetos que comercializan facturas falsas del IVA, lo que permite al obligado tributario aminorar la cuota que debe asumir, o al inspector de Hacienda que llevó a cabo inspecciones sobre empresas y que consignó “falsas actas de comprobado y conforme”, con la finalidad de “garantizar la impunidad en una maniobra tributariamente fraudulenta de la que también tomaba parte”. Advierte FERRÉ OLIVÉ que, tras la reforma operada por la LO 15/2003 en el artículo 65.3 CP, se ha posibilitado que en los delitos especiales, cuando se aprecie la inducción o la cooperación necesaria, se imponga la pena inferior en grado a la señalada por la ley para la infracción de que se trate, si bien, dado que es una cláusula potestativa, no debería aplicarse por los juzgadores en los casos en los que tales conductas “se aproximen a las de autoría”, sino que habría de reservarse para las “intervenciones más alejadas de la afección al bien jurídico tutelado”. Dicho precepto no prevé nada en cuanto al cómplice, por lo que han surgido dudas en la doctrina sobre qué régimen penológico ha de aplicarse en los delitos especiales ya que, si únicamente cabe acudir al artículo 63 CP, que rebaja la pena en un grado, la consecuencia práctica sería una equiparación en la sanción con los inductores y cooperadores necesarios –*ex* artículo 65.3 CP–, lo que sería contrario al principio de proporcionalidad.

Merece una especial atención la explicación que ofrece MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹¹³⁷. Como punto de partida aprecia que si se sigue la doctrina mayoritaria, que lo califica como un delito especial propio, rigen las reglas generales sobre autoría y participación. Ante la diatriba de reputar al tipo como especial de dominio o de infracción de deber, acude, como ya hemos visto, a su calificación como delito mixto, en cuya virtud se salvarían las lagunas de punibilidad a que abocan determinadas figuras. En especial, menciona que esta postura permite “castigar al sujeto no cualificado que asume fácticamente las funciones de administración y que realiza la conducta lesiva (la defraudación al Erario) con pleno dominio del hecho”. En consonancia con el artículo 31.1 CP, ello será posible en el caso del sujeto que actúa como “auténtico administrador de hecho de una persona jurídica”; no obstante, discrepa de su aplicabilidad cuando el *extraneus* utiliza al propio obligado tributario como testaferro, ya que chocaría con el tenor del precepto cuando alude a la actuación “*en nombre o representación de otro*”, ya que, en puridad, ésta no se da.

Se detiene dicho autor en el caso de las “sociedades pantalla” y en la aplicabilidad de la doctrina del levantamiento del velo, es decir, la posibilidad de conocer las personas físicas que se encuentran “ocultas” bajo la forma societaria para conseguir fines ilícitos. Observa que se trata de una doctrina de raigambre civilista cuyo trasvase al campo penal ha sido criticado de forma mayoritaria por los penalistas. Enumera que incluso quienes se han mostrado favorables, ponen de manifiesto los “importantes obstáculos de índole probatoria” que comporta, *v.gr.*, cuando hay varios socios efectivos y otros son meramente formales, sin que se pueda concretar las cuotas tributarias reales de las distintas personas físicas. De ahí que estime contraproducente su empleo en tales supuestos. No obstante, puntualiza que, en rigor, esta teoría pretende aclarar en el seno de qué persona jurídica se cometió el hecho jurídicamente relevante, es decir, cuando exista una –o varias– sociedad pantalla, y que ha de diferenciarse este supuesto de la figura del administrador de hecho, que consiste en precisar la concreta persona física que ha cometido el delito, cuando ya está determinada la persona jurídica en cuestión. Sentencia que si se considera que nos hallamos ante un delito mixto, no existe obstáculo para afirmar que el *extraneus* que asume funciones fácticas de administración, que lleva

¹¹³⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., pp. 689-691.

a cabo la conducta típica y que detenta el dominio del hecho, sería incardinable en el artículo 31.1 CP, como administrador de hecho. No obstante, cuando no se puede aplicar dicha cláusula de extensión de la autoría –como vimos *supra*, en el caso de la actuación en lugar de personas físicas–, no existe obstáculo dogmático para entender que el *extraneus* sería partícipe en la acción del testafierro, incluso si éste obra bajo “error personalmente invencible”, siempre y cuando se admita –como él mismo defiende– que debe regir el criterio de accesoriadad objetiva en materia de participación.

De semejante parecer participa DE LA MATA BARRANCO¹¹³⁸, quien plasma que, aunque nos hallemos en el ámbito de un delito especial, a la vista del artículo 65.3 CP, no existe obstáculo legal alguno para que el *extraneus* pueda ser considerado partícipe, tanto inductor, como cooperador necesario o cómplice, si bien matiza que se producirá siempre y cuando “no nos movamos en el ámbito de la neutralidad de la acción cotidiana”. De análoga comprensión es BLANCO CORDERO¹¹³⁹. Para él, frente a quienes abogan por la imposibilidad de participación del *extraneus* en el delito contra la Hacienda Pública por tratarse de un delito especial y, en consecuencia, que solo pueden ser sancionados por los delitos comunes que subyacen y que puedan haber cometido –falsedad documental, estafañ –, entiende que no se debe seguir la teoría de la ruptura del título de imputación y que el tercero ha de ser condenado como partícipe en el delito de defraudación tributaria. No obstante, anota que todas estas construcciones son innecesarias para los defensores de la tesis de que el delito fiscal es un delito común, por cuanto, en tal caso, cualquiera puede cometer el tipo. También SERRANO GÓMEZ y SERRANO MAÍLLO¹¹⁴⁰ observan, tras indicar que “autor material” equivale a “autor en sentido estricto” –es decir, quien realiza la acción u omisión constitutiva del tipo de injusto–, que las personas que colaboran en la comisión del delito, junto con el obligado tributario, “pueden responder a título de inductor, de cooperador necesario o cómplice; a veces podrán ser los propios asesores fiscales”.

Coincidimos con el grupo de autores que acabamos de citar y, por ende, dado que asumimos que se trata de un delito especial propio, de carácter mixto, debemos indicar que es factible que se den, junto con las conductas de autoría, comportamientos de participación, conforme a las reglas generales de los artículos 28 y 29 del texto punitivo. En todo caso, habrá que valorar la relevancia causal de la conducta del *extraneus*, si constituye un bien escaso o no y, en esencia, su trascendencia en la dinámica comisiva, lo que llevará a determinar el grado de participación, teniendo presente que dicha barrera es difusa, relativa y que, en ocasiones, ante comportamientos sustancialmente equivalentes, la jurisprudencia ha dictado resoluciones dispares. En segundo lugar, debemos significar que la cláusula del artículo 31 CP cobra un especial protagonismo en este delito y que, en el caso de administrador de hecho o de derecho, o de representante legal o voluntario, cuando el *intraneus* sea un mero instrumento cualificado no doloso, será posible considerar al *extraneus* como autor, en virtud de la transferencia operada *ex lege*, aunque inicialmente no residan en él las condiciones, cualidades o relaciones exigidas por el tipo, pero sí se den en el obligado tributario al que representa o del que es administrador. Si el *intraneus* es un instrumento doloso, regirían las normas genéricas de participación, aunque será posible considerar al *extraneus* tanto como autor o partícipe, según el grado de intervención que lleve a cabo y atendiendo a su *status* de administrador o representante. La principal virtualidad de este precepto es evitar las lagunas de

¹¹³⁸ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal”, *cit.*, p. 13.

¹¹³⁹ BLANCO CORDERO, I., “Delitos contra”, *cit.*, pp. 11 y 12.

¹¹⁴⁰ SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., *op. cit.*, p. 557.

punibilidad que se darían si se aplicasen, en todo su rigor, las reglas relativas a los delitos especiales propios.

Como avanzamos en la rúbrica de este subapartado, merece un estudio independiente y particular el caso del asesor fiscal. Resulta un aspecto ampliamente debatido en la doctrina y en la jurisprudencia, dándose una pluralidad de soluciones y respuestas divergentes, de donde se infiere que, ante la variedad de pronunciamientos, existe una cierta inseguridad jurídica. Por este motivo, y con la pretensión de arrojar una serie de criterios generales y de pautas interpretativas, debemos comenzar por indicar, de modo escueto, qué concepto se sostiene de asesor fiscal. A este respecto podemos partir de la definición que nos brinda el DEJ¹¹⁴¹, donde se describe como: *“profesional que ejerce su actividad en el asesoramiento financiero y que puede representar a los contribuyentes en los procedimientos administrativos derivados de la aplicación de los tributos, contando con la debida representación que deberá acreditarse”*. Al hilo de este precepto, BERTRÁN GIRÓN¹¹⁴² comenta que nos referimos al asesor que es contratado por un obligado tributario para el desempeño de su función, de forma externa, con lo que se diferencia de la eventual responsabilidad penal en que pueda incurrir el “asesor fiscal interno” de la empresa que, en su caso, daría lugar a la aplicación de la cláusula de transferencia del artículo 31 CP. De ahí que el asesor al que nos referimos, el externo, es “un posible representante voluntario del obligado tributario ante la Administración Tributaria”. Anota dicho autor que debemos tener en cuenta dos elementos: que la práctica totalidad de los tributos se gestionan mediante autoliquidaciones, lo que unido a la complejidad del ordenamiento tributario motiva que se acuda a tales profesionales. No obstante, en segundo lugar, advierte que, con ser plenamente lícito el recurso a tales asesores y la pretensión del “ahorro fiscal”, ello no elimina el deber de contribuir que pesa sobre cada obligado tributario ex artículo 31 CE.

Tras esta introducción, BERTRÁN GIRÓN ofrece los distintos títulos de imputación que puede recibir la intervención del asesor. Desecha que se trate de un delito de encubrimiento¹¹⁴³ del apartado 1º del artículo 451 CP, ya que, en los supuestos usuales, el asesor actúa movido por el ánimo de lucro propio, obteniendo una retribución por sus servicios, con lo que no se excluyen los requisitos de dicho tipo. Sobre el apartado 2º del artículo 451 CP indica que, desde un plano teórico, podría cuestionarse su viabilidad; no obstante, precisa que la intervención del encubridor sea posterior a la comisión del hecho delictivo de referencia ya que, si es anterior, nos hallamos ante un inductor o cooperador

¹¹⁴¹ Efectúa una remisión en este punto al artículo 46 LGT, cuyo apartado 1 consagra: *“1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario”*.

¹¹⁴² BERTRÁN GIRÓN, F., “Autoría y participación en el delito fiscal: responsabilidad del asesor fiscal”, *Cuadernos Digitales de Formación*, núm. 10, 2017, pp. 2-6 y 12.

¹¹⁴³ Artículo 451 CP, que recoge el tipo básico de encubrimiento: *“Será castigado con la pena de prisión de seis meses a tres años el que, con conocimiento de la comisión de un delito y sin haber intervenido en el mismo como autor o cómplice, interviniere con posterioridad a su ejecución, de alguno de los modos siguientes: 1.º Auxiliando a los autores o cómplices para que se beneficien del provecho, producto o precio del delito, sin ánimo de lucro propio. 2.º Ocultando, alterando o inutilizando el cuerpo, los efectos o los instrumentos de un delito, para impedir su descubrimiento. 3.º Ayudando a los presuntos responsables de un delito a eludir la investigación de la autoridad o de sus agentes, o a sustraerse a su busca o captura, siempre que concurra alguna de las circunstancias siguientes: a) Que el hecho encubierto sea constitutivo de traición, homicidio del Rey o de la Reina o de cualquiera de sus ascendientes o descendientes, de la Reina consorte o del consorte de la Reina, del Regente o de algún miembro de la Regencia, o del Príncipe o de la Princesa de Asturias, genocidio, delito de lesa humanidad, delito contra las personas y bienes protegidos en caso de conflicto armado, rebelión, terrorismo, homicidio, piratería, trata de seres humanos o tráfico ilegal de órganos. b) Que el favorecedor haya obrado con abuso de funciones públicas. En este caso se impondrá, además de la pena de privación de libertad, la de inhabilitación especial para empleo o cargo público por tiempo de dos a cuatro años si el delito encubierto fuere menos grave, y la de inhabilitación absoluta por tiempo de seis a doce años si aquél fuera grave”*.

necesario. En cuanto al apartado 3º del meritado precepto, tampoco se cumplen sus reglas, porque el delito fiscal no se incluye entre el catálogo cerrado de delitos que posibilita su aplicación y, en cuanto a la letra b), porque el asesor fiscal no actúa con abuso de funciones públicas ya que, por definición, desarrolla una actividad privada. Descartada esta posibilidad, analiza su calificación como inductor. Tras extraer las características de la inducción –ser anterior al hecho, directa, eficaz, dolosa y que haya producido su específico resultado– evidencia que el asesor puede ser reputado inductor cuando haya elaborado el “*planning* fiscal”, siempre y cuando éste persiga, además, la defraudación tributaria; no sería inductor, en cambio, si se advierte al obligado tributario de los riesgos fiscales ínsitos a la operación, sin intención de que se eludan los tributos, y es el propio obligado quien la ejecuta. Pone el énfasis BERTRÁN GIRÓN en la nota de la “eficacia o suficiencia” de la inducción, y defiende que no bastan las meras consultas informales para fundamentar dicha participación, que tampoco se dará en los casos en que el obligado tributario no facilite toda la información necesaria con anterioridad a la confección del plan fiscal.

En cuanto a su papel como cooperador necesario, refiere dicho autor que ha sido asumido desde la STS de 20 de mayo de 1996, y que se incluirían en tal concepto aquellos casos en los que el asesor fiscal elabora y presenta las declaraciones fiscales que cometen la defraudación tributaria, pero incluso, yendo más lejos, no es precisa dicha elaboración o presentación, sino que basta con que “haya aconsejado sobre la forma de tributación, al tiempo de presentarse la declaración”, destacando que es en dicho momento temporal donde reside la distinción con la inducción –que se produce con anterioridad–. Apunta BERTRÁN GIRÓN que surgen problemas probatorios, a la hora de determinar dicha participación, por lo que resulta complejo determinar el grado de intervención en la defraudación. En todo caso, quedarían excluidos los actos neutros, que son los propios de su ejercicio profesional. En último lugar, emplea un concepto residual de complicidad, que depende de lo que se entienda por cooperación necesaria, y matiza que son escasas las resoluciones judiciales en las que se ha condenado al asesor como cómplice, puesto que o bien se considera que su intervención en la dinámica defraudatoria ha sido activa, sancionándolo como cooperador necesario, o bien se le absuelve, si no se constata tal participación. De todo lo expuesto, BERTRÁN GIRÓN extrae tres conclusiones: i) el asesor fiscal, como *extraneus*, puede ser condenado como inductor, cooperador necesario o cómplice en un delito de defraudación tributaria, ii) su participación no excluye, *per se*, la responsabilidad penal del obligado tributario y iii) no cabe sentar un criterio general y apriorístico sobre la calificación de su intervención, sino que habrá que estar al caso concreto y deberá tenerse en cuenta que los actos neutros no conllevan responsabilidad penal. Por ello, propone varios criterios de interpretación: el “conocimiento real de la actividad del obligado tributario”, las concretas circunstancias en las que presta sus servicios y “su eventual diseño de una estrategia que pudiera estar orientada al fraude”. Estos elementos permitirán discernir si su intervención constituye un bien escaso o, por el contrario, si merece ser entendida como una actividad profesional neutra.

También descuella el minucioso enfoque que suministra NAVARRO CARDOSO¹¹⁴⁴. A su juicio, el asesor fiscal, como *extraneus*, solo puede ser partícipe en este delito. Pone el foco de atención en su función, el asesoramiento, lo que implica que no pese sobre él ningún deber, ni domine el hecho. Esta participación ha de ser dolosa. Mantiene la unidad del título de imputación, por lo que, según la teoría de la accesoriedad limitada, el autor debe realizar, aún en grado de tentativa, el tipo de injusto. Extracta a

¹¹⁴⁴ NAVARRO CARDOSO, F., “La participación del asesor”, *cit.*, pp. 119-129.

continuación las resoluciones de los tribunales e indica que, en caso de sentencia condenatoria del obligado tributario, el asesor suele responder como cooperador necesario. Las caracteriza como “contribuciones esenciales”, sin las cuales el delito no se cometería. Suelen ser anteriores a su comisión, y pueden ser tanto materiales –v.gr., suministrar facturas falsas– como intelectuales –y cita el diseño de la arquitectura defraudatoria–. Por el contrario, en algunos supuestos se les ha condenado como cómplices, cuando las aportaciones causales no fueron esenciales, si bien, se trata de una barrera tenue e imprecisa. En todo caso, se suele acudir a la teoría de los bienes escasos. Con buen tino anota NAVARRO CARDOSO que el ordenamiento jurídico español no brinda un estatuto jurídico del asesor fiscal, que describa sus funciones, su alcance y sus actos propios. Ante dicha ausencia, acude a los “actos neutrales, cotidianos o profesionalmente adecuados”, a modo de guía o parámetro, para valorar la relevancia penal de la conducta llevada a cabo por dichos profesionales. Para la concreción de estos no es dable acudir a una normativa específica, ante su ausencia. No obstante, debe compaginarse ello con su creciente intervención, dada la complejidad de la normativa tributaria, lo que va anudado al incremento de deberes del contribuyente.

Ante este aumento del peso específico de los asesores fiscales, NAVARRO CARDOSO sigue a SILVA SÁNCHEZ, quien proporciona cuatro criterios para deslindar las acciones neutras del asesor de aquellas que incurren en participación delictiva: i) el suministro de información jurídica neutra, que comporta la información al cliente sobre el “panorama legislativo”; en este supuesto, se trata de actos neutros, al igual que en ii) “la información neutra sobre la dimensión fáctica de la persecución de comportamientos ilícitos y la aplicación del Derecho a estos”, supuesto en el que se incluyen los comentarios técnicos sobre práctica en los tribunales y de la inspección tributaria. En tercer lugar, iii) la “información fáctica sobre las diversas alternativas de actuación de hecho”, donde NAVARRO CARDOSO ubica los supuestos de “economía de opción”, en los que el profesional detalla al cliente las aristas y especificidades fiscales de “su” caso; en este tercer estadio, debemos hallarnos ante una orientación que se mantenga “en el marco de lo descriptivo-neutral”, y que sirve para trazar la frontera con el cuarto elemento, que nos aleja de los actos neutros, donde se podría apreciar una participación delictiva, a saber, iv) el “consejo con orientación delictiva”. Centrado en el tercer estadio, el autor que analizamos destaca que un sector doctrinal valora la tipicidad subjetiva de la conducta del asesor, si bien, él se adscribe al grupo que “promueve una delimitación de la neutralidad en sede objetiva (que) parte de los criterios de imputación objetiva”, en esencia, la relación del riesgo entre el aporte que efectúa el asesor y el resultado producido. Así, en síntesis, “se equipara conducta neutra a riesgo permitido”. Además de este criterio del riesgo permitido, la doctrina ha acudido a la “prohibición de regreso” y al “principio de confianza”.

Como observamos, ello se diferencia del cuarto momento, en que el asesor “da un consejo con clara orientación criminal”. En tal caso, surge la participación delictiva, puesto que se incurre en el riesgo prohibido, y colabora de modo eficaz en la comisión del delito, ya sea planificando su realización, ya sea “coadyuvando a materializar su ejecución”, si bien, en cualquiera de tales supuestos, enfatiza NAVARRO CARDOSO, ha de concurrir la ocultación, ya que se actúa “evitando ser descubierto”. Siguiendo en tal punto a MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, resalta la relevancia del elemento de la ocultación, erigiéndolo en “un criterio concreto relevante para medir/verificar el riesgo permitido”. Por ende, si abandona su posición neutral, la doctrina resume en dos los grupos de casos en que la jurisprudencia ha condenado al asesor fiscal como cooperador necesario: cuando emite facturas falsas y cuando diseña la operación, es decir, cuando se

ofrecen mecanismos para llevar a cabo la elusión y cuando se planifica dicha defraudación. Asimismo, cuando asume el rol de gestor, toma partido en el *pactum scaeleris* con el autor, y prepara la operación delictiva, o bien, en el supuesto de que participe en la llevanza de la contabilidad –convertido en asesor contable– e incorpora facturas falsas.

También podemos citar el interesante trabajo de GÓMEZ MARTÍN¹¹⁴⁵, en el que desgrena tres grupos de casos, a propósito de la intervención del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria: i) su actuación dolosa, ii) el asesoramiento incorrecto o cuando se le suministra iii) información incorrecta por el obligado tributario. En primer lugar, centrado en los casos de actuación dolosa, parte de que debe estarse a la *lex artis* y a los estándares profesionales del asesor. Si la concreta actuación del asesor es acorde con ellos, es un “comportamiento neutral atípico”; en este caso, “no se incide en la configuración de la decisión delictiva”, que es libre y autónoma del obligado tributario. Tras calificar el tipo como un delito especial de posición de naturaleza mixta, arguye que el asesor solo puede ser partícipe. A continuación, dentro de los casos de asesoramiento incorrecto, distingue varios supuestos: en primer lugar, el engaño al obligado tributario por el asesor fiscal. En este caso, si se da la ignorancia del *inraneus*, y ésta es deliberada, GÓMEZ MARTÍN apunta que la doctrina sugiere dos soluciones: castigar al sujeto especial como autor y al asesor como partícipe, o bien, según la teoría del “instrumento doloso no cualificado”, castigar al *inraneus* como autor mediato y al asesor como cooperador necesario. Por otro lado, si existe error en el obligado tributario, su comportamiento es atípico, ya que se trata de un instrumento imprudente cualificado, –sin perjuicio de que un grupo de autores consideren incardinable la conducta del asesor en el artículo 31 CP–. El autor comentado entiende que la aplicación del artículo 31 CP al asesor fiscal “resulta problemática”, puesto que “la condición de obligado tributario del delito fiscal es irrepresentable”, porque nos hallamos ante un delito de propia mano. En este sentido, reputa que si el asesor carece de poderes de administración o de representación, dicha solución “supondría un inadmisibles exponente de aplicación analógica del Derecho penal *in malam partem*”.

En segundo lugar, ante la vicisitud de que el asesor calcule la cuota tributaria de modo incorrecto, u omita algún hecho imponible, pese a que el *inraneus* le haya suministrado fidedignamente la información fiscal, este último quedará exento de pena, mientras que el primero solo responderá si actuó dolosamente ya que, en caso de error, tanto en el supuesto de que fuese vencible como invencible, su conducta será impune. En tercer término, si el asesor cumple su función incorrectamente y, a consecuencia de ello, el obligado tributario comete la defraudación típica, GÓMEZ MARTÍN subraya que el *inraneus* podría resultar exento de pena por hallarse en error de prohibición invencible; por el contrario, si éste fuera vencible, se impondría la pena inferior en uno o dos grados. Por lo que hace a la conducta del asesor fiscal, sería una cooperación imprudente y, por ende, atípica –no obstante, puntualiza que la jurisprudencia no suele apreciar el error de prohibición en el delito fiscal–. Por último, si el contribuyente suministra información errónea, que incurre en alguna omisión relevante o resulta mendaz, si el asesor conoce dicho carácter, responderá plenamente, bien si lo sabe de modo directo –dolo directo de primer grado–, bien si este conocimiento es de consecuencias necesarias –dolo directo de segundo grado–. No obstante, si incurre en un error, su acción estará exenta de pena.

¹¹⁴⁵ GÓMEZ MARTÍN, V., “La responsabilidad penal del asesor fiscal: un estudio a partir de tres grupos de casos”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 73, 2010, pp. 3-7, 9-12.

Para CHOCLÁN MONTALVO¹¹⁴⁶, si el obligado tributario detenta el dominio del hecho, el asesor fiscal puede ser partícipe, “en cualquiera de las modalidades de participación”, y enumera que puede ser inductor, cooperador necesario o cómplice, “en función de cuál sea su aporte objetivo al hecho”. De este modo, tal contribución ha de ser, en todo caso, un “aporte jurídicamente desaprobado”, resultando esencial que el asesor lo haga con conocimiento del plan del autor. Alude CHOCLÁN MONTALVO que en las escasas sentencias que han condenado como cooperador necesario al asesor –con cita de la STS de 26 de julio de 1999–, se puso el énfasis en que aportaba “unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas”, por lo que se concibió como un bien escaso. No obstante, en otros supuestos se ha estimado que si solo contribuye un refuerzo del comportamiento del autor, sin que sea necesaria su contribución, nos hallamos ante un caso de complicidad. En cuanto al aporte como inductor, lo sitúa en la planificación fiscal y en hacer surgir en el obligado tributario la idea de defraudar al erario público, si bien, matiza que la inducción requiere el dolo del inducido. En todo caso, la contribución del asesor debe ser dolosa.

Otro autor que debemos destacar en este punto es MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹¹⁴⁷, para quien el asesor que no sea administrador de hecho de la empresa no puede ser autor, sin perjuicio de que sea dable articular su responsabilidad como partícipe, “única vía para exigirles responsabilidad penal”, ya que el legislador español no contempla un delito común equivalente. En todo caso, no toda cooperación del asesor fiscal será punible, por cuanto quedan excluidas las conductas neutrales. A propósito de tales conductas en el ámbito empresarial, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹¹⁴⁸ ofrece una solvente caracterización. Toma como referente el acuerdo reinante en la doctrina sobre su ubicación en sede de tipicidad, aunque surgen discrepancias a la hora de encuadrarlas en el tipo objetivo o subjetivo. A su entender, la doctrina mayoritaria ubica la delimitación de estas conductas en el tipo subjetivo, lo que estima correcto con base en razones sistemáticas, puesto que el problema se plantea “en el marco de la relevancia del riesgo”. Descarta que este riesgo deba concretarse según el conocimiento que el partícipe tenga del comportamiento futuro del autor, sino que se debe perfilar “sobre la base del *sentido* de la propia conducta de favorecimiento”, lo que depende de criterios normativos.

Así las cosas, dicho autor adopta un enfoque normativo, en cuya virtud contesta que “el partícipe responde porque interpone una razón que permite hacer suyo el injusto”, lo que precisa en que dicho sujeto “crea un riesgo especial de continuación delictiva por parte de otro”, por lo que, con dicho aporte, “está afirmando que el delito puede ser cometido y que además será asunto suyo”. En términos gráficos escribe que dicho partícipe lleva a cabo “una inequívoca conducta de adaptación o acoplamiento al hecho que va a ser cometido”. Resulta capital en su exposición la precisión de los dos datos objetivos de los que cabe deducir el *sentido* de la acción: i) la existencia de una conexión espacio-temporal con el hecho que lleva a cabo el autor, por lo que, cuanto más cercana y objetivada se halle la realización del tipo, será más fácil afirmar la existencia de la conexión. ii) “La disponibilidad general de la prestación del interviniente”, es decir, que cuanto más “cotidiana” resulte la actividad, resultara más difícil afirmar la punibilidad del partícipe. Anota otros criterios que ha empleado algún autor, tales como “el carácter *manipulador* o *clandestino* de la conducta del cooperador”. Aplicando tales apreciaciones al campo del delito fiscal considera que no se pueden derivar conclusiones generales *in*

¹¹⁴⁶ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 141 y 142.

¹¹⁴⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico...* (PE), cit., pp. 691 y 692.

¹¹⁴⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico...* (PG), cit., pp. 629-640. (Cursivas en el original).

abstracto con carácter previo, sino que debe estarse a la concreta conducta realizada para valorar si en ella concurre el riesgo de continuación delictiva. En cuanto al papel del asesor, refiere que si éste se limita a aclarar las dudas jurídicas del cliente, no se rebasará el estándar normativo, el cual se verá sobrepasado si le explica “el *modus operandi* específico de llevar a cabo la defraudación para no ser descubierto”. Agrega que la teoría de las conductas neutrales permite explicar de modo satisfactorio por qué quienes se encuentran en los últimos escalones de la estructura empresarial han de resultar impunes, mientras que, cuanto más se asciende en la jerarquía de la organización, “disminuye el carácter neutral de las aportaciones”, por lo que surge la responsabilidad penal.

A idénticas conclusiones llega FERRÉ OLIVÉ¹¹⁴⁹, quien parte de que sobre los partícipes no pesan los deberes tributarios –materiales ni formales– de modo directo, aunque pueden tener, desde el punto de vista material, una relevante intervención en la comisión del delito. Constata que en la mayoría de los supuestos nos hallaremos ante un cooperador necesario y pone como ejemplo el asesor fiscal que aporta facturas falsas, así como “un sinnúmero de apoyos técnicos”, que llevan a cabo en el marco de complejas operaciones financieras. De este modo, advierte que, aunque se trate de delitos especiales, “también pueden ser cometidos a título de participación por sujetos no cualificados que se integran con particularidades en el Derecho español”, que se encuentran sometidos al deber general de no contribuir o fomentar hechos delictivos. No obstante, para evitar generalizar la punición de estos profesionales, indica que debemos tomar como parámetro de conductas lícitas las “acciones cotidianas”.

En consecuencia, según FERRÉ OLIVÉ, ante la complejidad del tráfico mercantil moderno y de la normativa tributaria, surgen operaciones de ingeniería financiera, en cuyo seno, algunas conductas serán lícitas y otras, en cambio, no. Los asesores, como *extranei*, solo responderán por el apoyo psíquico o técnico que presten. En las operaciones en que participe el asesor habrá de ponderarse su grado de complejidad. Su aportación, para lesionar o poner en peligro el bien jurídico, ha de cumplir una serie de requisitos objetivos y subjetivos: se tiene en cuenta si se ha adaptado al plan delictivo del autor, si ha generado o incrementado el riesgo y, en todo caso, si actúa con dolo. Sin embargo, modula este alcance al afirmar que el asesor no es garante del bien jurídico protegido, ni defiende los intereses de la Administración Tributaria, ni se le puede exigir que verifique la veracidad de los datos aportados por su cliente. Tampoco debe informar a dicho ente público de las posibles irregularidades en que incurra el obligado tributario, ya que se halla amparado por el secreto profesional.

Las consideraciones de la doctrina predominante, que acabamos de exponer, encuentran su reflejo en la jurisprudencia, donde resulta paradigmática la STS 374/2017¹¹⁵⁰, en cuyo FD 6º se muestra muy crítica con la conducta procesal de las acusaciones cuando expresa: “[...] resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado [...]”. La tesis de la defensa sostenía que Lionel Messi había delegado en los asesores fiscales –*extranei*– la función de cumplir determinados deberes tributarios que recaían sobre él, por lo que sería de aplicación la cláusula de la actuación en nombre de otro del artículo 31 CP y, en consecuencia, el obligado tributario

¹¹⁴⁹ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos contra...*, cit., pp. 194-198.

¹¹⁵⁰ GONZÁLEZ URIEL, D., “Caso Messi: a vueltas con la aplicación del delito fiscal continuado”, *Revista Jurídica de Catalunya*, vol. 116, núm. 4, 2017, pp. 953 y 954; MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I., “El papel del asesor tributario en el procedimiento penal: comentarios a la sentencia del caso Messi”, *Diario La Ley*, núm. 9022, 2017, pp. 3 y 4.

habría de quedar exonerado. No se controvertía si los *extranei* podían ser o no partícipes en el delito. Sin embargo, el Alto Tribunal desecha dicho motivo¹¹⁵¹ en el FD 2º. Del texto de la sentencia se infiere que la intervención del despacho de asesores fiscales resultó esencial en el acontecer típico, puesto que del relato de hechos probados se desprende que fueron quienes asesoraron a la familia Messi, en su condición de expertos en fiscalidad internacional, quienes idearon la creación de todo el entramado societario y la forma de los contratos de cesión de los derechos de imagen mediante contratos de prestación de servicios de *merchandising* y sponsorización, quienes llevaban los asuntos tributarios del futbolista, quienes cumplimentaban la declaración de la renta de Lionel Messi y quienes diseñaron la defraudación, mediante la interposición de una pluralidad de entes societarios domiciliados en territorios con legislación tributaria opaca.

Este ejemplo nos da pie para llegar a una serie de conclusiones: el asesor fiscal es un *extraneus*, ya que no reúne las especiales condiciones exigidas por el delito de defraudación tributaria, lo que excluye que pueda ser reputado autor. Dicho lo cual, hemos de aseverar que puede tener una intervención destacada cuando, excediendo del ámbito propio de su profesión y de las que consideramos acciones neutras, cotidianas o adecuadas, toma partido, de modo doloso, en la defraudación que lleva a cabo el obligado tributario. En este sentido, su participación en el delito puede conocer de distintos grados, según la intensidad de su aporte causal al hecho: puede tratarse de un inductor, de un cooperador necesario o de un cómplice. Así las cosas, existe un amplio abanico de posibilidades a la hora de calificar la relevancia de su participación, para lo cual ha de estarse, como no podía ser de otro modo, al caso concreto. No podemos sentar leyes generales, sin perjuicio de que constatemos que, cuantitativamente, en la mayoría de los supuestos enjuiciados, se les ha considerado como cooperadores necesarios. Esta calificación se coherente con el grado de conocimiento que posee dicho profesional. Puesto que se trata de un experto, se halla en condiciones de suministrar a su cliente una planificación financiera que eluda impuestos, ocultando las bases tributarias reales, así como los instrumentos para llevar a cabo la elusión –facturas falsas, llevanza de contabilidad mendazj –. Por lo tanto, cuando se emplea la denominada ingeniería fiscal para defraudar al erario, y cuando es el asesor fiscal quien colabora de modo activo en la ocultación, será posible su castigo como partícipe, debiendo valorarse en cada caso si se trata de un aporte necesario, esencial e irremplazable o si, por el contrario, es una colaboración con una entidad inferior.

4.- Dolo, elementos subjetivos y error

Tras apuntar los rasgos esenciales del tipo del delito de defraudación tributaria, en este momento hemos de detenernos en el análisis de las principales características subjetivas. En primer lugar debemos evidenciar que el precepto que comentamos (artículo

¹¹⁵¹ FD 2º de la STS 374/2017: “El supuesto de traslación del dominio a través de la representación es el que el recurso considera concurrente. Y, por ello, estima que la aplicación del artículo 31 del Código Penal traslada la responsabilidad al extraño en quien no concurren las condiciones del sujeto especialmente obligado al pago del tributo. Pero una cosa es que esa representación por razón del artículo 31 del Código Penal pueda suponer una traslación de las calidades exigidas en el sujeto especial, convirtiéndolo en criminalmente responsable por el dominio del hecho que adquiere, y otra que el representado quede desprovisto de tales calidades y por ello, en caso de representación, deba ser eximido de responsabilidad penal. Obviamente si concurren respecto de su comportamiento los presupuestos de ésta. En la medida que la responsabilidad que hemos de analizar es la del representado, resulta inadecuada la invocación del artículo 31 del Código Penal que concierne precisamente a la de la persona que no puede ser sujeto especial del tipo”.

305 CP) no recoge una tipificación expresa de la imprudencia, lo que nos lleva a afirmar que solo cabe la punición de las conductas dolosas, a la luz del principio de *numerus clausus* que rige en el texto punitivo en materia de incriminación de la imprudencia. Sin embargo, esta primera acotación a la comisión dolosa no resuelve las variadas interrogantes que han surgido a propósito del ámbito subjetivo en este delito, en el que se ha debatido sobre el propio carácter que ha de tener el dolo, sobre la existencia o no de específicos elementos subjetivos del injusto o, en otro orden de consideraciones, qué aplicabilidad posee en este ámbito la doctrina de la ignorancia deliberada.

4.1.- El dolo

4.1.1.- Dolo directo

Podemos comenzar su estudio siguiendo a CHOCLÁN MONTALVO¹¹⁵², quien escribe que, como delito de omisión, forman parte de su tipo objetivo los siguientes elementos: la situación generadora del deber –que concreta en la realización del hecho imponible–, el deber y el incumplimiento de la acción esperada. Puesto que se muestra conforme con la doctrina mayoritaria, que define el dolo como el conocimiento y voluntad de realizar los elementos objetivos del tipo, refiere que en el delito de defraudación tributaria dicho dolo ha de abarcar los tres elementos citados. Así, concreta el dolo en “el conocimiento de la elusión del pago del tributo por medio de actos fraudulentos de ocultación”. Agrega que, en cuanto a la cuantía mínima, depende según la corriente doctrinal que se siga: si se trata de un elemento del tipo, habrá de ser conocida por el sujeto, lo que no se precisa si se cataloga como una condición objetiva de punibilidad. Por otra parte, FERRÉ OLIVÉ¹¹⁵³ mantiene que nos hallamos ante un delito “exclusivamente doloso”, que ha de referenciarse a “la base fáctico-normativa que circunscribe lo que ha acontecido”. Sostiene que la concepción del dolo ha variado, y que se ha pasado de la tradicional caracterización psicológica hacia un modelo más normativizado, en el que se da un “juicio de imputación basado en ciertos *datos de la experiencia*”.

FERRÉ OLIVÉ enumera los siguientes aspectos constitutivos del objeto del dolo directo en el delito de defraudación tributaria: i) el conocimiento de la existencia de la relación jurídico-tributaria y del deber tributario, es decir, que el obligado tributario tenga constancia de “la situación fáctica y jurídica” en que se encuentra. Los deberes tributarios incluyen tanto los materiales como los formales, si bien, introduce una matización importante, puesto que no se requiere el conocimiento técnico, sino el propio del profano, que adjetiva como “conocimiento general”. ii) El “conocimiento de la *omisión de la declaración* tributaria (en su caso)”; de este segundo elemento se infiere que no toda defraudación se articula mediante una omisión y que, si se da este último supuesto, el contribuyente ha de conocer su obligación de presentar la declaración. iii) El “conocimiento de la *capacidad* individual y concreta para efectuar la declaración tributaria”, es decir, que él es el obligado tributario y “su situación personal ante el tributo”. iv) El “conocimiento del *peligro* que crea y de la producción del *resultado* típico”; de modo acorde con su concepción sobre el bien jurídico en este tipo, FERRÉ OLIVÉ precisa que el sujeto tenga constancia de que el tributo ha quedado indeterminado para la Administración Tributaria. v) Que el sujeto conozca que “ese resultado es *evitable*”.

¹¹⁵² CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., p. 199.

¹¹⁵³ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp 259-262. (Cursivas en el original).

verificando la acción debida”, ya que si hubiera aportado los datos veraces no se hubiera producido la indeterminación citada. Por el contrario, defiende que no se incluye aquí el conocimiento de la cuantía defraudada, que sería una mera condición objetiva de punibilidad.

A juicio de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹¹⁵⁴, siempre ha reinado la unanimidad en la doctrina a la hora de restringir la punición de la defraudación a las conductas dolosas, lo que se vio confirmado por el legislador en el año 1995, al no incluir la modalidad imprudente. En su decir, es suficiente la presencia del dolo eventual. En términos prácticamente análogos se ha pronunciado MUÑOZ CONDE¹¹⁵⁵, quien pone de manifiesto la ausencia de una previsión típica específica de su comisión imprudente. Añade que en este caso “las diferencias entre el error de tipo y de prohibición son difíciles de marcar”, si bien razona que “una interpretación secuencial obliga, sin embargo, a tratar y resolver como error de tipo lo que ya incide en los elementos configuradores de la tipicidad”. DE LA MATA BARRANCO¹¹⁵⁶ se centra en el propio concepto de “defraudación”, que sintetiza en una “ocultación maliciosa”, por lo que resulta “incompatible con la idea de un mero actuar negligente”, razón por la cual no se incluye su punición en el CP, lo que sí se acoge en el ámbito administrativo. Para dicho autor caben tanto el dolo directo como el eventual. Posición análoga es la defendida por QUERALT JIMÉNEZ¹¹⁵⁷, quien, de modo sintético, proclama que en el vocablo “defraudar” se encierra todo el desvalor del tipo subjetivo, que resume en “conocimiento de los deberes y obligaciones tributarias y obrar en contra de ellos”, además, se muestra contundente al sostener que “queda, pues, dogmática y legalmente excluida la imprudencia”. Postura que también comparten SERRANO GÓMEZ y SERRANO MAÍLLO¹¹⁵⁸, quienes afirman categóricos que “solo son posibles las conductas dolosas, siendo suficiente el dolo eventual”; además, conectan este tema con la complejidad del sistema tributario, lo que les da pie para hacer referencia a la viabilidad del error, tanto de tipo como de prohibición, vencible e invencible. ZUGALDÍA ESPINAR¹¹⁵⁹, tras afirmar que el dolo del autor debe abarcar la cuantía defraudada –siquiera que tenga el conocimiento de que defrauda una “cuantía elevada”, es decir, mediando dolo eventual–, arguye que en el dolo se incluyen los elementos normativos del tipo, por lo que “el error por dejadez, precipitación, etc. excluirá el dolo y determinará la ausencia de responsabilidad criminal”.

Como podemos apreciar, la doctrina se manifiesta unánime a la hora de señalar que solo cabe su comisión dolosa. En cuanto a los elementos que han de ser abarcados por el dolo, consideramos que la síntesis que efectúa FERRÉ resulta compatible y asumible, si bien, de modo coherente con nuestro posicionamiento sobre la cuantía como elemento del tipo objetivo, entendemos que también ha de ser conocida por el obligado tributario –aunque no se exige la precisión en su importe, de modo acorde con la admisión del dolo eventual–, razón por la cual el dolo del autor ha de abarcar también la meritada cuantía objeto de la defraudación. De ahí que el dolo haya de englobar la existencia de la relación jurídico-tributaria, la omisión de la declaración, en su caso, la capacidad individual, el peligro, la evitabilidad del resultado y, en última instancia, la propia cuantía

¹¹⁵⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., p. 683.

¹¹⁵⁵ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal...*, cit., p. 947.

¹¹⁵⁶ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal”, cit., p. 19.

¹¹⁵⁷ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal...*, cit., p. 827.

¹¹⁵⁸ SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., *op. cit.*, p. 554.

¹¹⁵⁹ ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., “Delitos contra”, cit., p. 271.

defraudada –asumiendo que este aspecto no tiene que ser preciso y concreto, sino que es suficiente el dolo eventual–.

4.1.2.- *Dolo eventual e ignorancia deliberada*

Como hemos adelantado en el subapartado anterior, se admite la comisión dolosa, tanto mediante dolo directo como a través del dolo eventual. También hemos apostillado que, precisamente, dicho expediente del dolo eventual nos sirve para justificar que la cuantía objeto de defraudación también tiene que ser abarcada por el dolo. Antes de continuar, podemos efectuar una breve precisión e indicar que por esta figura entendemos¹¹⁶⁰ aquella situación en la que “el sujeto ha querido una acción muy peligrosa desentendiéndose de sus probables consecuencias”; los autores que seguimos centran la cuestión en la representación de riesgos elevados por el agente, así, cuanto mayores sean los riesgos generados conscientemente por el autor, más difícil será evitar su calificación como dolo, por lo que estiman que la diferencia entre el dolo eventual y la culpa consciente es más cuantitativa que cualitativa. Esta aseveración nos sirve para aludir a la tenue barrera o delimitación que se da entre dicho dolo eventual y la culpa consciente, que parten de una misma premisa, a saber: el sujeto conoce que con su actuar puede generar un riesgo para el bien jurídico y, pese a ello, continúa actuando. Mientras que en la culpa consciente lo hace en la confianza de que no se producirá el delito, en el caso del dolo eventual quiere la acción en sí misma, y pese a que se represente que es muy probable la causación del delito, continúa actuando.

Tomando estos elementos como referentes, en el delito de defraudación tributaria es relevante la delimitación entre ambas modalidades de imputación subjetiva ya que, como hemos dicho, la modalidad imprudente resulta impune. Aunque la mayoría de la doctrina admite la comisión mediante dolo eventual, algunos autores lo reputan incompatible con el delito de defraudación tributaria. En este sentido CISNEROS GONZÁLEZ¹¹⁶¹ apunta algunas objeciones que se han formulado a su viabilidad: en primer lugar, advierte que GUERRA AZCONA destaca ciertos problemas de compatibilidad y que, en la mayoría de los casos en que se aprecia la existencia de dolo eventual, en realidad nos hallamos ante un dolo directo de segundo grado, ya que el agente sabe “con absoluta certeza” que se va a producir el fraude, de tal modo que los conceptos de “planificación”, “determinación” y, en su caso, el “cumplimiento de los requisitos formales” que se exigen en este delito excluyen la mera probabilidad, convirtiéndola en certeza y, en consecuencia, impide la apreciación del dolo eventual. En segundo lugar, para aquellos autores que sostienen la presencia de un especial elemento subjetivo del injusto en este tipo –v.gr., SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO–, resulta difícilmente asumible su compatibilidad con tal clase de dolo, lo que conduciría a la atipicidad de las conductas realizadas bajo dolo eventual.

No obstante, como indica CHOCLÁN MONTALVO¹¹⁶², resulta posible la admisión de esta modalidad de dolo en el delito que estudiamos. En este sentido, aprecia que el delito fiscal no precisa ningún elemento subjetivo adicional al dolo, por lo que desecha que concurran el ánimo de lucro, la intención de obtener un beneficio económico o de causar un perjuicio. Así las cosas, puesto que es suficiente el *animus decipendi*, que describe como el “propósito de engañar”, sin que sea necesaria la concurrencia de un

¹¹⁶⁰ CUELLO CONTRERAS, J./MAPELLI CAFFARENA, B., *op. cit.*, p. 96.

¹¹⁶¹ CISNEROS GONZÁLEZ, J.M., “Dolo directo”, *cit.*, pp. 3 y 4.

¹¹⁶² CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, *cit.*, p. 201.

animus nocendi –intención de dañar–, no se contienen “más exigencias subjetivas que el conocimiento inherente al dolo”, por lo que no se encuentra excluida la posibilidad del dolo eventual. Para CUGAT MAURI y BAÑERES SANTOS¹¹⁶³ “no se advierte óbice alguno para la admisión del dolo eventual”. A análogas conclusiones llega FERRÉ OLIVÉ¹¹⁶⁴, quien puntualiza que la exclusión de la imprudencia en el ámbito penal tributario –salvo en el delito de contrabando–, como solución político-criminal, merece una valoración positiva, puesto que dicho “espacio de la culpa o negligencia puede recibir una mejor respuesta sancionatoria, en su caso, por parte de las instancias administrativas”. Asume sin problema que el dolo eventual es “plenamente admitido con carácter general”, y observa, de modo certero, que será frecuente su aplicación en relación con los partícipes, sobre todo, cuando emitan facturas falsas o cuando firmen documentos o declaraciones tributarias para terceros, *v.gr.*, en el IVA. Por lo que respecta a los propios obligados tributarios, advierte FERRÉ OLIVÉ que será apreciable el dolo eventual con relación al conocimiento de la cuantía de la defraudación, por parte de quienes defienden que ésta es un elemento del tipo. No obstante, expone que los defensores de la tesis de la condición objetiva de punibilidad también aceptan que la defraudación tributaria sea punible mediando dolo eventual.

LAUNA ORIOL y MORUELO GÓMEZ¹¹⁶⁵, tras destacar que la jurisprudencia es unánime respecto a la admisión del dolo eventual en el delito de defraudación tributaria, indican que la figura de la ignorancia deliberada ha sido tratada como una modalidad de dolo eventual. Matizan que, si bien inicialmente, la Sala 2ª la admitió en numerosos pronunciamientos condenatorios, con posterioridad moduló su alcance, “en el sentido de no admitir de forma indiscriminada la ignorancia deliberada como una presunción de dolo proscrita de nuestro derecho penal, invirtiendo la carga de la prueba”. De este modo, recuperamos en este punto la teoría de la ignorancia deliberada, cuyos caracteres fundamentales ya expusimos *supra* a la hora de aplicarla al blanqueo de dinero. Debemos traer a colación la completa explicación que nos brinda FERRÉ OLIVÉ¹¹⁶⁶ al respecto. Como punto de partida anota la dificultad de dar una solución a supuestos dudosos, a medio camino entre el dolo y la imprudencia. En este contexto ha surgido la polémica sobre incorporar el concepto de ignorancia deliberada en la imputación subjetiva. De modo gráfico, la resume con la situación en la que “el sujeto ha renunciado voluntariamente a alcanzar los conocimientos que, en caso de contar con ellos, llevarían a la caracterización del dolo”. En ellos, el sujeto no desea conocer lo que está haciendo. Pese a lo manifestado por un sector doctrinal, que lo calificaría como dolo, advierte FERRÉ OLIVÉ de que en, este caso, el sujeto no posee “un auténtico conocimiento desde una perspectiva psicológica”, por lo que el fundamento se reduce a su imputación subjetiva porque “*podía haber llegado a conocer*”, lo que no verificó por una decisión personal, violando un “*deber de conocer*”. En el ámbito fiscal sería extrapolable al obligado tributario que delega en terceros –asesores financieros, tributarios o contables–, y la consecuencia ulterior sería la obtención de un beneficio económico. A su juicio, la sospecha inicial del sujeto no es directamente sinónimo de dolo.

A continuación, FERRÉ OLIVÉ analiza su tratamiento jurisprudencial en materia de fraude fiscal y subraya que, si bien algún autor llegó a inferir la existencia de tres formas de imputación subjetiva dolosa –dolo directo, eventual e ignorancia deliberada–, el panorama es “confuso” dado que, en otras resoluciones del Alto Tribunal, la ignorancia

¹¹⁶³ CUGAT MAURI, M./BAÑERES SANTOS, F., “Lección 26ª. Delitos contra...”, *cit.*, p. 844.

¹¹⁶⁴ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *cit.*, p. 263.

¹¹⁶⁵ LAUNA ORIOL, C./MORUELO GÓMEZ, C., *op. cit.*, pp. 1450 y 1451.

¹¹⁶⁶ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *cit.*, pp. 263-267. (Cursivas en el original).

deliberada conduce a un *delito imprudente*, lo que, en el ámbito que nos ocupa, nos llevaría a la impunidad de la conducta. Con todo, observa dicho monografista que la doctrina reciente y la última jurisprudencia –con cita de la STS 830/2016– rechaza el recurso a dicho criterio, ya que conculca el principio de culpabilidad e invierte la carga de la prueba. La califica como “opción interpretativa” que debe ser desechada, ya que, en este delito, sobre el obligado tributario pesa un *deber específico* de conocimiento, y no una posibilidad de conocimiento, de donde extrae que “habrá dolo eventual cuando exista conocimiento de la situación de riesgo o peligro para el bien jurídico Hacienda Pública, y se actúe con indiferencia grave respecto a la afección a dicho bien jurídico”, lo que resulta aplicable al caso citado, en que el obligado tributario delega en terceros la gestión de sus tributos y se limita a firmar. Efectúa una crítica de fondo en cuanto al empleo de esta tesis, porque “resulta más cómoda para los juzgadores, pues reduce la necesidad de motivar la prueba del conocimiento para condenar por un delito doloso”, lo que le lleva a acotar el ámbito operativo de esta figura a aquellos supuestos en los que “se da tratamiento de dolo a supuestos en los que no existen o no se han probado indicios de conocimiento por parte del sujeto”. Sentencia, de modo contundente, que es una fórmula “desafortunada”, que “tiende a la responsabilidad objetiva”, que carece de sustento legal, sin que se derive ventaja alguna de su aplicación y que, por lo tanto, debería abandonarse su uso.

También se ha mostrado muy crítico con su empleo MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹¹⁶⁷, quien anota que en los últimos tiempos ha encontrado acogida en la jurisprudencia y que ha causado debate doctrinal. En síntesis, expresa que cobra una especial importancia en el ámbito del Derecho Penal económico, así como en el mundo empresarial, lo que se ve reforzado porque en la mayoría de los delitos de dicha esfera no se admite la comisión imprudente, por lo que “la negación del dolo lleva a la exclusión de la responsabilidad penal”. Pretende exponer con rigor sus rasgos característicos y advierte que dicha ignorancia deliberada se dará cuando se equipara el comportamiento doloso (eventual) con el del sujeto que, aunque no conoce de modo efectivo que en su conducta concurren los elementos objetivos de un determinado tipo, “decide intencionadamente no procurarse dicho conocimiento pese a que podía hacerlo”. De modo certero expone que si bien esta teoría surge “como un indicio del elemento volitivo del dolo eventual”, más tarde amplía su campo operativo “hasta llegar a suplir al propio elemento cognitivo del dolo”, e incluso llega a ser caracterizada como un “auténtico sustitutivo del dolo eventual”, lo que se traduciría en un título autónomo de imputación subjetiva. Así conceptuada, critica esta figura, puesto que supone renunciar al elemento volitivo del dolo y, yendo más lejos, “supone introducir la suficiencia del conocimiento potencial de los elementos objetivos del tipo en lugar de exigir el conocimiento actual y efectivo”, lo que conlleva el riesgo de su empleo por los tribunales como vía para rebajar las exigencias de la prueba del conocimiento. Sin embargo, aprecia que ha sido útil para enriquecer el debate en los casos límite entre el dolo eventual y la imprudencia, aportando una serie de criterios para su diferenciación. Por tal motivo concluye que si se despoja de la referida “pretensión metodológica de crear un nuevo título de imputación subjetiva”, o de elaborar un nuevo sistema de caracterización de los elementos del dolo, resultará una doctrina “de suma utilidad” de cara a la acreditación del dolo eventual, especialmente desde una perspectiva normativa. En esencia, que tales criterios puedan ser tenidos en cuenta como “indicios de un verdadero *compromiso* (normativamente fundamentado) de realizar una figura delictiva y en concreto como indicios del necesario elemento volitivo”.

¹¹⁶⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PG)*, cit., pp. 399-402.

En similar línea crítica podemos ubicar a FEIJOO SÁNCHEZ¹¹⁶⁸, quien, tras alertar de los riesgos que comporta dicha teoría –opinión que ya hemos reseñado cuando hemos tratado el blanqueo de dinero–, subraya que la jurisprudencia se ha hecho eco de los peligros que encierra el recurso a la ignorancia deliberada, con una profusión de sentencias que rechazan dicha figura y que intentan ponerle coto “como criterio para tener acreditado el elemento cognitivo del dolo”. Tras citar varias resoluciones, en las que se llega a advertir del peligro de “desnaturalización del desafío probatorio que incumbe a las acusaciones”, propone como solución a esta problemática, frente al recurso a la doctrina de la ignorancia deliberada, y sin abandono de la tradición jurídica propia –recordemos que la *willful blindness* es de raigambre anglosajona–, el empleo de un concepto normativo del dolo, que desliga “la imputación subjetiva del posicionamiento mental o emotivo del infractor”. En este sentido, afirma que dicha dogmática puede conducir a resultados satisfactorios, que sean respetuosos con los principios de legalidad, de culpabilidad y de presunción de inocencia y que, a su vez, no traten de eludir las exigencias contenidas en el artículo 14.1 CP.

Trasladado al campo que nos ocupa, en efecto, podemos observar una enérgica reacción al empleo de dicha doctrina en la STS 374/2017¹¹⁶⁹, que ya hemos mencionado en diversas ocasiones. En efecto, la resolución del conocido *caso Messi* incide en la línea contraria a la aplicación automática de esta doctrina, como se puede ver en los términos gruesos empleados en el FD 6º “(d)ebemos reiterar aquí, como ya hicimos en nuestra STS nº 830/2016 de 3 de noviembre, el rechazo que nos merece el sintagma «ignorancia deliberada»”. Frente a la alegación de la defensa del futbolista argentino, en que se indicaba que “saber lo que firmas no quiere decir que sepas la fiscalidad de lo que firmas”, la Sala muestra su contrariedad y responde que “(l)o que el sujeto debe saber es: a) que está constituido como sujeto pasivo del tributo, y b) que aquellos actos que se le atribuyen tienen por finalidad eludir el cumplimiento de ese deber, con la importancia económica que exige el artículo 305 del Código Penal”. En consecuencia, se afirma su dolo directo de primer grado, cuyos argumentos se sintetizan en que la operación de ingeniería fiscal se efectuó a solicitud de la familia Messi, que conocía su deber de tributar y pretendía ocultar ingresos pecuniarios a través de la creación de una infraestructura societaria destinada a la evasión fiscal, mediante la interposición de personas jurídicas diversas, domiciliadas en una pluralidad de Estados con legislaciones opacas y permisivas para con el secreto bancario y la restricción de información financiera a los países de residencia de sus titulares. Se infiere que todo el entramado fue creado para evadir tributos, por lo que es insostenible que el jugador y su padre desconociesen el carácter ilícito de su conducta, como se pone de manifiesto en que el jugador firmó varios contratos, lo que corrobora su conocimiento. El hecho de que fuesen los asesores fiscales quienes diseñaron la operativa en modo alguno minimiza la responsabilidad de padre e hijo.

Tras este conocido ejemplo, debemos anotar que nos sumamos a la postura crítica con la adopción inopinada de los postulados de la teoría de la ignorancia deliberada. En efecto, estimamos que no constituye un título de imputación subjetiva propio, ni puede emplearse para relativizar el elemento cognoscitivo del dolo eventual. Como hemos escrito, puede resultar útil para deslindar las conductas, en los comportamientos que se hallen en la tenue frontera entre el dolo y la imprudencia, pero en modo alguno puede servir para aligerar la carga probatoria ni, mucho menos, como una patente de corso que evite la motivación de las resoluciones judiciales, motivación que, como sabemos se erige

¹¹⁶⁸ FEIJOO SÁNCHEZ, B.J., “Capítulo 4. La imputación objetiva y subjetiva en los delitos económicos”, en CAMACHO VIZCAÍNO, A. *op. cit.*, pp. 181-184.

¹¹⁶⁹ GONZÁLEZ URIEL, D., “Caso Messi”, *cit.*, pp. 945-947.

en garantía constitucional en el artículo 120.3 CE, cuando proclama: “3. *Las sentencias serán siempre motivadas y se pronunciarán en audiencia pública*”. No se puede, por ende, acudir a esta formulación para expandir el ámbito del dolo eventual, relajando sus requisitos. De esta manera, puesto que no existe modalidad imprudente en el delito de defraudación tributaria, rechazamos que se amplíe de modo indebido la virtualidad del dolo eventual, desnaturalizándolo, para evitar que los comportamientos que se hallen en la zona fronteriza sean, en todo caso, reprimidos penalmente. Hacemos nuestra la certera opinión de FERRÉ OLIVÉ y, en consecuencia, en el delito de fraude fiscal, el sujeto tiene el deber específico de conocer, y no una mera posibilidad de conocimiento, por lo que, si con conocimiento del riesgo que su conducta conlleva para el bien jurídico, continúa actuando, con ello se puede predicar la existencia de dolo eventual, sin que sea necesario acudir a una construcción imprecisa, controvertida y que conduce a resultados insatisfactorios.

4.2.- *La existencia de elementos subjetivos del injusto*

También ha sido objeto de tratamiento doctrinal y jurisprudencial la cuestión relativa a la existencia o no de un especial elemento subjetivo del injusto en el delito de defraudación tributaria. La doctrina mayoritaria considera que no es preciso un especial elemento intencional adicional al dolo, frente a un sector minoritario que sí lo requiere. No obstante, la jurisprudencia de la Sala 2ª sí ha venido exigiendo dicho ánimo especial. Podemos partir de la síntesis que ofrece CISNEROS GONZÁLEZ¹¹⁷⁰, que enumera tres posturas diferenciadas: la primera de las posiciones niega la presencia de elementos subjetivos adicionales, por lo que atiende al “dolo de defraudar”. En segundo término, se sostiene la necesidad del ánimo de defraudar en este delito, como elemento adicional al dolo genérico, mientras que, en último lugar, se ha defendido la presencia de un ánimo de lucro implícito en esta figura delictiva.

Se adhiere al primer grupo BLANCO CORDERO¹¹⁷¹, quien condensa la polémica en que la causa de la discrepancia se residencia en el empleo por el tipo del término “defraudación”, que ha dado pie a que un grupo de autores exija que sea precisa la concurrencia del ánimo de defraudar, exigido sistemáticamente por la jurisprudencia. En su decir, no es necesario tal elemento subjetivo adicional, porque “el ánimo de defraudar no es más que un componente del dolo del delito de fraude fiscal”. En la misma línea se sitúa CHOCLÁN MONTALVO¹¹⁷², quien apunta que al dolo se le ha denominado “elemento subjetivo general del tipo”, al que podrían acompañar, en su caso, unos especiales elementos subjetivos. Centrado en la defraudación tributaria arguye que no se requiere ni un ánimo de lucro, ni la intención específica de obtener un beneficio económico, ni tampoco la voluntad de causar un perjuicio. Así las cosas, no se dan especiales intenciones o motivaciones, por lo que las oportunas restricciones que se deriven de la idea de la defraudación han de ser practicadas en el tipo objetivo. Para GARCÍA NOVOA¹¹⁷³ el dolo “afectará solo a la culpabilidad, no incorporándose como elemento subjetivo del injusto ni sirviendo para catalogar ningún delito de tendencia”, sin

¹¹⁷⁰ CISNEROS GONZÁLEZ, J.M., “¿Requiere el delito fiscal un ánimo especial? Estudio acerca de los posibles elementos subjetivos del artículo 305 CP y de su deducción en el proceso penal”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 127, 2017, pp. 3 y 4.

¹¹⁷¹ BLANCO CORDERO, I., “Delitos contraj”, *cit.*, p. 24.

¹¹⁷² CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, *cit.*, p. 200.

¹¹⁷³ GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, p. 69.

que sea necesario ni el ánimo defraudatorio ni la intención de dañar a los intereses de la Hacienda, por lo que “el móvil puede ser otro”.

Dentro de este grupo también podemos mencionar a BELÉN LINARES¹¹⁷⁴, que escribe que este tipo no es portador de ningún elemento subjetivo adicional al dolo, único título de imputación subjetiva, “no siendo precisa la concurrencia de ningún momento anímico trascendente respecto de aquél, como el ánimo de lucro o el ánimo de defraudar”. Especial interés tiene su conclusión sobre este último –la intención de defraudar–, por cuanto aprecia que el ánimo de defraudar puede ser exigido por la ley con la fórmula “*con el fin de defraudar*”, pero que, si no es requerido por el tipo, que alude al que “*defraudare*”, “no constituye un elemento subjetivo del injusto y no deja de ser sino un dolo defraudatorio”. A semejantes conclusiones llega QUERALT JIMÉNEZ¹¹⁷⁵ cuando aprecia que es innecesaria la delimitación de un elemento subjetivo adicional al propio dolo, ya que “en la palabra defraudar se encierra todo el desvalor del tipo subjetivo: conocimiento de los deberes y obligaciones tributarias y obrar en contra de ellos”. Así como FERNÁNDEZ BERMEJO¹¹⁷⁶, para quien el tipo “no exige un especial elemento subjetivo del injusto o un ánimo defraudatorio distinto del dolo, sino que bastan las exigencias generales del tipo subjetivo”.

Merece una mención especial MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹¹⁷⁷, para quien un amplio grupo de autores, con la regulación anterior, patrocinaba la incorporación de un especial elemento subjetivo “para dotar de contenido penal específico al verbo “defraudar”” y, a su juicio, ello cumpliría “la función de contribuir a cerrar el paso a la ejecución imprudente”; no obstante, matiza que, con la regulación actual, se puede mantener la presencia de un ánimo de lucro, si bien, se trataría de un ánimo que “queda ya embebido en el dolo, sin comportar pues restricción alguna para la aplicación de la figura de delito”. Añade que la exigencia de la específica intención de defraudar carece de soporte legal. Los postulados de este especialista son seguidos por COLINA RAMÍREZ¹¹⁷⁸, que concluye que dicha exigencia de un elemento subjetivo del injusto se encuentra “en desuso”, que “no resulta necesario” y, en términos gruesos, que “no es de recibo”. Ahonda en esta cuestión FERRÉ OLIVÉ¹¹⁷⁹ cuando manifiesta que como “fruto de una caracterización patrimonialista de la defraudación tributaria”, que expresamente rechaza, algunos han considerado necesario exigir un ánimo de defraudar o de lucro en este tipo, lo que ha sido asumido en numerosos fallos jurisprudenciales, sin perjuicio de que otros se han opuesto, si bien, con el transcurso del tiempo, semejante exigencia “se ha ido desdibujando”, por lo que afirma que “no es otra cosa que el *propio dolo del autor*”. Para finalizar, destaca que en algunas resoluciones del Alto Tribunal –SSTS 801/2008 y 807/2011– se identifica el ánimo defraudatorio con “la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber”, cuando, en realidad, “conforman la *parte esencial del dolo* del sujeto, y no suponen añadir ningún ánimo específico”.

Entre el sector doctrinal minoritario que defiende la existencia de un elemento subjetivo del tipo podemos mencionar a BAJO FERNÁNDEZ¹¹⁸⁰, que mantiene que, aunque no se diga expresamente en el texto de la ley, la doctrina entiende que se exige el ánimo de lucro como elemento subjetivo del tipo de injusto, consistiendo dicho lucro en

¹¹⁷⁴ BELÉN LINARES, M., *El delito de defraudación...*, cit., p. 266.

¹¹⁷⁵ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal...*, cit., p. 827.

¹¹⁷⁶ FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “Algunas cuestionesj” , cit., p. 207.

¹¹⁷⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delitoj” , cit., p. 62.

¹¹⁷⁸ COLINA RAMÍREZ, E.I., *op. cit.*, p. 306.

¹¹⁷⁹ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 267-269. (Cursivas en el original).

¹¹⁸⁰ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contraj” , cit., p. 50.

la ventaja patrimonial que se persigue mediante el impago de la deuda tributaria. Postura que secunda CHICO DE LA CÁMARA¹¹⁸¹, que requiere, junto al dolo, la presencia del ánimo de lucro, que concibe como “cualquier utilidad, goce, ventaja, o provecho económico”. Por otro lado, GRANADOS PÉREZ¹¹⁸² lleva a cabo un análisis de varias resoluciones de la Sala 2ª del TS –SSTS 974/2012, 31/2012, 801/2008, 737/2006 y 1244/2003–, de las que se desprende que el ánimo de defraudar es un elemento subjetivo incluido en el delito fiscal, que se puede dar tanto en quien declara “mal y torticeramente” sus datos tributarios, como en quien no declara, ya que “siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión inveraz de que no existe el hecho imponible”. Con otras palabras escribe que no es suficiente el mero impago, sino que se precisa un “elemento de mendacidad”. En análogos términos se pronuncia FITOR MIRÓ¹¹⁸³, que de modo escueto y sin desarrollar su adscripción afirma que “nos encontramos ante un elemento subjetivo concreto: la intención de defraudar”.

Como hemos advertido con carácter previo, la jurisprudencia, si bien se ha mostrado oscilante, ha asumido en la mayor parte de las resoluciones que el delito de defraudación tributaria conlleva el elemento subjetivo del injusto consistente en el ánimo defraudatorio. Ello se puede contemplar en varias sentencias¹¹⁸⁴, como las SSTS 1244/2003 y 1505/2005, que subrayan que “*el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar*”, que se puede apreciar tanto en el obligado tributario que declara mal y torticeramente, como en el que no declara, siendo consciente del deber de hacerlo. No obstante, se rechaza en la STS 346/2011 que sea un elemento del tipo el ánimo de lucro o de obtención de beneficio económico por su autor. Si bien, en otras resoluciones se da una formulación ambigua y confusa a la noción de elemento subjetivo del injusto, confundiénolo con el dolo, como podemos ver en la STS 441/2019¹¹⁸⁵.

A nuestro juicio, no cabe derivar la existencia de un elemento subjetivo adicional al dolo genérico en el delito de defraudación tributaria. El propio verbo nuclear –defraudar– ya conlleva una carga valorativa específica, que hace innecesario el recurso a ulteriores estados anímicos o tendenciales. Así las cosas, el dolo cubre o abarca todo el desvalor de dicho verbo, el conocimiento y voluntad de realizar la defraudación. En consecuencia, resulta indiferente cuál fue la causa o motivo último al que obedeció el comportamiento del agente: puede deberse a una suerte de “insumisión fiscal”, a motivos ideológicos en los que se pretenda negar legitimidad al ente público recaudador, al deseo de enriquecimiento, a la búsqueda de un perjuicio efectivo que menoscabe el Erario público. Todos estos supuestos serían incardinables dentro del fraude fiscal, sin que sea precisa la exigencia –y prueba– de la constatación efectiva de su presencia en el caso concreto. Dado que el legislador no ha seleccionado un estado anímico o tendencial que

¹¹⁸¹ CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012, p. 90, nota 96.

¹¹⁸² GRANADOS PÉREZ, C., *op. cit.*, pp. 26 y 27.

¹¹⁸³ FITOR MIRÓ, J.C., *op. cit.*, p. 32.

¹¹⁸⁴ LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J. (dir.), ENCINAR DEL POZO, M.A./VILLEGAS GARCÍA, M.A., *op. cit.*, p. 1737 y 1738.

¹¹⁸⁵ FD Único de la STS 441/2019: “*La defraudación es un elemento de la tipicidad respecto a la que hemos dicho que se integra cuando en orden a la determinación del elemento subjetivo del injusto (dolo del autor) "declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto comete el delito" (STS 801/2008 de 26 de noviembre) y concurrirá cuando "se aporten a la declaración del impuesto datos mendaces, susceptibles de ocultar o enmascarar la realidad". (STS 523/2015, de 5 de octubre), incluyéndose supuestos de dolo eventual. (STS 817/2010, de 30 de septiembre)*”.

aporte un especial desvalor al acto, no es dable una ampliación de los términos del tipo que dé lugar a una restricción en su aplicación, puesto que carecería de todo soporte legal.

4.3.- *Virtualidad del error*

Ya hemos adelantado en pasajes anteriores que la teoría del error¹¹⁸⁶ goza de una gran relevancia en materia de fraude fiscal, en especial, al comprobar que no existe una modalidad imprudente del tipo. Atendiendo al CP anterior, BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE¹¹⁸⁷ ponía de relieve que la estructura del delito, con abundantes elementos normativos, planteaba “graves problemas respecto a la dogmática del error”. Recordaba que la calificación como error vencible comportaba importantes consecuencias, según se reputase como error de tipo o de prohibición. En primer término, en el error de tipo vencible, ante la ausencia de incriminación expresa de la forma imprudente, nos llevaría a la impunidad. En segundo lugar, también se observaban consecuencias en materia de participación, ya que el error de tipo afectaría al injusto, de donde infería que, en caso de impunidad, los partícipes también serían impunes, mientras que en el error de prohibición, al residenciarse en la culpabilidad, tal impunidad solo alcanzaría a aquéllos en quienes concurra. Dicho lo cual, aplicando tales postulados al delito fiscal, indicaba que surgían dudas a propósito de si el error sobre la obligación de tributar debía ser estimado como un error de tipo o, por el contrario, como un error de prohibición.

Anotaba BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE que la doctrina mayoritaria lo entendía como un error de tipo, pero advertía que “el desarrollo de la dogmática del error sobre los elementos normativos del tipo, y en particular sobre los determinados elementos de valoración global, puede introducir nuevos elementos en la discusión”, y sintetizaba el concepto de elemento de valoración global como aquel elemento del tipo cuyo conocimiento presupone ya el conocimiento de la antijuridicidad de la conducta. Concretaba el caso de que el conocimiento por alguien de su condición de deudor tributario conllevara que conociese la antijuridicidad del comportamiento consistente en no abonar la deuda tributaria. Frente a la diferenciación que algunos realizaban entre el componente fáctico y su valoración, describía lo difícil de escindir ambos aspectos en el Derecho Penal tributario, ya que el hecho imponible –que sería el presupuesto– se encontraba plagado de elementos valorativos. Así las cosas, patrocinaba su concepción como error de tipo, siguiendo a MUÑOZ CONDE, por ser anterior sistemáticamente el estudio del tipo al de la culpabilidad.

Precisamente, debemos detenernos en este punto en el trabajo confeccionado por MUÑOZ CONDE¹¹⁸⁸ al respecto. Caracteriza al delito como una norma penal en blanco, con elementos normativos tales como el concepto de “tributo”, “beneficios fiscales”, o el adverbio “indebidamente”, que cataloga como “abrazadera”, que englobaría a todas las modalidades típicas y que constituye un “elemento característico y definidor”, que eleva a la categoría de “presupuesto básico y fundamental” de este delito. Al hilo de dicho aspecto se pregunta sobre la naturaleza jurídica de este elemento, ante la disyuntiva de si

¹¹⁸⁶ En nuestro CP, el artículo 14 contiene la regulación del error, en los siguientes términos: “1. El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente. 2. El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación. 3. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicará la pena inferior en uno o dos grados”.

¹¹⁸⁷ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., *op. cit.*, p. 78.

¹¹⁸⁸ MUÑOZ CONDE, F., “El error”, *cit.*, pp. 382 -393. (Cursivas en el original).

debe de ser calificado como un elemento del tipo o de la antijuridicidad, lo que conecta con el tratamiento que ha de darse al error sobre él. Adelanta que la doctrina y jurisprudencia mayoritarias en Alemania “consideran que el desconocimiento del deber tributario excluye el dolo”. Tras ello, expresa que los casos de “error material burdo en la autoliquidación” son reconducibles al error de tipo, pero que, en cuanto al error sobre la existencia de la deuda o del deber jurídico formal de información, son defendibles, *a priori*, ambas posturas, que serían “dogmáticamente fundadas”. Anota que la deuda tributaria y los deberes de comunicación e información son presupuestos del delito, es decir, tanto del dolo del tipo como del conocimiento de la antijuridicidad, por lo que si no se dan “no puede plantearse siquiera la existencia del tipo de defraudación tributaria y mucho menos de la antijuridicidad”.

MUÑOZ CONDE efectúa, a continuación, una sutil distinción basada en argumentos sistemáticos: dado que es al mismo tiempo un error de tipo y un error de prohibición, opta por calificarlo como error de tipo, salvo en casos extremos próximos al “delincuente por convicción” o la “desobediencia civil”. A la hora de justificar su toma de postura explica que, ante la imposibilidad de clasificar el deber tributario como elemento del tipo o de la antijuridicidad, debe acudir al “carácter secuencial de las diversas categorías de la teoría jurídica del delito”, por lo que ha de tratarse dicho error en sede de tipicidad, sin que sea necesario postergarlo para su análisis en el seno de la antijuridicidad. Por este motivo razona que es un error sobre elementos integrantes de la infracción penal que excluye el dolo, lo que “tampoco parece malo desde el punto de vista político-criminal”, ya que el ordenamiento penal debe reservarse para los casos más graves, de “abierta discrepancia” y “de incumplimiento intencional de los deberes tributarios”. Cita a LÜDERSEN cuando afirma que “el aumento del riesgo de responsabilidad de los destinatarios de la norma, ante la cada vez mayor inseguridad cualitativa y cuantitativa de los elementos normativos, debe ser compensada en el aspecto subjetivo”, y finaliza matizando que ha de realizarse una interpretación “orientada preventivamente, no prejuzgada por criterios sistemáticos y que, en última instancia, se justifique por las consecuencias político-criminales a que conduce (*Teoría del error orientada a las consecuencias*)”.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹¹⁸⁹, en un primer momento y a propósito del texto punitivo anterior, manifestó que, en cuanto al error de prohibición, se adhería a la teoría estricta del dolo, que adjetivaba como dominante en la doctrina española; según tales postulados, el conocimiento de la antijuridicidad es elemento integrante del dolo, por lo que mantiene la “unitaria construcción del error jurídico-penal”, con lo que se equipara al error de tipo y produce los mismos efectos que él: en el ámbito del delito fiscal, el error evitable sobre el tipo o sobre la prohibición conducían siempre a la absolucón, ante la inadmisión de la comisión imprudente en el artículo 319 del CP anterior. Más tarde¹¹⁹⁰ efectuó una serie de precisiones y destacó que la cuestión relativa al tratamiento del error sobre “los elementos normativos jurídicos, o, dicho con mayor precisión, sobre el *significado jurídico* de tales elementos, o sea, y en síntesis, el error sobre el deber extrapenal jurídico-tributario” resultaba trasladable a todo el Derecho Penal económico – y no solo al ámbito tributario–, y que la doctrina moderna preconizaba cada vez en mayor medida –frente a las posturas anteriores, que defendían su consideración como error de prohibición– su tratamiento como error de tipo. Por otro lado, en su manual¹¹⁹¹ de parte

¹¹⁸⁹ MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid, 1982, pp. 337 y 338. (Posteriormente, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.).

¹¹⁹⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delitoj” , *cit.*, p. 62. (Cursivas en el original).

¹¹⁹¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PG)*, *cit.*, pp. 422-430.

general realiza una completa y minuciosa exposición de la materia y advierte que debe rechazarse la “tesis simplista” que justifica que el error sobre los elementos normativos del tipo debe ser tratado como error de tipo, ya que se encuentran en el tipo, y que han de tomarse en consideración las aportaciones de WELZEL, autor que formuló la “tesis de la pretensión tributaria”, según la cual, el error sobre los elementos normativos del tipo excluiría el dolo, dado que “el objeto material de este delito es la pretensión tributaria estatal”, por lo que un error sobre deber jurídico tributario constituye un error de tipo.

Prosigue MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ analizando las críticas a la teoría welzeliana y, de modo especial, la formulada por MAIWALD, quien obtenía conclusiones diametralmente opuestas, ya que reputaba que en el delito de defraudación tributaria no era factible la descomposición de los elementos normativos “en dos niveles diferentes no identificables (conciencia del significado social y conciencia de la antijuridicidad)”, por lo que no se podía discriminar entre un dolo natural y un *dolus malus*, ya que “quien sabe que está obligado al pago de un tributo y, pese a ello, defrauda tiene necesariamente al propio tiempo conciencia de la antijuridicidad, por lo que no se podría sostener que actúa con dolo pero sin conciencia del injusto. En consecuencia, según MAIWALD, el sujeto que yerra en este caso lo hace sobre “la prohibición globalmente considerada”, por lo que se trata de un error de prohibición. Dicha tesis fue seguida en España por GRACIA MARTÍN. Por su parte, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ reacciona frente a ella, con base en argumentos dogmáticos y político-criminales. En cuanto a las razones dogmáticas esgrime que MAIWALD parte de la concepción primigenia de ROXIN sobre el deber jurídico, en la que, en esencia, al analizar los “elementos de la valoración global del hecho” sería dable discriminar entre “el error sobre los presupuestos fácticos fundadores de la valoración de la conducta”, que daba lugar a un error de tipo y, en segundo lugar, “el error sobre la valoración global” de dicha conducta, que supondría un error de prohibición. MAIWALD seguía tal línea de pensamiento y concluía que la pretensión tributaria en el delito de defraudación tributaria había de ser reputada como una de tales características, por lo que un error sobre el deber tributario daba lugar a un error de prohibición, mientras que un error en los presupuestos fácticos que están en la base del injusto sería tratado como error de tipo.

Ha de anotarse que el propio ROXIN moduló su planteamiento con posterioridad y excluyó de la construcción diferenciadora de los elementos del deber jurídico “aquellos elementos que no solo condicionan la antijuridicidad, sino además el propio significado social del hecho, y que, por ende, no son susceptibles de descomposición”. En el caso del pago de los tributos sucede eso, ya que “la valoración jurídica tiene que efectuarse conjuntamente para comprender el sentido social del comportamiento. Dicha valoración pertenece al dolo aunque la misma se identifique en la práctica con el juicio de antijuridicidad”. Así las cosas, la comprobación de la existencia de una obligación tributaria no se identifica, de modo automático, con la valoración global del hecho –en este caso, la elusión fraudulenta de los impuestos–, dado que la referida comprobación es, precisamente, el presupuesto necesario de la valoración. En consecuencia, aunque “el examen paralelo en la esfera del profano” implique “una determinada valoración jurídica de las circunstancias que fundamentan la pretensión tributaria estatal, ello no convierte un elemento del tipo en un elemento de valoración global del hecho”, por lo que un error sobre dicho aspecto será siempre de tipo y no de prohibición. En cuanto a las razones de política-criminal, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ cita a MUÑOZ CONDE y sus postulados, ya analizados, sobre la reserva de la intervención penal a aquellos casos en los que se den abiertas discrepancias, “por muy urgente que se considere la necesidad de identificar a los ciudadanos con la política fiscal del Estado”.

Razona MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ que tales ideas son extrapolables a los restantes delitos económicos –en sentido amplio y estricto–, y que ello conduce a una reducción del campo operativo del error de prohibición, en favor del error de tipo. Detalla que tal concepción es compatible con el texto del artículo 14 CP –transcrito *supra*–, pese a su tenor “no muy afortunado”, y apostilla que cuando tal precepto alude a “hecho”, no cabe restringir su comprensión a un concepto meramente fáctico, sino que se incluye en él “toda circunstancia o dato descritos en el tipo, o del conjunto de todos ellos, sean de índole puramente fáctica o sean de naturaleza social o jurídica”, es decir, comprendiendo también los elementos normativos, que pueden ser tanto constitutivos como cualificatorios de la infracción.

En una línea análoga podemos mencionar la completa explicación que nos brinda FERRÉ OLIVÉ¹¹⁹², monografista que también parte de las implicaciones de los elementos normativos jurídicos en cuanto a la precisión del dolo. Advierte dos tendencias de signo opuesto, que tienen su repercusión en materia de error: en primer lugar, la propia complejidad de la normativa tributaria, lo que puede llevar a entender que se trate de “un campo abonado a desconocimientos o creencias equivocadas”; no obstante, frente a ello, también se da la situación de que, de modo habitual, “el destinatario de estas normas es una persona cualificada material y jurídicamente para el ejercicio de una empresa y una profesión, lo que presupone una serie de conocimientos difícilmente conciliables con situaciones de error”. Presta una particular atención a los supuestos de “interpretación razonable de la norma” –recogidos en el artículo 179.2 LGT–, que se encuentra exonerada de responsabilidad administrativa y, por ende, también penal. Se trata de una interpretación que sea “razonable”, aunque sea incorrecta, lo que se puede valorar cuando existen “pautas o decisiones jurisdiccionales contradictorias”, lo que le da pie a hablar de un “*margen de error razonable*”. Siguiendo a GARCÍA NOVOA considera que tales ideas son extrapolables al ámbito penal, con la consiguiente exoneración por error, ya que “se están incorporando conceptos que provienen de la legislación tributaria con consecuencias penales”.

A la hora de concretar su ubicación sistemática, FERRÉ OLIVÉ tiene en cuenta que el deber tributario es un elemento normativo y advierte de las cautelas con las que ha de determinarse dicha ubicación, por las consecuencias prácticas que comporta, a lo que anuda que, en la mayor parte de las ocasiones, nos hallamos ante errores vencibles. Comparte los argumentos expuestos por MUÑOZ CONDE –la *teoría secuencial sistemática*–, por lo que el error sobre el deber tributario es un error de tipo, “pues una vez afirmado el tipo subjetivo en los términos expuestos será muy difícil –aunque no imposible– que el sujeto conozca que elude el pago de un tributo pero al mismo tiempo ignore la significación jurídica de su comportamiento”. Refleja, además, la existencia de un avance del error de tipo hacia ámbitos que estaban reservados al error de prohibición, como consecuencia del “proceso de normativización del tipo objetivo y subjetivo”. Aunque antes hemos realizado una alusión tangencial a esta materia cuando tratamos el tema del asesor fiscal, destaca el estudio de FERRÉ OLIVÉ al respecto de sus implicaciones en cuanto a error. Así, enumera: i) cuando el asesor jurídico presta un consejo equivocado, que se puede calificar como “*ineficiente*” –porque sea un asesor inexperto o no esté especializado en la materia asesorada– y genera un error “*craso o burdo*”, éste no tiene consecuencias penales; se trata de “consejos desatinados, imprecisos, vacilantes”. De modo gráfico indica el monografista que “más que un error,

¹¹⁹² FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 269-279. (Cursivas en el original).

ese aval jurídico se presenta como coartada para intentar invocar la teoría del error con finalidades de exoneración penal”.

ii) De mayor calado es el segundo grupo que enuncia, cuando el asesor manifiesta que se trata de una infracción administrativa pero no penal. Observa FERRÉ OLIVÉ que en este caso, la cuestión puede complicarse. Aquí, el obligado tributario conoce el deber tributario “aunque con perfiles de ilícito administrativo”, por lo que su conducta es dolosa; no obstante, defiende que su culpabilidad es menor, por lo que, con la doctrina minoritaria, aboga por estimar que, en tal caso, concurre un error de prohibición vencible, con la finalidad de atenuar la pena. Agrega que es la solución “correcta” y que posibilita la sanción del asesor como partícipe en el delito. iii) Cuando surgen cuestiones sobre un *debate técnico*, en el que existen oscilaciones de criterios jurisprudenciales y administrativos, con una doctrina “errática o cambiante”, la mera presencia del asesor no excluye la existencia del error, frente a una línea jurisprudencial contraria y, en consecuencia, FERRÉ OLIVÉ observa que “si el consejo o asesoramiento no puso de manifiesto el debate técnico, ni profundizó las opciones posibles puede apreciarse un error vencible de prohibición en el asesorado”, lo que también es apreciable en el propio asesor, en ese mismo caso. En tal supuesto, patrocina una menor atenuación de pena para el asesor, por tratarse de un experto.

Ha de puntualizarse que en estos tres grupos FERRÉ OLIVÉ sigue a LUZÓN PEÑA¹¹⁹³, autor que considera que si el asesor actúa de mala fe, sin incurrir en ningún error, e informa a su cliente, con dolo directo o eventual, conociendo que provoca o que puede provocar su error, tal ejecutor material del hecho actuará en error de prohibición, incluso vencible, puesto que se excluirá su conciencia de la significación del hecho, y no solo será un error de tipo. En dicho caso el asesor detenta el dominio a través de su cliente, que instrumentaliza. No obstante, tal consideración es en términos generales, ya que en los delitos especiales –como el que aquí nos ocupa– no sería dable apreciar la autoría mediata, por lo que, ante las carencias del artículo 31.1 CP, solo cabe acudir a la participación dolosa del asesor “en la autoría del delito por el cliente”, lo que “lleva a una solución penológicamente no insatisfactoria cuando ha inducido a un error de prohibición al cliente, puesto que la actuación de éste sigue siendo dolosa (aunque inculpable o menos culpable)”. Frente a ello, alega LUZÓN PEÑA que la solución de la participación es insatisfactoria cuando se provoca un error de tipo en el cliente, dado que “la conducta del “autor” es atípica, en virtud de la accesoriedad no puede responder el asesor como partícipe y quedará impune”. Discrepamos de la postura de LUZÓN PEÑA, ya que en ambos casos se trataría de errores de tipo: si al obligado tributario le provoca el error el asesor, su actuación no puede ser calificada de dolosa, puesto que faltan los elementos cognoscitivo y volitivo del dolo y, en consecuencia, en virtud del principio secuencial anteriormente citado, no sería necesario analizar la culpabilidad, en orden a apreciar un posible error de prohibición, por cuanto ya se ha afirmado el error en sede de tipicidad. En consecuencia, no es insatisfactoria la impunidad del asesor, sino una mera consecuencia del principio de accesoriedad limitada.

En segundo término, LUZÓN PEÑA expone el caso del asesor que se encuentra en error de prohibición, que induce al cliente a un error de prohibición. Describe que en la mayoría de los casos, el error del asesor sería vencible –por su condición de profesional experto en la materia– y que no es excluyente del dolo del asesor. Observa que sería incorrecto considerar que el asesor no quiere provocar el delito y que, por ende, actúa imprudentemente, con lo que resultaría impune, mientras que el cliente que obra en

¹¹⁹³ LUZÓN PEÑA, D.M., “Responsabilidad penal del asesor jurídico”, *Revista Penal*, núm. 29, 2012, pp. 104-106.

error de prohibición, provocado por dicho profesional, sí podría ser castigado por su error de prohibición vencible. Por tal motivo arguye que al asesor no se le excluye el dolo, “ya que tiene conciencia de los presupuestos de la defraudación, aunque no de la defraudación misma” y, precisamente por su condición de profesional, su atenuación de la culpabilidad ha de ser menor que la del profano. En este orden de ideas, tilda de “tautológica” la explicación de ROBLES PLANAS¹¹⁹⁴, cuando dicho autor aprecia que el error en que incurre el asesor “merece ser calificado como excluyente del dolo en el nivel de la tipicidad (puesto que, de haberse asesorado correctamente la conducta del asesor hubiera sido calificada como típicamente permitida)”. Si bien, ROBLES PLANAS defiende –con un sector doctrinal minoritario– que quepa atribuir al asesor la participación imprudente en el hecho cometido mediando error por el cliente. Nuevamente, estimamos que en este caso ha de apreciarse un error de tipo, y no de prohibición: si el cliente no conoce todos los elementos típicos, no cabe afirmar que esté presente el dolo en su conducta: puede arrojarse en manos del asesor, de modo más o menos negligente, aunque sobre él pesa un específico deber de conocimiento. Sin embargo, si parte de una realidad distorsionada por el error, que ha sido provocado por la previa actuación del asesor, no sería factible afirmar su conducta dolosa, ni siquiera mediante dolo eventual, por lo que el comportamiento sería imprudente y, ante la ausencia de tipificación expresa, atípico.

Retomando la senda general de la virtualidad del error, tras este breve inciso sobre la figura del asesor, podemos concluir nuestra exposición citando a CHOCLÁN MONTALVO¹¹⁹⁵ quien, de modo acorde con su tesis sobre la naturaleza omisiva del delito fiscal, escribe que no se puede afirmar el dolo si el sujeto pasivo desconoce el deber tributario “pues el dolo presupone el conocimiento de la situación típica que genera el deber de acción”, por lo que un error que recae sobre los elementos normativos, como en nuestro caso, es un error de tipo. Puesto que nos hallamos ante una “falsa apreciación de los datos hecho o de la normativa aplicable, y con ello desaparece el propósito de defraudar al erario público”, se da una exclusión del dolo. Menciona la jurisprudencia de la Sala 3ª del TS, de la que se desprende que no hay dolo cuando la conducta del agente se encuentra amparada por una “interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables”. Agrega que esta doctrina es “la más adecuada a la naturaleza del delito fiscal”. Puntualiza de modo certero que el conocimiento de los deberes formales es presupuesto del dolo, aunque también de la antijuridicidad y, trayendo a colación el principio secuencial, observa que dicho problema puede solucionarse ya en sede de tipicidad. No obstante, matiza que en determinados casos excepcionales se puede apreciar error de prohibición, *v.gr.*, cuando se equivoca en cuanto a su significación jurídica, o cuando estima que concurre una causa de justificación. A pesar de ello, concluye que el error de subsunción es irrelevante, ya que el conocimiento que se puede exigir al profano no es aquél que abarca el completo alcance antijurídico de su conducta, sino únicamente el que se concreta en “la conciencia de la ilicitud”. Por su parte, DE LA MATA BARRANCO¹¹⁹⁶ sostiene que, aunque sea posible dogmáticamente el error de prohibición, a pesar de la existencia de elementos normativos en el tipo, “su invencibilidad (o incluso ya su aceptación forense) es difícil de aceptar en nuestra informada, mediáticamente al menos, sociedad actual”.

De todo lo que antecede, junto con la doctrina mayoritaria, y como ya hemos adelantado, consideramos que, como regla general, el error sobre los elementos normativos del delito de defraudación tributaria ha de ser concebido como un error de

¹¹⁹⁴ ROBLES PLANAS, R., “Riesgos penales del asesoramiento jurídico (1)”, *Diario La Ley*, núm. 7015, 2008, p. 10.

¹¹⁹⁵ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, *cit.*, pp. 202-204.

¹¹⁹⁶ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal...”, *cit.*, p. 19.

tipo. Una de las grandes virtudes de la teoría jurídica del delito es su orden, su carácter sistemático y secuencial y, en consecuencia, su pretensión de aplicación general a cualquier figura de la parte especial. En este sentido, el análisis secuencial de sus elementos, además de favorecer la seguridad jurídica, incidiendo en la previsibilidad en la aplicación de los tipos, facilita la labor del intérprete a la hora de llevar a cabo el juicio de subsunción. De ahí que podamos afirmar que en los casos dudosos que hemos examinado ha de concluirse la negación del dolo del agente, lo que nos lleva a sostener la presencia del aludido error de tipo que, como corolario, y ante la ausencia de una modalidad imprudente, conduce a la impunidad del sujeto. Como han referido los autores estudiados, dogmáticamente sería defendible su calificación como error de prohibición, toda vez que los presupuestos del deber jurídico también inciden en la antijuridicidad. Sin embargo, como hemos precisado, y dado que el análisis de la tipicidad se lleva a cabo con carácter previo, si se niega, no resulta necesario que se continúe estudiando la concurrencia de las restantes categorías dogmáticas del delito.

5.- Otros aspectos del delito fiscal

Después de desarrollar los elementos esenciales del delito de defraudación tributaria, en este último apartado del capítulo, heterogéneo y variado, hemos de comentar las restantes normas que nos brinda el texto punitivo sobre dicha figura, así como una serie de instituciones cuya virtualidad se ha visto avivada por el debate doctrinal. A efectos de guía sistemática, se avisa al lector de que se van a estudiar los subtipos específicos –el tipo atenuado y las modalidades cualificadas–, una serie singularidades existentes sobre *iter criminis*, esencialmente, a propósito de la consumación, de la prescripción y de la posibilidad de apreciar el delito continuado, así como las especialidades en cuanto a la imbricación de este delito con el procedimiento administrativo de liquidación y cobro. En último término, para dotar de la debida completitud a nuestro análisis, versaremos brevemente sobre el delito de defraudación a los presupuestos de la UE, toda vez que dicho tipo se acoge en el precepto que hemos abordado.

5.1.- Subtipos de defraudación tributaria

5.1.1.- Subtipo atenuado

Desde la reforma legal operada por la LO 7/2012, el apartado 6¹¹⁹⁷ del artículo 305 CP acoge una modalidad atenuada de defraudación tributaria. Como advertimos en un momento anterior, la redacción del apartado resulta desafortunada y equívoca, en cuanto muestra como alternativo al sujeto activo del delito, discriminando entre el obligado tributario y el autor, lo que es del todo punto criticable. Sin embargo, las objeciones formales no se reducen a esta grave discordancia, sino que hemos de reflejar que la terminología procesal empleada también resulta obsoleta, en cuanto condiciona la

¹¹⁹⁷ Artículo 305.6 CP: “6. Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito”.

aplicación del tipo privilegiado a un plazo temporal desde que se cite al individuo como “imputado” cuando, tras la reforma operada por la LO 13/2015, de 5 de octubre, de *modificación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal para el fortalecimiento de las garantías procesales y la regulación de las medidas de investigación tecnológica*, se ha desterrado dicho vocablo de la terminología procesal, sustituyéndolo por la voz “investigado”. En este sentido, resulta clarificador el número V del Preámbulo¹¹⁹⁸ de la meritada LO. Llama la atención que, a pesar de que se hayan efectuado posteriores modificaciones del texto punitivo –y, significadamente, del artículo 305 CP mediante la LO 1/2019–, el legislador no haya llevado a cabo la rectificación de dicho término, perpetuando con ello la falta de uniformidad entre la regulación sustantiva y la adjetiva.

Tras estas precisiones formales, si entramos a analizar el fondo del apartado, de una primera lectura se desprende que nos hallamos ante una modalidad atenuada que se justifica en razones de política criminal, utilitaristas, en la que se da una mezcla entre las atenuantes genéricas de confesión –si bien opera con posterioridad a que existan sospechas por parte de las autoridades investigadoras de la presunta comisión del ilícito, lo que ha provocado que el sujeto ya haya sido citado en calidad de investigado ante el órgano instructor– y de reparación del daño causado, aunque el resultado es una regularización extemporánea. De ahí que DE LA MATA BARRANCO¹¹⁹⁹ la adjective como una atenuación “específica”, “extraordinaria” y “potestativa”, que precisa dos requisitos, cuales son: el reconocimiento de los hechos y el completo pago. A ello podemos añadir el tercer elemento, relativo al plazo temporal, ya que tales operaciones han de verificarse en el plazo de 2 meses desde que se procedió a la citación judicial del sujeto como investigado. Sobre el carácter potestativo, GRANADOS PÉREZ¹²⁰⁰ evidencia que en el informe del CGPJ sobre la reforma del CP del año 2012 se señalaba que: “en vez de “podrán” sería deseable que se sustituyera por “impondrán” de modo que la atenuación en un grado sea imperativa y en dos grados potestativa”, no obstante, como hemos apreciado, el tenor literal del apartado no se ha visto alterado. Por su parte, SERRANO GÓMEZ y SERRANO MAÍLLO¹²⁰¹ entienden que los efectos en cuanto al “obligado tributario o autor del delito” son los mismos que los de una atenuante muy cualificada y que, de no existir dicho precepto sería aplicable la atenuante genérica de reparación del daño del artículo 21.5ª CP, mientras que, en cuanto a los restantes partícipes, se les exige una conducta de colaboración con la Administración de Justicia.

A juicio de MUÑOZ CUESTA¹²⁰², de modo certero, debemos diferenciar varios supuestos atenuados en el precepto objeto de disección. En primer lugar, la conducta que consiste en “satisfacer la deuda tributaria y reconocer judicialmente los hechos”, elementos que deben darse acumulativamente. Puntualiza dicho autor que en el pago ya se encuentra implícito el reconocimiento de los hechos, lo que le lleva a proclamar que el indicado reconocimiento “va en contra de la interpretación objetiva que se hace de la

¹¹⁹⁸ Número V del Preámbulo de la LO 13/2015: “La reforma también tiene por objeto adaptar el lenguaje de la Ley de Enjuiciamiento Criminal a los tiempos actuales y, en particular, eliminar determinadas expresiones usadas de modo indiscriminado en la ley, sin ningún tipo de rigor conceptual, tales como imputado, con la que se alude a la persona sobre la que tan solo recaen meras sospechas y por ello resulta investigado, pero respecto de la cual no existen suficientes indicios para que se le atribuya judicial y formalmente la comisión de un hecho punible. A tal fin se convocó la Comisión para la Claridad del Lenguaje Jurídico, cuyas recomendaciones fueron tenidas en cuenta en la redacción de los preceptos de esta ley. Entre sus conclusiones se encuentra la necesidad de evitar las connotaciones negativas y estigmatizadoras de esa expresión, acomodando el lenguaje a la realidad de lo que acontece en cada una de las fases del proceso penal, razones que han de llevarnos a la sustitución del vocablo imputado por otros más adecuados, como son investigado y encausado, según la fase procesal”.

¹¹⁹⁹ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal”, *cit.*, p. 30.

¹²⁰⁰ GRANADOS PÉREZ, C., “Delitos contraj”, *cit.*, p. 11.

¹²⁰¹ SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., *op. cit.*, pp. 562 y 563.

¹²⁰² MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reforma”, *cit.*, pp. 6 y 7.

atenuante de reparación del daño causado”, que no precisa ánimo de pesar. Por lo que hace al plazo de dos meses, se computa desde la resolución judicial –incluso la simple providencia– que cita al sujeto como investigado, por lo que no cumplen dicho requisito ni las citaciones ante la Fiscalía ni ante la policía judicial. La segunda modalidad de atenuación, que tiene como objeto la colaboración activa dirigida a “*la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito*”, se puede subdividir en tres conductas, de carácter alternativo, puesto que cada una de ellas detenta “sustantividad propia” para merecer un menor reproche punitivo y, además, cada una posee una finalidad distinta. En este último caso se da, a su vez, una limitación en cuanto a su ámbito subjetivo, puesto que solo se puede aplicar a los partícipes.

Si profundizamos en cada una de las modalidades, debemos comenzar por el reconocimiento y pago. BELÉN LINARES¹²⁰³ coincide en lo esencial con lo expuesto por MUÑOZ CUESTA y agrega algunos aspectos dignos de reseña. En lo concerniente al reconocimiento y pago por el obligado, observa que, si bien el plazo es breve, se podría llegar a la misma atenuación si el sujeto paga con anterioridad a la celebración del juicio oral, mediante la aplicación de la atenuante genérica de reparación, *ex* artículo 66.1.2ª CP. Añade dicha autora que un elemento relevante es si la citación judicial que se realiza a un tercero produce efectos en la esfera del obligado tributario, y concluye que no, con la doctrina mayoritaria, por lo que, incluso tras la citación del tercero, el sujeto pasivo puede acogerse a la regularización exoneradora del apartado 305.4 CP. En último término, destaca que no es suficiente con la mera declaración complementaria, sino que el reconocimiento de los hechos exige su confesión. De igual opinión es ALONSO GALLO¹²⁰⁴, para quien se trata de una “nueva atenuante muy cualificada”, que opera “cuando la regularización se ha hecho con posterioridad a producirse una de las causas de bloqueo”. En cuanto a las dudas que plantea si es necesaria una confesión del hecho, como si se tratase de la antigua atenuante genérica de arrepentimiento, aprecia que el precepto solo exige que se reconozca la deuda, no los hechos, si bien estima insuficiente la declaración complementaria, por lo que se requiere la confesión. A propósito de su virtualidad entiende que “tendrá el valor probatorio que tiene la prueba de confesión en general”. Apostilla que este primer inciso no es aplicable a los partícipes, ya que una solución contraria sería “absurda” y vaciaría de sentido el segundo inciso.

En contra de esta última apreciación se muestra CHOCLÁN MONTALVO¹²⁰⁵, autor al que nos adherimos, para quien, pese a la referencia expresa que realiza el artículo 305.6 CP al obligado tributario, “no hay razón para no aplicar esta atenuación personal si quien repara el daño es el partícipe”, puesto que puede darse la situación de que éste no disponga de la información suficiente para prestar la colaboración activa a las autoridades, aunque sí pueda tener “la capacidad legal de pagar la deuda tributaria”, sin perjuicio de las ulteriores relaciones crediticias internas que surjan con el obligado tributario por tal pago. Además, puntualiza CHOCLÁN que, para que opere esta extemporánea regulación tributaria completa no basta con el pago de la cuota defraudada, sino que, al igual que sucede con la regularización del artículo 305.4 CP, debe satisfacerse la deuda tributaria, que se encuentra integrada –como ya dijimos– por los conceptos enunciados en el artículo 58 LGT –cuota tributaria, intereses de demora y recargos legales–. A su vez, advierte de que caben dos tipos de atenuaciones en este caso: i) la atenuante específica, cualificada,

¹²⁰³ BELÉN LINARES, M., *El delito de defraudación...*, *cit.*, pp. 529-531.

¹²⁰⁴ ALONSO GALLO, J.J., *op. cit.*, pp. 36 y 37.

¹²⁰⁵ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, *cit.*, pp. 220 y 221.

que ha de reunir todos los requisitos legales –reconocimiento y pago dentro del plazo de 2 meses– y ii) la atenuante genérica de reparación del daño, con una eficacia atenuatoria más limitada, siendo suficientes, en este último caso, “el esfuerzo reparador y un compromiso serio de pago”.

Especialmente crítico con esta atenuante se manifiesta FERRÉ OLIVÉ¹²⁰⁶, para quien solo obedece a “*finis exclusivamente recaudatorios*”, que “ni anula ni disminuye el mensaje intimidatorio de la pena” sino que, yendo más lejos, “lo desacredita”. Resulta facultativa para jueces y tribunales, y permite al investigado “comprar” su impunidad, lo que lleva a FERRÉ OLIVÉ a demandar que no opere de modo automático, por lo que solo debe aplicarse cuando resulte pertinente, sin que “se reconozca como un auténtico derecho adquirido tras el pago”. Es una “atenuante postdelictiva”, que no exige su carácter espontáneo y que se configura como “un premio generoso al *pronto pago*”. Asimismo, aligera la carga probatoria a la acusación. Descuella también el duro tono de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹²⁰⁷, para quien dicha regulación “debe ser objeto de la más severa crítica desde la perspectiva político-criminal”, puesto que se abre un camino “prácticamente a la impunidad, sin razones que la justifiquen” en el caso de que el defraudador ya haya sido descubierto. Manifiesta, además, que la atenuación resulta aplicable a los tipos cualificados del artículo 305 bis CP. En el grupo de autores que han mostrado su oposición al contenido de la atenuante ocupa un lugar privilegiado DOPICO GÓMEZ-ALLER¹²⁰⁸, quien le dedica duros reproches. En su decir, la reforma del año 2012 puede conducir a una “alteración esencial del modelo vigente”; pone de relieve que, aunque se trate de una atenuación facultativa, el precepto no facilita orientación para decidir cuándo hacer uso de ella ni en qué medida. En términos categóricos sintetiza que “esta reforma mutila de modo esencial el sistema penal tributario español”, ya que no se trata de una atenuante normal, “sino extraordinaria: prácticamente una exoneración de la pena”, que aboca a penas de prisión breves y a “exiguas” multas, por lo que se abre “una puerta de práctica impunidad a disposición del defraudador”.

Continúa DOPICO GÓMEZ-ALLER subrayando que el delincuente fiscal podrá, durante el plazo de 2 meses, “comprar su práctica impunidad”. Así, la nueva regulación lleva a que el fraude fiscal se convierta en “una opción económicamente mucho más racional para operadores sin escrúpulos”. Además, disminuirá el temor a la pena, ante la posibilidad de rebaja sustancial. Refleja que ningún argumento justifica dicha innovación, ni el retraso en el cobro de la Administración Tributaria, ni “la capacidad intimidatoria real del sistema penal tributario”, que queda prácticamente anulada. Lo adjetiva como un “gigantesco incentivo al fraude fiscal”. Rechaza que se trate de una suma de confesión y reparación, ya que la atenuante de confesión opera con otros marcos temporales, y posee otra *ratio* –cuando el culpable aporta a las autoridades información que no tienen–, por lo que solo cabe hablar de una reparación del daño, que se configura, en este caso, como un “premio extraordinario”, y sentencia que “se trata de generar una regla de cuasi impunidad para ‘delitos de caballeros’”, cuyos motivos “no son en absoluto claros”.

A la hora de analizar la modalidad atenuatoria aplicable a los partícipes, consagrada en el segundo inciso del artículo 305.6 CP, podemos citar nuevamente a CHOCLÁN MONTALVO¹²⁰⁹, que incardina dicho subtipo privilegiado de colaboración en el marco de las nuevas tendencias de política criminal que pretenden que las leyes

¹²⁰⁶ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 555 y 556. (Cursivas en el original).

¹²⁰⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., pp. 704 y 705.

¹²⁰⁸ DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., “La reforma del Derecho Penal Tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, *Juris: Actualidad y práctica del Derecho*, núm. 181-182, 2012, pp. 12-15.

¹²⁰⁹ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 221 y 222.

penales sean capaces de “ofrecer una respuesta adecuada”, buscando la “eficiencia del sistema de Justicia penal”. En tal sentido, conecta este inciso con el principio de oportunidad que se plasmaba en el Borrador del Código Procesal Penal del año 2013, así como con el artículo 434 CP, a propósito de la atenuación de la pena para el culpable en el delito de malversación de caudales públicos, siempre y cuando se diese una colaboración activa por su parte, que permitiese la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, o para el esclarecimiento de los hechos. En términos más crudos, FERRÉ OLIVÉ¹²¹⁰ la denomina “atenuante premial”, ya que pretende “premiar la *delación* sin una justificación convincente”. A continuación, desgrena el contenido de cada uno de los supuestos de colaboración activa: en lo tocante a las “pruebas decisivas”, anota lo indeterminado de la fórmula, lo que deja en manos de los tribunales su concreción; en cuanto a las restantes finalidades –el *completo esclarecimiento* de los hechos y la *averiguación del patrimonio* del obligado tributario–, apunta que la atenuante se construye sobre un concepto “muy vago”, que carece de un soporte legal, cual es la fórmula “*colaboración activa*”, lo que conduce a un “amplio margen de discrecionalidad judicial”. A su vez, a juicio de LAUNA ORIOL y de MORUELO GÓMEZ¹²¹¹, pese al tenor literal del precepto, sería “razonable” que esta atenuante se aplicase también al obligado tributario, ya que “la colaboración en la investigación de hechos y demás factores a determinar siempre es positiva, venga de quien venga”.

En opinión de BELÉN LINARES¹²¹², aunque este segundo inciso no indique un plazo temporal dentro del cual se haya de verificar la conducta que da lugar a la atenuación, una interpretación sistemática –en conexión con el precedente– llevaría a mantener la vigencia del plazo de dos meses desde la citación judicial como investigado, también para el partícipe. Abunda dicha autora en el carácter “impreciso” de las pruebas, que han de resultar “decisivas”, calificativo que no dota de la debida seguridad jurídica a la norma analizada. Frente a ello, CALVO VÉRGEZ¹²¹³ discrimina entre la atenuante específica “de reparación”, que sí se supedita a un plazo de dos meses, que sirve para diferenciarla de la atenuante genérica del artículo 21.5ª CP, mientras que la atenuante “de colaboración”, regulada para los partícipes, precisa de un comportamiento “activo y determinante” del colaborador, permitiendo una rebaja sustancial de pena no solo cuando contribuyan a la persecución del delito, “sino también con la eventual indagación de bienes para que pueda repararse el daño causado”.

5.1.2.- Subtipos agravados

Los tipos cualificados de defraudación tributaria se contienen en el artículo 305 bis¹²¹⁴ CP. Una exégesis introductoria del precepto nos lleva a indicar que opera un

¹²¹⁰ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 556 y 557. (Cursivas en el original).

¹²¹¹ LAUNA ORIOL, C./MORUELO GÓMEZ, C., *op. cit.*, p. 1542.

¹²¹² BELÉN LINARES, M., *El delito de defraudación...*, cit., pp. 537 y 538.

¹²¹³ CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, pp. 12 y 13.

¹²¹⁴ Artículo 305 bis CP: “1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros. b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal. c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito. 2. A los supuestos descritos en el presente artículo les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305. En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable

incremento penológico, tanto de la pena de prisión, como de la multa y de la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, así como del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social. En cuanto a las causas que agravan la pena, podemos resumirlas en tres: la elevada cuantía de la defraudación, su ejecución en el seno de una organización o grupo criminal y, en último lugar, la utilización de medios comisivos que dificulten de un modo especial la persecución del delito. Debemos consignar que este precepto se introdujo por el artículo 3 de la LO 7/2012. Si acudimos a dicha norma observamos que en el número III de su Preámbulo se justifica la novedad¹²¹⁵. Hemos de significar que con anterioridad al año 2012, el artículo 305 CP acogía dos tipos agravados¹²¹⁶. Asimismo, como en el meritado Preámbulo de la LO 7/2012 se alude a la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, debemos tener presente su contenido, que atiende a los paraísos fiscales¹²¹⁷.

la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de cuatro a ocho años”.

¹²¹⁵ Núm. III del Preámbulo de la LO 7/2012: “También dentro de los delitos contra la Hacienda Pública, se prevé un nuevo tipo agravado en el artículo 305 bis para tipificar las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad en su descubrimiento, que se sancionan con una pena máxima de seis años, lo que, por aplicación del artículo 131 del Código Penal, llevaría aparejado el aumento del plazo de prescripción a diez años para dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo. Se consideran supuestos agravados aquellos en los que la cuantía de la cuota defraudada supere los seiscientos mil euros, límite cuantitativo apuntado por la jurisprudencia; aquellos en los que la defraudación se comete en el seno de una organización o de un grupo criminal; o en los que la utilización de personas, negocios, instrumentos o territorios dificulte la determinación de la identidad o patrimonio del verdadero obligado tributario o responsable del delito o la cuantía defraudada. Con la referencia expresa a paraísos fiscales y territorios de nula tributación se dota de mayor certeza y seguridad jurídica al precepto toda vez que se trata de conceptos ya definidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal”.

¹²¹⁶ Artículo 305 CP anterior a la reforma del año 2012: “Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario. b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios”.

¹²¹⁷ Disposición adicional 1ª de la Ley 36/2006: “1. Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente. 2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios: a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación. b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional. c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. 3. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda. A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo. 4. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación: a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición; b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010. No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria. 5. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición. 6. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional, así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales”.

Como podemos apreciar, tras un mero análisis comparativo, la regulación actual es mucho más precisa y detallada, además, se ha dotado de sustantividad propia a los tipos cualificados mediante la introducción de un artículo de nuevo cuño, específico para dicho fin. MUÑOZ CUESTA¹²¹⁸ considera “positiva” dicha modificación, ya que “sistematiza mejor las conductas” y determina sus formas; en especial, concreta la cuantía que da lugar a su apreciación –600000 euros–, por lo que resulta más respetuosa con el principio de legalidad que la mera referencia anterior a la “*especial gravedad*”. También valora positivamente la mención a las organizaciones y grupos criminales, acorde con los artículos 570 bis a quater del CP, frente al “vago” concepto anterior que aludía a una “estructura organizativa que afectase a una pluralidad de obligados tributarios”. Destaca dicho autor la novedad en cuanto al plazo de prescripción del tipo cualificado –que se indicaba en el fragmento del preámbulo transcrito–, ya que la Administración dispondrá de un plazo mayor para interponer las denuncias o querellas, “teniendo en cuenta la complejidad de la acción administrativa cuando se trate de fraudes de cuantía tan elevada o perpetrados por organizaciones o grupos criminales o de la forma que se escribe en el apartado c) del art. 305 bis CP”. Por otra parte, LAUNA ORIOL y MORUELO GÓMEZ¹²¹⁹, tras atender al marco penológico aplicable al tipo agravado, resaltan que, “de forma incoherente”, el legislador “ha configurado un tramo inferior de la pena de prisión de dos años, inferior al vigente antes de la reforma (dos años y seis meses)”, lo que causa “distorsiones en su aplicación retroactiva”, dado que se considera “norma más favorable el pretendido tipo supuestamente más grave, permitiendo incluso el acceso a los beneficios de la suspensión de condena, antes vedados”.

En el estudio de este precepto, CALVO VÉRGEZ¹²²⁰ escribe que su ubicación en un artículo separado del tipo básico “contribuye a clarificar la naturaleza jurídica de estos supuestos como verdaderos subtipos agravados y no como circunstancias agravantes del delito”, lo que tiene sus consecuencias en las normas sobre determinación de las penas, contenidas en el artículo 66 CP. Advierte que comportan un mayor desvalor de acción y de resultado que las conductas que se pueden reconducir al tipo básico; puntualiza además que, según el apartado 2 del artículo 305 bis CP, cabe aplicar las modalidades atenuadas en relación con todos los subtipos agravados, frente a lo que se manifestaba en el Anteproyecto de LO, en que únicamente se podían tomar en consideración en el relativo a la cuantía. Agrega que de las tres conductas agravadas “únicamente la primera de ellas (es decir, la cuantía superior a 600000 euros) se desliga de la existencia de una actividad especialmente relevante desde el punto de vista del dolo o de la intencionalidad de la defraudación”, lo que sí se observa en las letras b) y c). También han desgranado el contenido de estos comportamientos SERRANO GÓMEZ y SERRANO MAÍLLO¹²²¹, quienes indican que, en primer término, a propósito de la cuantía agravada, aunque 600000 euros puede semejar “muy elevada, en realidad es un supuesto privilegiado”, puesto que la comparan con el tipo agravado de estafa, en que el monto se fija en una cuantía superior a 50000 euros, y la pena de prisión es la misma –de 1 a 6 años–. Debemos

Sobre tales paraísos fiscales se ha escrito que no existe un concepto único e inequívoco, y que se pueden señalar, como rasgos comunes: i) un apoyo expreso o tácito de sus gobiernos, por cuanto existe una “actitud activa de las autoridades fiscales”; ii) que las ventajas fiscales suelen ir acompañadas de otros elementos, tales como “la opacidad en el acceso a la información, o la inexistencia de normativa sobre secreto bancario, mercantil o profesional”, (GONZÁLEZ MÉNDEZ, A./MÁRQUEZ LASSO, D.E., “Medidas reforzadas de diligencia debida en relación con los países de alto riesgo en el marco de la lucha antiblanqueo del RDL 11/2018”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VII Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, pp. 59-64).

¹²¹⁸ MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reforma”, *cit.*, p. 7.

¹²¹⁹ LAUNA ORIOL, C./MORUELO GÓMEZ, C., *op. cit.*, p. 1415.

¹²²⁰ CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, pp. 13-15.

¹²²¹ SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., *op. cit.*, pp. 563 y 564.

objetar que tales autores no tienen en cuenta, a la hora de efectuar semejante afirmación, ni el bien jurídico protegido ni el sujeto pasivo de ambos delitos –que resultan diversos–, por lo que no resulta del todo punto acertada dicha comparación. Sobre el concepto de organización o grupo criminal, efectúan una remisión a los artículos 570 bis y ter CP. Por último, la letra c) del apartado 1 del artículo 305 bis hace referencia a “entramados muy complejos”, que presentan como característica común la dificultad de identificación de los responsables, de los comportamientos y de las cuantías, lo que ponen en relación con el carácter costoso y lento de los procedimientos penales.

ALONSO GALLO¹²²² realiza un completo desarrollo del precepto que tratamos mostrando una postura crítica y escéptica. Detalla que nos encontramos ante un “tipo mixto alternativo”, en el que es suficiente con que se dé alguna de las circunstancias específicas para apreciar la concurrencia del tipo agravado. En cuanto al umbral reflejado en la norma, que la cuantía defraudada exceda de 600000 euros, concreta que, aunque el Preámbulo de la LO 7/2012 hiciese alusión a que era el “límite cuantitativo apuntado por la jurisprudencia”, en realidad solo había sido citado en una única sentencia, la STS 31/2012¹²²³. En decir de ALONSO GALLO, el “curioso cálculo” seguido en la referida resolución –la media de las cuotas defraudadas en los 108 asuntos resueltos por la Sala, desde 1990, en que se superaban los 120000 euros, cifrada en 519117,54 euros– era “bastante discutible”, dado que el importe de 600000 euros “no supera en bastante” dicha media, sino solo un 15,6% y, en segundo lugar, porque no tiene en cuenta los efectos de la inflación. Pese a tales apuntes, advierte tajante que tal cuestión es “irrelevante” ya que el meritado umbral “es ahora, por desgracia, Derecho positivo”. Sostiene que se trata de un límite único, de carácter objetivo, “de escaso importe”, que constituye “una agravación *de facto* de las defraudaciones cometidas por empresas y un aumento de los riesgos jurídicos a los que estas se enfrentan”, porque las entidades que experimentan un volumen alto de facturación están expuestas en mayor medida, con el sistema actual, a incurrir en dicha responsabilidad agravada. Por tal motivo aboga por que la cuantía defraudada consista en un porcentaje de la cuota tributaria declarada.

En cuanto al subtipo agravado consistente en que se cometa la defraudación en el seno de una organización o grupo criminal, ALONSO GALLO indica que basta con que se dé tal organización o grupo, aunque se trate de un único obligado tributario; matiza que su encaje con las definiciones contenidas en los artículos 570 bis y ter CP “no parece fácil”, ya que se pueden aplicar a cualquier delito, y reputa “completamente desproporcionado” que todo delito fiscal en el que intervengan más de dos personas se convierta, “casi de forma automática”, en una de las conductas agravadas. A su vez, apostilla que en el artículo 305 bis CP no se discrimina entre las organizaciones y los

¹²²² ALONSO GALLO, J., *op. cit.*, pp. 28-33.

¹²²³ En efecto, en el FD 7º de la STS 31/2012 se manifiesta que: “No existen precedentes en la Sala que se pronuncien sobre los criterios a seguir para apreciar que estamos ante el supuesto de especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado [...]. Con esas miras, se han tenido en cuenta las cuantías defraudadas en los diferentes delitos fiscales de que ha conocido esta Sala desde el año 1990, siempre que se hubieran superado los 120.000 euros que actualmente constituye el listón para apreciar el delito contra la Hacienda Pública. Se han examinado las cuantías de un total de 108 cuotas, referidas a distintos impuestos, en las que se superaba los 120.000 euros y la cuantía defraudada total sumaba 56.064.694,70, es decir más de 56 millones de euros que si se dividen por 108 nos da una media de cuota defraudada de 519.117,54.

La agravante tiene que estar por encima de esa media, que supera el resultado de multiplicar por cuatro la cuantía exigida para que la defraudación pueda ser constitutiva de delito.

Así las cosas, atendido que el artículo 305 del Código Penal, en lo que se refiere a la cuota defraudada, exige una especial trascendencia y gravedad de la defraudación para imponer la pena en la mitad superior, pena que podría alcanzarse aunque no concurriese agravante alguna, se considera adecuada y proporcionada a esa especial trascendencia la suma que resulte de multiplicar por cinco el límite de los 120.000 euros, es decir, seiscientos mil euros [...].”

grupos criminales, por lo que “son equivalentes”, cuando sus preceptos de referencia sí lo hacen, revistiendo un carácter más grave los comportamientos que se incardinan en la esfera de las organizaciones criminales. Estima, además, que las penas con las que se sancionan, “en relación con organizaciones”, tales conductas son más graves que las que se impondrían si se aplica el subtipo agravado. Por su parte, la relación que se da entre el artículo 305 bis CP y los artículos 570 bis y ter CP es un concurso de normas, a resolver en virtud del principio de especialidad –artículo 8.1 CP– en favor de la aplicación del primero. Por todo ello, considera que existe una serie de contradicciones “difíciles de salvar”.

Por lo que hace a la letra c) del artículo 305.1 bis, ALONSO GALLO comenta que se ha ampliado el ámbito de agravación, por cuanto no es necesaria la ocultación de “*la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito*”, sino que es suficiente que “se dificulte” dicha determinación. Advierte de que se introducen supuestos “nuevos” que plantean una interpretación “problemática”. Así, en primer lugar, el legislador no ofrece una definición de “negocios o instrumentos fiduciarios”, desechando que el recurso a “complejos negocios jurídicos” pueda servir de fundamento ya que, en ocasiones, tales negocios serán únicamente “la forma como se materializa la defraudación”, lo que ya está penado en el tipo básico, por lo que se daría un *bis in idem*. A ello suma que tales negocios fiduciarios se encuentran más próximos al conflicto en la aplicación de la norma tributaria –antiguo fraude de ley, *ex* artículo 15 LGT– que a la simulación y, en consecuencia, a constituir un elemento del tipo. Sobre los “entes sin personalidad jurídica interpuestos” y los “instrumentos fiduciarios” refiere que los *trusts* son instituciones de raigambre anglosajona, perfectamente lícitas y habituales en dichos pagos, que permiten una mayor flexibilidad en la consecución de efectos jurídicos lícitos, “por lo que no pueden considerarse sin más estructuras sospechosas de servir para la defraudación tributaria en otras jurisdicciones”. De ahí que no puedan ser considerados *per se* como “vehículos de defraudación”.

En último lugar, con relación a la utilización de paraísos fiscales o territorios de nula tributación, ALONSO GALLO refleja que, según el *Informe del Observatorio de la Responsabilidad Social Corporativa* sobre las memorias del ejercicio de 2010, 30 de las 35 empresas del IBEX “poseen empresas participadas en países considerados como paraísos fiscales”, mientras que la *Memoria de la Supervisión Bancaria* elaborada por el Banco de España en el año 2003 incluyó una serie de recomendaciones “sobre las actividades desarrolladas en centros *off-shore*”, en esencia: “(i) máxima implicación de los órganos de administración de la matriz; (ii) clara identificación de las actividades realizadas por cada establecimiento *off-shore*; (iii) control efectivo de la matriz del grupo bancario sobre las actividades *off-shore*; (iv) transparencia en las cuentas anuales”. Estos datos le llevan a concluir que, tras la reforma del año 2012, se ha incrementado la probabilidad de que se investiguen delitos fiscales agravados en el sector comercial, con un consecuente aumento de “los riesgos legales para las empresas”.

También son dignas de reseña algunas precisiones efectuadas por FERRÉ OLIVÉ¹²²⁴, autor que advierte que, dado que son aplicables todas las restantes previsiones contenidas en el artículo 305 CP, es necesario que concurren todos los requisitos del tipo básico. Además, pueden aplicarse las circunstancias atenuantes y agravantes genéricas, enumeradas en el Libro I del texto punitivo. Al igual que ALONSO GALLO, entiende que nos hallamos ante un tipo mixto alternativo, por lo que, aunque se diesen dos o tres

¹²²⁴ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 546-551. (Cursivas en el original).

de las circunstancias específicas, no habría lugar a un concurso entre ellas, sino que se trataría de un único delito. De especial relevancia son sus consideraciones a propósito de la pertenencia a una organización o grupo criminal, puesto que, tras advertir que la regulación anterior acogía una “cláusula desafortunada”, en la actualidad “se incrementa la escala penal si la defraudación se realiza en el contexto de este tipo de organizaciones o grupos, siempre que operen en el espacio propio de los delitos contra la Hacienda Pública”. En cuanto a la noción de organización criminal, y siguiendo a TERRADILLOS BASOCO, el monografista que comentamos distingue entre “delincuencia empresarial y organización criminal”. Así, mientras que una empresa que delinque “adopta un punto de partida económico, realiza actividades económicas propias de toda sociedad mercantil, aunque de forma tangencial utiliza esa estructura empresarial para delinquir”, la organización criminal tiene como fin ulterior cometer delitos. De modo certero apunta FERRÉ OLIVÉ que el problema surge “cuando se pretende dar una respuesta «emergencial» a la organización criminal, lo que supone que «también frente a la peligrosa criminalidad transnacional económica organizada es exigible el respeto a los principios garantizadores»”, puesto que la organización no es un fin en sí misma, sino un instrumento.

En ocasiones es difícil deslindar las organizaciones y los grupos criminales, si bien FERRÉ OLIVÉ condensa su esencia en que se trata de “un entramado de sujetos que poseen mayor o menor grado de coordinación y que persiguen en nuestro caso cometer delitos contra la Hacienda Pública”. Como ejemplos cita los fraudes carrusel, la falsificación de facturas del IVA y que haya una amalgama societaria con empresas *off shore*. Si bien, a continuación concreta un dato de la mayor relevancia a efectos de nuestro estudio: la mera pertenencia a una organización o grupo criminal ya es punible, si bien, en conexión con el tipo de defraudación tributaria, “lo relevante es la comisión concreta de un delito defraudatorio contra la Hacienda Pública en el seno de la organización, lo que requiere que el sujeto haya intervenido directamente en los hechos y no sea un mero integrante de estos entes ilícitos sin haber realizado aportaciones concretas de cara a estos delitos fiscales”. A mayor abundamiento, cita el artículo 570 quater 2 CP, en el que se consigna *in fine*: “cuando las conductas previstas en dichos artículos estuvieren comprendidas en otro precepto de este Código, será de aplicación lo dispuesto en la regla 4.ª del artículo 8”, es decir, rige el principio de alternatividad, en cuya virtud “4.ª En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor”. Por lo tanto, frente a la postura de ALONSO GALLO, que preconizaba el recurso al principio de especialidad, consideramos aplicable, en el caso de cualificación específica por pertenencia a una organización criminal, el precepto más grave, que lleva a aplicar el delito de organización criminal; por el contrario, en el caso del grupo criminal, resulta más grave el subtipo cualificado de fraude fiscal, como es de ver si se efectúa una comparativa entre las penas.

Sobre las especiales prácticas de ocultación, FERRÉ OLIVÉ pone de relieve que la interposición de personas para ocultar los verdaderos titulares de la relación jurídico-tributaria se puede hacer con su anuencia –testaferros– o sin ella –como los casos de sustracción de identidad o el aprovechamiento de la que es propia de personas que han sido incapacitadas, están ausentes o han fallecido–. La persona interpuesta puede ser tanto física como jurídica. En el caso de los testaferros serán considerados partícipes en el delito. Con posterioridad se fija en el caso prototípico de ubicación ficticia de la residencia fiscal a los efectos de eludir el pago de tributos, significando su auge en los últimos tiempos, anudada al fenómeno del juego a través de Internet, con las consecuentes dificultades para verificar la localización geográfica: “los territorios de baja o nula

tributación para extranjeros atraen capitales y personas, los primeros reales y las segundas ficticias, aunque el dinero queda provisionalmente allí”. Relata que se está produciendo una generalización de este tipo de operaciones, mediante el uso de las nuevas tecnologías, por lo que ha dejado de ser una práctica reservada a las grandes fortunas, lo que ha provocado la preocupación internacional para evitar el mantenimiento y surgimiento de “centros financieros significativos o territorios fiscales privilegiados”.

DE LA MATA BARRANCO¹²²⁵ pone el acento en que estos tipos agravados, pese a incrementar la pena, continúan permitiendo la conformidad, indicando que es “lo que acaba ocurriendo en la mayoría de procedimientos judiciales”. Sobre las organizaciones y grupos criminales matiza, de modo lúcido, que “no se trata de penalizar la codelincuencia sino de agravar la actuación en el seno de una unión de personas”, puesto que tal circunstancia es la que facilita la comisión del ilícito. Resulta ilustrativo el ejemplo que detalla a este respecto, de compra por el defraudador de facturas falsas –sobre todo, en el fraude del IVA–, en que se acude a falsas entidades mercantiles, sin actividad real, que confeccionan facturas con base en servicios que, en realidad, no prestan, “siendo la empresa o particular receptores quienes utilizan las mismas para deducción de IVA (o de IS)”. Surgen, de este modo, diversos “entramados societarios complejos”, donde están las denominadas “sociedades trucha”, sobre todo a nivel intracomunitario, “que, por supuesto, ni declaran ni ingresan IVA alguno”. Acerca del empleo de personas interpuestas, DE LA MATA BARRANCO destaca el especial desvalor de acción, no solo por la “manifiesta voluntad” de cometer la defraudación sino, sobre todo, por la intención de “dificultar la investigación y posible descubrimiento del fraude”. Ubica también aquí los supuestos de cesión de créditos, en concreto, aquellos “vinculados a la existencia de grupos de empresas ficticios con sedes en diferente localización en que, a conveniencia, se producen transferencias contables sin justificar, que inciden en el hecho imponible”. Cesión de créditos que también es aludida por MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹²²⁶ cuando indica que la reforma ha tenido en cuenta “claramente” la realidad criminológica, en la que se incardina dicha figura, que describe como “una operación existente en el sector bancario con el fin de facilitar la ejecución de la defraudación tributaria”; añade los casos de empleo de sociedades interpuestas, denominadas pantalla, “que se hacen cargo de una parte de las plusvalías generadas por determinadas operaciones”.

5.2.- Algunas particularidades del iter criminis

5.2.1.- Tentativa y consumación

BAJO FERNÁNDEZ¹²²⁷ observa que caben las formas imperfectas de ejecución en este delito, que requieren una culpabilidad idéntica a la del delito consumado, por lo que el dolo se dirigirá a la producción del perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública. No obstante, aprecia que la ausencia de liquidación definitiva que determine el importe de la deuda tributaria, si bien no impide el castigo por tentativa, “implica una importante dificultad de prueba del dolo en estas formas imperfectas de ejecución”. En todo caso, subraya que es posible el desistimiento en la tentativa cuando antes de dicha liquidación definitiva se paga de modo voluntario. Más parco es BOIX REIG¹²²⁸, para quien “en la medida en que estamos ante un delito de resultado, son admisibles teóricamente las

¹²²⁵ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal”, *cit.*, pp. 24 y 25.

¹²²⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, p. 686.

¹²²⁷ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contra”, *cit.*, p. 55.

¹²²⁸ BOIX REIG, F.J., “Aspectos de la nueva”, *cit.*, p. 7.

distintas clases de tentativa”. En el mismo sentido, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹²²⁹ la califica como “conceptualmente posible” pero, a renglón seguido, indica que hay que estar a la concreta dinámica comisiva, por lo que este tema reviste “perfiles diferentes según los casos”, con la consiguiente dificultad a la hora de delimitar los actos de preparación y los de ejecución. Puntualiza, al tratar de la regularización del artículo 305.4 CP, que¹²³⁰ la causa de levantamiento de pena puede ser aplicada a “conductas anteriores a la consumación, o sea, a conductas constitutivas de tentativa, pero en tal hipótesis podrá entrar en juego la teoría general del desistimiento; en cambio, tras la consumación del delito únicamente será posible acogerse a la exención de pena regulada en el art. 305-4”.

Introduce modulaciones a esta comprensión FERRÉ OLIVÉ¹²³¹, quien manifiesta que, aunque pueda resultar contradictorio en los delitos con condiciones objetivas de punibilidad –como hemos visto, él sostiene que superar los 120000 de cuota defraudada lo es–, cabe apreciar la tentativa en algunos supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, pese a que ello sea rechazado por un sector doctrinal, ya que “debe apreciarse interpretativamente respecto a cada figura delictiva en particular”. Por lo que hace a los casos de autodeclaraciones, entiende que no es posible la tentativa de defraudación tributaria, dado que “las conductas que van dirigidas al fraude pueden corregirse mientras se encuentre en periodo voluntario para declarar y liquidar”, lo que se produce, sobre todo, en los tributos con declaración periódica, “en los que la determinación de la cuota tributaria defraudada sólo podrá realizarse al finalizar el período de declaración o el año natural”, por lo que en cada período intermedio no se puede hablar de tentativa ni de desistimiento voluntario. En su opinión, la Administración Tributaria correspondiente no puede denunciar ante los juzgados y tribunales hasta que finaliza el año natural. Sin embargo, afirma la virtualidad de la tentativa en los tributos que han de liquidarse por la Administración, así como en la obtención indebida de devoluciones. En ambos supuestos se daría una declaración o solicitud formal del obligado tributario, que ha de ser resuelta por el ente público. De ahí que “desde el momento de presentación de la declaración, solicitud o alegaciones hasta la resolución administrativa nos encontramos en el espacio propio de la tentativa de defraudación tributaria”. Lo que también se da en la solicitud de devolución de beneficios fiscales y, en ambos casos, es posible el desistimiento en la tentativa. Concluye tajante que “la tentativa solo puede apreciarse si el delito se comete a través de conductas activas, ya que en los fraudes omisivos no tiene cabida”.

De idéntica opinión participan DORRONSORO ALBERDI y FRANCISCO BLANCO¹²³², quienes refieren que en la modalidad de elusión del pago de tributos, cometida tanto por acción como por omisión, resulta “difícil pensar en formas imperfectas de ejecución”, dado que la presentación de la declaración mendaz con la intención de defraudar, o bien la ausencia de dicha presentación, implican ya la consumación del delito fiscal, siempre y cuando se supere el umbral de referencia. Afirman que, en todo caso, si el tributo se gestiona mediante autoliquidación “será imposible apreciar la tentativa”, puesto que al asumir el obligado tributario tanto la labor liquidadora como su ingreso, no es preciso un acto de tercero para su consumación, sino que, como se desprende de la STS 445/2010, “basta con que el propio obligado no desista voluntariamente antes del vencimiento del plazo establecido para presentar la declaración y realizar el pago”. Lo mismo sucede en los tributos periódicos, en los que habrá de aguardarse a la finalización

¹²²⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito”, *cit.*, p. 64.

¹²³⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, p. 700.

¹²³¹ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *cit.*, pp. 529-531.

¹²³² DORRONSORO ALBERDI, M./FRANCISCO BLANCO, D., “Tentativa y otras cuestiones en el delito contra la Hacienda Pública”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 133, 2018, pp. 3 y 4.

del año natural. Por el contrario, se da una situación diferente en los tributos en los que el contribuyente presenta su declaración y es el ente público quien ha de liquidarla, ya que, en tal supuesto, si falsea los datos y la Administración lo detecta, nos hallaríamos ante un delito fiscal en grado de tentativa. La consumación se daría con el hecho del pago aminorado fraudulentamente.

De particular relevancia son las consideraciones de estos autores acerca de la modalidad de obtención indebida de devoluciones, en la que solo es posible su comisión por acción, a solicitud del interesado. Se trataría de un delito de resultado, que se consuma cuando se opera el perjuicio al Erario Público en el momento en que se verifica la indebida devolución. Dado que se requiere el desplazamiento patrimonial, será factible apreciar la tentativa “en aquellos casos en los que se interesa una devolución indebida en cuantía superior a 120.000 € y el carácter falso de la base fáctica en que se fundamenta es descubierto por la Administración Tributaria con anterioridad a la devolución”. Como requisitos específicos de esta modalidad de defraudación, enumeran: que en las autoliquidaciones presentadas se dé un importe a devolver, “con un sustrato simulado u otro componente defraudatorio”; que se supere el umbral del delito, que tales autoliquidaciones resulten objetivamente idóneas para obtener la devolución, de no haberse dado el procedimiento de comprobación eficaz y, en última instancia, que todo ello se encuentre guiado por el dolo del autor.

Tales postulados son idénticos a los expuestos por LAUNA ORIOL y MORUELO GÓMEZ¹²³³, a cuya certera síntesis nos adherimos de modo pleno. Tras advertir de la posibilidad conceptual de la tentativa en el fraude fiscal, descienden al caso concreto e indican que “difícilmente podrá existir” en los supuestos de autoliquidaciones, donde coincide su presentación con el pago del importe, “y la consumación con la finalización del plazo voluntario de declaración”, por lo que “la realización de la totalidad de la conducta en un solo acto lleva indisolublemente unida la causación del resultado”, mientras que los actos preparatorios podrían incardinarse en el delito contable¹²³⁴ o en la órbita de las infracciones administrativas. A diferencia de este primer tipo, cuando la liquidación se realice por la Administración, si ésta detecta la mendacidad tras la presentación de los datos falsos, “podría interrumpir el *iter* comisivo puesto que la consumación no se produce hasta la finalización de la fase posterior de ingreso”, por lo que sería factible la tentativa. Lo mismo sucede en la obtención indebida de devoluciones,

¹²³³ LAUNA ORIOL, C./MORUELO GÓMEZ, C., *op. cit.*, pp. 1486 y 1487. En apoyo de sus postulados transcriben un fragmento de la STS de 3 de febrero de 2005 –aunque no se señale ni el número de la resolución ni el FD, se trata del FD 5º de la STS 17/2005– que establece: “*la sola petición de devolución apoyada en las falsas facturas forma parte del iter delictivo como actividad encaminada a producir el error en quien recibe la solicitud y la documentación falsaria, de suerte que si la acción del agente se detuviera en ese instante podría hablarse de tentativa, pero en ningún caso de consumación, que tendrá lugar, en efecto, con el desplazamiento patrimonial realizado por la Hacienda como consecuencia de la acción engañosa y previa de quien solicita fraudulentamente la devolución*”.

¹²³⁴ En este sentido, a propósito de la relación entre el delito contable y el tipo de defraudación tributaria, seguimos a CHOCLÁN MONTALVO cuando estima que el primero es “dependiente del delito fiscal de lesión”, que se configura como un tipo de peligro, que adelanta la tutela de la Hacienda Pública y que “sanciona un comportamiento que obstaculiza la determinación de la base imponible”, razón por la cual ha sido caracterizado como “obstruccionismo fiscal”. Abunda CHOCLÁN en que la jurisprudencia lo reputa como un acto preparatorio que “por decisión legislativa adquiere la condición de figura penal propia, pero que en sustancia no pasa de ser una modalidad, una forma imperfecta, en el *iter criminis* del delito llamado fiscal o contra la Hacienda Pública”. La relación entre ambos delitos es de consunción, por lo que, consumada la defraudación, no cabe penar de modo independiente dicho acto preparatorio, (CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, *op. cit.*, pp. 282 y 283). De igual parecer es BLANCO CORDERO, quien sostiene que se da un concurso de normas que ha de resolverse mediante el principio de consunción del artículo 8.3 CP, por lo que el delito contable solo será aplicable cuando la cuota defraudada no alcance el umbral mínimo exigido, o bien, por otras circunstancias, “como la imposibilidad de integrar el tipo por existir un vacío normativo motivado por la STC 45/1989” –resolución referida al régimen fiscal de los matrimonios– (BLANCO CORDERO, I., “Delitos contra”, *op. cit.*, p. 33).

en la que, “al requerir la conducta mendaz del sujeto activo una respuesta de la Administración”, si ésta detecta dicha falsedad con anterioridad a la entrega de las cantidades reclamadas, no se producirá la consumación.

Se cuestiona CHOCLÁN MONTALVO¹²³⁵ qué sucede cuando el sujeto pretende la defraudación mediante ocultación de los datos tributarios, pero no la consigue porque la Administración Tributaria ya dispone de tal elemento omitido. En respuesta a su pregunta, acude a la figura de la tentativa inidónea y arguye que, pese a que el obligado tributario tenga intención de defraudar al fisco mediante la omisión de datos tributarios relevantes, el ente público en cuestión ya conoce tal información por otra vía distinta de su declaración tributaria. En tal caso, concurre el elemento subjetivo del tipo, pero “por razones ajenas a la voluntad del sujeto no se dan los presupuestos del tipo objetivo”. De ahí que considere que el plan del autor resulta objetiva y racionalmente apto para alcanzar el resultado, por lo que no se excluye “la punibilidad de la tentativa inidónea en el delito fiscal”.

En cuanto a la consumación, de modo esquemático y a riesgo de reiterar algunas de las ideas antedichas, debemos diferenciar en qué momento se entiende producida en cada una de las modalidades del delito de defraudación tributaria. BOIX REIG¹²³⁶ introduce la problemática indicando que la doctrina viene ubicando dicho momento cuando se practica la liquidación, “en la medida en la que el acto de disposición no se produce por parte del sujeto pasivo o de un tercero, como sucede en la estafa, es preciso encontrar un momento, normativamente determinado, en el que sea exigible la obligación tributaria”, si bien surgen discrepancias entre los autores a la hora de asumir qué tipo de liquidación produce la consumación, la definitiva o la provisional –si es que se da esta segunda–. En opinión de BAJO FERNÁNDEZ¹²³⁷, “la consumación ha de referirse al momento hábil para efectuar el correspondiente ingreso cuando se trata de la elusión del pago de tributos”, por lo que presupone la existencia de una “obligación tributaria líquida”, lo que se produce cuando se ha dado la liquidación definitiva. Rechaza que sea apta para estos fines la liquidación provisional, que en algunos casos no se da y enfatiza en que la liquidación realizada por la inspección tributaria está plagada de elementos valorativos “que implican una estimación arbitraria por parte de la Administración pública”; por ello, tras destacar que su labor consiste en “valorar el hecho imponible a efectos de la determinación de la deuda tributaria”, afirma que para la consumación es preciso esperar a la liquidación definitiva. Objeta BAJO FERNÁNDEZ que quienes atienden a la liquidación provisional se ven forzados a diferenciar entre los supuestos de defraudación mediante un comportamiento activo y aquellos otros en los que se da una omisión de la declaración –donde no hay liquidación provisional–, lo que “resulta al menos poco comprensible”. Agrega que esta exigencia de liquidación posibilita que el delito fiscal “se cometa en la posterior fase de recaudación”.

Frente a este parecer, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹²³⁸ distingue según la modalidad concreta de defraudación. Pese a que con carácter general se pueda fijar el momento en la producción del perjuicio, tacha dicha afirmación de “insuficiente” para detallar la consumación en sentido técnico, ya que habrá de atenderse al tributo y a la concreta modalidad de acción. Por tal motivo, analiza las distintas formas de comisión: i) en la modalidad de elusión del pago, ha de discriminarse entre los tributos con autoliquidación o sin ella. En los primeros, la doctrina mayoritaria liga la consumación al

¹²³⁵ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., p. 214.

¹²³⁶ BOIX REIG, F.J., “Aspectos de la nueva...”, cit., p. 7.

¹²³⁷ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contra...” , cit., pp. 53-55.

¹²³⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito...” , cit., pp. 62-64.

plazo legal voluntario de ingreso establecido por la norma, lo que se ve confirmado con la introducción de la causa de levantamiento de pena mediante la regularización. Así, en la modalidad omisiva, la consumación se produce cuando finaliza el plazo voluntario sin que el sujeto haya presentado la declaración-liquidación. En la forma activa ha habido dudas sobre si dicho instante debe fijarse en el último día hábil del período de ingreso voluntario, o bien si la consumación se da ya con la presentación de la declaración-liquidación, postura por la que aboga el autor comentado. Refiere que en los tributos que precisan acto administrativo de liquidación “no surgen especiales dificultades” puesto que, al dividirse el procedimiento en tres fases –declaración, liquidación e ingreso–, la deuda no es exigible hasta que el sujeto conozca la cantidad debida, por lo que la consumación se produce cuando el sujeto ingresa la cantidad aminorada –fraudulentamente–, o cuando transcurre el plazo sin que verifique dicho abono cuando nos hallamos ante la modalidad omisiva, en que el obligado no haya presentado la declaración.

ii) En la obtención indebida de devoluciones, anota MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, siguiendo a PÉREZ ROYO, que son precisos dos requisitos: que se dé un acto expreso de la Administración competente en el que se reconozca el derecho a la devolución del obligado tributario y, en segundo lugar, que se lleve a cabo la “efectiva entrega material de la cantidad solicitada”, momento en que se producirá la consumación. iii) De modo sintético, el disfrute de beneficios fiscales “no representa un concepto sustancialmente diferente de la elusión del pago de tributos”, por lo que debe estarse a los supuestos de aplicación de una norma excepcional, en la que se consagren las deducciones, exenciones o bonificaciones, que derivarán en el ingreso de una cuantía inferior a la debida o en una ausencia total de ingreso. Por lo tanto, resultan aplicables las mismas consideraciones que se hicieron a propósito de la elusión del pago de tributos.

Resulta relevante la puntualización manifestada por FERRÉ OLIVÉ¹²³⁹ a dichos postulados, en lo tocante al momento de consumación en los casos de “*presentación de la declaración con datos falsos u omitiendo información fiscalmente relevante*”, a la que nos adherimos, puesto que en la diatriba de los dos instantes posibles –el de la propia presentación o el del vencimiento del plazo de declaración y pago–, él se adscribe al sector doctrinal que propugna que ha de estarse al vencimiento del plazo. Explica que tal situación se da porque el plazo de presentación “suele ser amplio”, ya que se habilita un período de semanas o meses. Frente a los que defienden la consumación en el instante de la presentación, razona que el sujeto puede corregir dicha declaración defraudatoria, hasta el vencimiento del plazo, mediante la presentación de una declaración complementaria, “sin ninguna consecuencia jurídico-tributaria”. Ello daría lugar, si se considera que se ha producido la consumación, a un delito fiscal “en grado de tentativa con desistimiento voluntario”, puesto que sería un caso distinto del delito consumado y regularizado *ex artículo 305.4 CP*. Aclara que la vida de la relación jurídico-tributaria pasa por distintas fases, que el devengo del tributo es un presupuesto indispensable del que puede derivar una infracción tributaria, y que en ocasiones es insuficiente, ya que la “exigibilidad o liquidez está trazada *normativamente*”, por ello, a veces dicha exigibilidad puede ser previa al devengo –como en el caso del pago de una tasa con anterioridad a que se reciba el servicio en cuestión–, o posterior a la declaración –pone como ejemplo el pago aplazado–.

En consecuencia, según FERRÉ OLIVÉ, lo fundamental para determinar la consumación no es ni el devengo del tributo ni su exigibilidad, sino “el instante de definir

¹²³⁹ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, op. cit., pp. 515-517. (Cursivas en el original).

lo realmente adeudado”. Opina que “la declaración no supone la determinación definitiva del tributo adeudado”, que puede ser objeto de modificación y corrección “sin consecuencia jurídica alguna hasta el último día del período impositivo”, de donde infiere que se trata de un “marco de tiempo abierto o dilatado”, en el que es indistinto que se haya actuado el primer día o el último. De este modo, una declaración posterior dentro de dicho lapso “rectifica y anula plenamente la anterior”, lo que no podría suceder si el delito ya estuviese consumado. Así las cosas, concreta tajante que la consumación se produce “el último día del vencimiento del período impositivo, es decir, del plazo concedido normativamente para declarar y liquidar lo adeudado al fisco”. Plenamente coincidente con tales postulados es CHOCLÁN MONTALVO¹²⁴⁰, quien parte de que la norma penal es una norma de determinación, puesto que prohíbe conductas que son contrarias a la norma, lo que le lleva a entender que la consumación ha de entenderse producida cuando se realiza el tipo y no es evitable por el sujeto la lesión del bien jurídico. Por consiguiente, mientras sea posible el *actus contrarius* será factible hablar del desistimiento activo – regulado en el artículo 16.2 CP–. Por este motivo, resulta esencial determinar cuándo se produce el perjuicio, ubicándolo en nuestro supuesto “en el mismo instante en que la Hacienda debió obtener efectivamente los ingresos debidos por el contribuyente”, lo que fija, en los tributos con autoliquidación, “cuando expire el plazo voluntario para autoliquidar el impuesto”.

A raíz de tales ideas disiente del sector doctrinal que diferencia el momento consumativo según exista un comportamiento activo u omisivo del agente, lo que no puede ser asumido, en primer lugar porque el sujeto puede rectificar su declaración antes de que finalice el período voluntario –mediante un desistimiento activo– y, fundamentalmente, porque no existe motivo para discriminar ambas conductas, por cuanto “ambas modalidades se presentan típicamente como elusión del pago”, siendo “indiferente para fundamentar el injusto” que se haya llevado a cabo la presentación de una declaración inveraz o que no se haya verificado presentación alguna dentro de dicho plazo. En ambos casos se produce la elusión y el perjuicio patrimonial al fisco no se produce “sino cuando debió normativamente ingresarse la cuota debida”, por lo que no hay distingo entre el momento consumativo. Puesto que la Administración Tributaria no puede exigir el pago antes de que finalice el plazo voluntario, no cabe aludir al perjuicio hasta ese instante. En apoyo de su postura cita la STS de 6 de noviembre de 2000 –STS 1688/2000–, cuyo FD 9º consagra: “Por tanto en los supuestos de autoliquidación, como el que nos encontramos, el “dies a quo” o momento en el que se inicia la prescripción es el que concluye el periodo voluntario de declaración, y así lo ha estimado esta misma Sala en la sentencia de 26 de julio de 1999”.

En sintonía con estos dos autores se encuentra DE LA MATA BARRANCO¹²⁴¹, que concreta la consumación en “el momento de vencimiento de la obligación tributaria”, lo que tiene relevancia para determinar hasta qué momento se puede desistir del intento delictivo, así como para determinar el cómputo de la prescripción. Expone que dicha consumación se da cuando se produce el perjuicio, para lo cual discrimina según la modalidad de tributo. En primer término, en aquellos tributos en que es la Administración quien lleva a cabo la liquidación, tras la presentación de la declaración, la consumación se produce “el último día hábil del período de pago”. Al igual que en los tributos con autoliquidación, en los que se atiende al “último día posible de pago”, con independencia de que el sujeto haya presentado con anterioridad la declaración y haya ingresado el importe menor del que estaría obligado, ya que hasta ese momento cabría el desistimiento.

¹²⁴⁰ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 206, 210 y 211.

¹²⁴¹ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal”, cit., pp. 5, 6, 22-24.

Coincide también en los tributos de declaración periódica anual, hasta cuya finalización no se producirá la consumación. Refiere que la situación es más “compleja” en el caso de tributos con declaración periódica trimestral, ya que, según el artículo 305.2 CP, ha de estarse al año natural, por lo que concluye que “habrá que estar al último día de plazo voluntario de pago del cuarto trimestre para comprobar la existencia del delito”, si bien, ello se ve matizado si se da alguna solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación dentro del período voluntario de pago. Tras estas consideraciones, refleja que estos son los “criterios generales”, que habrán de ser acomodados a cada caso concreto y que existe una previsión específica de consumación anticipada en los tributos periódicos o de declaración periódica, cuando la defraudación se dé 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, en los que no habrá que aguardar a la finalización del año natural. No obstante, manifiesta que se trata de “una previsión de carácter procesal, no dogmático-penal”, por lo que es un mero adelantamiento del momento de la consumación.

De modo conciso y preciso, GARCÍA NOVOA¹²⁴² resume que este delito “en tanto tipo de resultado, sólo se puede entender cometido en el momento en que ha vencido el plazo para el pago de la deuda, o en el momento en que la Administración hace entrega por cualquier medio de las cantidades cuya devolución solicitó el interesado”. De consideraciones análogas es NAVARRO CARDOSO¹²⁴³, quien apostilla que si se defiende que la regularización constituye un elemento del tipo de naturaleza negativa, la consumación se dará cuando concurra alguna de las causas de bloqueo del artículo 305.4 CP, mientras que si se sostiene que tal regularización siguen siendo una excusa absoluta –entre los que se incluye– “nada ha cambiado”, y la consumación se sigue produciendo “en el último día hábil para liquidar el impuesto de que se trate”. Al hilo de esta cuestión, RODRÍGUEZ MOURULLO¹²⁴⁴ anota que la reforma del año 2012 en materia de regularización, aunque parezca que se trate de una “aparentemente poco significativa modificación”, opera un “cambio muy relevante sobre el momento de la consumación”, por cuanto el tipo no se podría entender consumado “hasta el momento en que precluye para el defraudador la posibilidad de regularizar”, lo que tendría consecuencias en la determinación del *dies a quo* del plazo de prescripción del delito.

Frente a esta autorizada postura destacan los solventes argumentos esgrimidos por FERRÉ OLIVÉ¹²⁴⁵ cuando expresa que, a pesar de “la poco afortunada” reforma del delito fiscal llevada a cabo por la LO 7/2012, el momento consumativo y de inicio de la prescripción de la acción penal “*se mantienen inalterados*”, con base en las siguientes razones: i) “el principio de determinación, certeza o taxatividad”, que requiere la fijación del momento consumativo sin que se pueda dejar al albur de un elemento ajeno a la voluntad del autor. ii) Si no se dan causas de bloqueo, “la consumación pasaría a depender de la prescripción del derecho de la Administración a determinar el tributo”, si bien sería factible que el sujeto regularizase aunque hubiese prescrito dicho derecho, como se desprende de la lectura conjunta de los artículos 305.4 CP y 252 LGT, con lo que se regularizaría “ante un delito ya consumado”, lo que resultaría ilógico. iii) Si se liga el inicio del plazo de prescripción penal con la consumación del delito de fraude tributario, podría darse la paradoja de que “éste podría no terminar de consumarse nunca”, con lo

¹²⁴² GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, pp. 70 y 71.

¹²⁴³ NAVARRO CARDOSO, F., “Problemas de prescripción”, *cit.*, pp. 16 y 17.

¹²⁴⁴ RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “Algunas reflexiones”, *cit.*, pp. 2 y 3.

¹²⁴⁵ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *cit.*, pp. 524 y 525. (Cursivas en el original).

que se convertiría, *de facto*, en imprescriptible, puesto que la consumación podría darse *sine die*.

5.2.2.- La prescripción del delito de defraudación tributaria

Sobre la prescripción de este tipo se han vertido ríos de tinta, dando lugar a un profuso debate doctrinal. Podemos partir de la síntesis efectuada por RODRÍGUEZ RAMOS¹²⁴⁶, quien sitúa la controversia en la modificación del artículo 64 de la LGT¹²⁴⁷ operada por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, *de los derechos y garantías de los contribuyentes*, en cuya virtud se había rebajado el plazo de prescripción, de cinco a cuatro años, de los siguientes derechos y acciones de la Administración: i) a liquidar la deuda tributaria, ii) para exigir las cantidades ya liquidadas, iii) para imponer sanciones tributarias y iv) del derecho a la devolución de los ingresos indebidos. En consecuencia, se producía una discordancia entre el ámbito administrativo y el penal –que mantenía la prescripción del delito en 5 años–. Surgía la duda de si dicha modificación tenía consecuencias en la esfera penal. Como argumentos en contra, extracta los reflejados en la STS de 6 de noviembre de 2000 –anteriormente citada–, y que se concretan en que el delito fiscal es de mayor gravedad que la mera infracción administrativa, lo que justifica un plazo de prescripción más largo y, en segundo término, que la prescripción de la deuda no implica la del delito que surgió mediante su impago; por lo tanto, el delito se produjo cuando la deuda estaba viva.

RODRÍGUEZ RAMOS discrepa de dichos argumentos tomando como fundamento “la perspectiva de la secundariedad del Derecho penal tributario”, lo que liga al principio de unidad del ordenamiento jurídico y del poder sancionador del Estado, que le lleva a sostener que si la determinación de la cantidad defraudada ha de practicarse por el órgano judicial penal mediante la aplicación de las normas tributarias, no parece “viable si ha prescrito el derecho a efectuar la verificación en ese ámbito estatal que por ley corresponde en régimen ordinario”. Destaca que no es posible que la justicia penal supla a quien ya no tiene ese derecho y ejerce una actividad recaudadora y sancionadora, por lo que “si no hay injusto administrativo tributario no puede haber injusto penal, lo que acaece en este caso cuando la Hacienda Pública ha renunciado a recaudar créditos prescritos, que son «conditio sine qua non» de cualquier defraudación”. Otro argumento que emplea es la inexistencia de responsabilidad civil derivada del delito fiscal, ya que la deuda tributaria nace de la ley, no del delito, por lo que su extinción sigue las normas de la LGT y, subsidiariamente, del CC. Por ello, no se podrá exigir responsabilidad civil, por lo que “se extingue también el objeto formal o bien jurídico protegido del delito en cuestión, en cuanto la deuda es el substrato principal y básico a la hora de posibilitar la recaudación de los tributos por la Hacienda Pública, y al «prescribir» el bien jurídico el aparente delito se convierte en «imposible» por falta de objetos material y formal”. La

¹²⁴⁶ RODRÍGUEZ RAMOS, L., “La prescripción del delito fiscal”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 470, 2001, pp. 1-4. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado la versión del documento descargada en la base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 4 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita).

¹²⁴⁷ En el texto legal vigente dicho contenido se mantiene en el artículo 66 LGT, que manifiesta: “Plazos de prescripción. Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías”.

pena resulta innecesaria, ya que “el hecho pierde su punibilidad”. El ordenamiento tributario es “el primario, principal y básico”, y vacía de contenido al delito fiscal “al cumplirse el cuarto año desde su comisión, sin haberse iniciado el correspondiente procedimiento”.

Comparte tales razonamientos BAJO FERNÁNDEZ¹²⁴⁸, para quien la STS de 15 de julio de 2002 –núm. 1336/2002–, que enunciaba que el plazo de 4 años carecía de trascendencia en la esfera penal, habría “dejado sorprendido a más de un jurista”. A su juicio, dicha tesis contradecía la mantenida “unánimemente” por la doctrina científica, la cual “entiende que si la Administración tributaria deja pasar el plazo de cuatro años sin desplegar la acción inspectora ni, por consiguiente, determinar la deuda, no es posible apreciar la existencia de delito”. Así las cosas, se convierte en imposible la lesión del bien jurídico, desaparecen la tipicidad, la cuota tributaria y el obligado tributario, así como el sujeto activo del delito y su propio objeto material. Añade que como ni la Administración Tributaria puede investigar ni el obligado tiene deber de conservar la documentación, la persecución penal se convertiría en “una práctica imposible”. La tesis contraria provocaría los siguientes efectos insatisfactorios: quien ha obtenido la prescripción administrativa se encontraría en peor condición, ya que durante el quinto año no podría regularizar la deuda. En segundo lugar, se resucitaría la obligación tributaria mediante la responsabilidad civil, aunque ya no existiese daño y, en último término, el procedimiento penal solo se podría iniciar por denuncia de un particular, lo que tacha de “atípico”. Puesto que todo gira alrededor del bien jurídico, sentencia que aquí ha dejado de existir “por renuncia del propio Derecho”. Estima que la STS 1336/2002 sigue una teoría que está errada de plano al considerar que “son dispares los objetos de protección jurídica de las infracciones tributarias y los delitos fiscales”. Manifiesta que se sobrevalora el delito fiscal, que penaliza un delito sin lesividad y que puede conducir a un Derecho Penal de autor.

Ideas asumidas por HUERTA TOCILDO¹²⁴⁹, para quien se trata de un problema de tipicidad penal, y no de una cuestión de plazos. Arguye que el delito fiscal es una norma penal en blanco, que se encuentra parcialmente remitida a la normativa tributaria. A su vez, que la cuantía de lo defraudado exceda de 120000 euros es una “exigencia insoslayable” para considerar cometido el delito, lo que “presupone que exista –y subsista– una obligación de pagar o de devolver”, premisa que no se da si la deuda tributaria ha prescrito. Ésta “deja de ser una deuda”, el sujeto “deja de ser deudor tributario” y, como no está obligado a realizar pago alguno, no puede cometer la elusión típica. Matiza que “una cosa es que quedara entonces consumado el hecho tributario elusivo –sin posibilidad de retroceso para el autor (desistimiento) salvo por la vía de una posterior regularización– y otra muy distinta es que quedara también entonces consumado el delito contra la Hacienda Pública y no una simple infracción tributaria”, por lo que atiende a la “doble posibilidad alternativa de calificación *ex ante* del hecho elusivo tributario”, y no se dará la única posibilidad de calificación hasta que la Administración Tributaria determine el *quantum* de la deuda. Rechaza que pueda ser el juez penal quien lleve a cabo dicha determinación, lo que conduce a “conclusiones absurdas”, ya que se perseguiría un delito de resultado sin perjuicio económico, no habría correlativa responsabilidad civil o la figura de la “regularización fiscal sin aportación de pago alguno”, por lo que sentencia que “la prescripción de la deuda tributaria sin que antes haya podido procederse a determinar con toda exactitud en función de su cuantía que no

¹²⁴⁸ BAJO FERNÁNDEZ, M., “El Tribunal Supremo y la prescripción del delito fiscal”, *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 8, 2003, pp. 75-78.

¹²⁴⁹ HUERTA TOCILDO, S., “Dos cuestionesj” , *cit.*, pp. 191-194.

se trata de una mera infracción tributaria sino de un delito fiscal, arrastra consigo la prescripción del este último”.

Frente a estos postulados se manifestaron SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA¹²⁵⁰. En su opinión, el instituto de la prescripción posee diferentes finalidades en las distintas ramas del ordenamiento jurídico en las que opera. En el ámbito penal es una manifestación del *ius puniendi*, en concreto, una limitación que solo compete al legislador penal. Se oponen a la concepción amplia del delito fiscal como “tipo abierto”, en la que todos los elementos de la infracción delictiva habrían de ser tamizados a la luz de la normativa tributaria, ya que tal regulación únicamente “fija un límite temporal a la actuación administrativa”, pasado el cual el ente público no podrá liquidar o llevar a cabo la exacción de la deuda, pero sin que ello afecte “en ningún caso a la deuda tributaria”. Enumeran varios consistentes argumentos: i) el bien jurídico no se desvanece entre el cuarto y el quinto año “por la pérdida de virtualidad del derecho a liquidar y exigir el tributo”. ii) Aunque se haya dicho que se trataría de un “delito de resultado sin resultado”, a ello puede objetarse que, cuando menos, nos hallaríamos ante un delito en grado de tentativa, donde concurre desvalor de acción, si bien, sí sostienen el desvalor de resultado, porque “en el momento de realización del hecho sí existía deuda tributaria, y sí se menoscabó el patrimonio de la Hacienda Pública, al eludir el cumplimiento”, por lo que sí hubo un “perjuicio cierto”. iii) También defienden la existencia de objeto material, frente a los que la niegan, ya que ha de estarse al momento de ejecución del hecho, no a otro posterior. iv) Rechazan que se dé el tipo pero que esté excluido por la causa de justificación de consentimiento del sujeto pasivo del delito, puesto que los requisitos de dichas causas deben darse en el momento de ejecución del hecho, así como el elemento subjetivo, sin que quepa hablar de una suerte de “consentimiento retroactivo”. v) Asimismo, dichos autores niegan que decaiga la culpabilidad del agente, por falta de exigibilidad, ya que la imposibilidad jurídica de exigir el cumplimiento de la deuda consiste en que la norma, años después, ha dejado de desplegar consecuencias jurídicas, mientras que “la exigibilidad de la conducta ajustada a la norma ha de aquilatarse en el momento del hecho, no en otro momento posterior, cuando ya ha entrado en juego la prescripción”. vi) Al hilo de la peor condición en que se encontraría el sujeto que no podría regularizar voluntariamente al haber prescrito administrativamente la deuda, alegan que el tiempo “juega en contra del sujeto actuante”, puesto que pueden producirse circunstancias que imposibiliten el desistimiento, además, apostillan que es el propio autor quien se habría cerrado el paso a la regularización al confiar en la prescripción. vii) Otro argumento está relacionado con la posibilidad de renuncia a la prescripción por parte del obligado, ya que sostienen que la prescripción no conlleva la desaparición de la deuda. viii) Sobre la responsabilidad civil, indican que, para un sector doctrinal, la obligación no queda extinguida, sino “meramente debilitada” y que “la subsistencia de la responsabilidad civil derivada del delito no está condicionada por lo que con respecto al contenido y duración del deber de indemnizar establezcan otras ramas del ordenamiento jurídico”.

De este modo, tal responsabilidad “constituye un sistema que se rige por su propia lógica”, por lo que dichos autores concluyen que “de una (supuesta) no subsistencia de la responsabilidad civil no puede inferirse la extinción de la responsabilidad penal por

¹²⁵⁰ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./MERINO JARA, I., “Prescripción del delito fiscal (Al hito de la STS, Sala 2ª, de 6 de noviembre de 2000)”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 466, 2000, pp. 2-6. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado la versión del documento descargada en la base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 9 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita).

prescripción”. En último término, mencionan que la tesis de la prevalencia de la prescripción tributaria conduce a “resultados insatisfactorios”, ya que podría darse el caso de que, iniciado un proceso penal por vías distintas a la iniciativa de la Administración Tributaria, se produjese la prescripción administrativa, en cuyo caso, si se aplicasen sus postulados, habría de sobreseerse el proceso, por lo que se daría el “sin sentido” de que la autoridad administrativa decidiera sobre cuándo cesa la potestad judicial, lo que se evitaría “entendiendo que la prescripción penal, en tanto que sirve a fines de política criminal, distintos a los de la prescripción tributaria, está sometida a sus propias reglas, lo que incluye plazos, comienzos de cómputo y causas de interrupción específicos”.

Como señala JAÉN VALLEJO¹²⁵¹, la STS de 10 de octubre de 2001 –núm. 1629/2001– vino a confirmar que el plazo de prescripción del delito fiscal es de 5 años, por lo que los diferentes intervalos temporales establecidos en el CP y en la LGT son independientes, y las disposiciones del texto punitivo no pueden ser derogadas por esta última. Dicho lo cual, puntualiza que la Sala 2ª matiza que “*la determinación del hecho imponible a través de la liquidación provisional es un presupuesto de procedibilidad*”, por lo que no basta la mera suposición de que ha existido una ganancia o de que se han ocultado unos ingresos. Por tal motivo, la caducidad de las facultades administrativas para liquidar la deuda sí tiene unas implicaciones en el proceso penal, que se concretan en el FD 2º de la resolución¹²⁵². A continuación, JAÉN VALLEJO indica que sin dicha liquidación el juez penal “no podría pronunciarse sobre los extremos a los que se refieren los arts. 269 y 313 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.), así como informar al imputado en la forma prevista en el art. 118 LECrim”, ya que solo la Administración Tributaria detentaría la documentación necesaria para llevar a cabo la liquidación provisional, por lo que la iniciación del procedimiento carecería “de toda racionalidad jurídica”.

En el comentario de la relevante STS 1629/2001 seguimos a SILVA SÁNCHEZ y a RAGUÉS I VALLÉS¹²⁵³, quienes indican que la resolución acoge la tesis que requiere una liquidación provisional del tributo de que se trate, por parte de la Administración Tributaria, para que se produzca la interrupción de la prescripción, por lo que no sería suficiente “la mención genérica de las circunstancias de hecho” en las que se apoyaría la inculpación del delito. De este modo, sitúan el epicentro de la cuestión en determinar si la exigencia de dicha liquidación provisional como una condición de procedibilidad es “una exigencia de naturaleza fáctica-material o jurídico-formal” y, en segundo lugar, si tal exigencia va referida a un acto formal de liquidación provisional o a “algún género de liquidación material”. Infieren de la sentencia “la evidente voluntad de construir una teoría que va más allá de lo fáctico”, por lo que se concibe la liquidación provisional de modo restrictivo, “en términos básicamente formales”, basándose en consideraciones normativas. Pese a que elogian la intención de la Sala de aumentar la seguridad jurídica

¹²⁵¹ JAÉN VALLEJO, M., “La prescripción del delito fiscal. Nota sobre la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 4, 2002, pp. 1-3, disponible en http://criminet.ugr.es/recpc/jp04/recpc_04-i03.pdf, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

¹²⁵² FD 2º de la STS 1629/2001: “*En consecuencia: si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años que prevé el art. 64 LGT, mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 CP cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido. Por el contrario: si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues no se contará con un presupuesto del mismo*”.

¹²⁵³ SILVA SÁNCHEZ, J.M./RAGUÉS I VALLÉS, R., “La determinación del hecho a efectos de prescripción del delito fiscal”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 507, 2001, pp. 8 y 9. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado la versión del documento descargada en la base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 12 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita).

mediante la fijación de criterios para valorar la suficiencia de la base fáctica “para la formulación del juicio provisional de subsunción que debe efectuar el instructor para «dirigir el procedimiento» contra alguien”, tachan de “discutible” la exigencia de semejante requisito formal, ya que “como tal nunca tiene lugar en el procedimiento administrativo-tributario” cuando se dan indicios de delito, sino que, en los casos ordinarios –salvo que exista una descoordinación– se redacta el Informe de la Unidad de Delito Fiscal, que constituye una liquidación, “si bien solo en términos materiales”.

No obstante, advierten de que en otros supuestos, cuando no sea la Administración Tributaria quien inste el inicio de las actuaciones, la base fáctica para la liquidación podría ser confeccionada por los inspectores tributarios adscritos a la Fiscalía, mediante los correspondientes informes, o bien, por las propias averiguaciones del instructor o de las diligencias de investigación de la fiscalía. Aunque ello sea infrecuente, citan algunos ejemplos, como el “supuesto en que se encuentra en poder de un sujeto una ingente cantidad de dinero en metálico de la que la Agencia Tributaria no tenía constancia”. Por todo ello, siguen un criterio menos formalista que la sentencia en cuestión y admiten los casos en que se facilita al instructor “de forma materialmente suficiente (idea de «liquidación material»), el conjunto de elementos fácticos que han de constituir la base del juicio provisional de subsunción del hecho en los diferentes elementos normativos jurídico-tributarios que integran el tipo del delito fiscal”, sin requerir, de modo necesario, el acto formal de liquidación provisional.

SERRANO GÓMEZ¹²⁵⁴, tras subrayar que la mayoría de la doctrina se inclina por el plazo de prescripción de 4 años, se adhiere a la postura contraria, sostenida por la jurisprudencia. Primero, indica que el bien jurídico se mantiene, puesto que ha de estarse a su lesión en el momento de ejecución del hecho, instante a partir del cual comienza el cómputo de la prescripción. Así, pone como ejemplos los casos de un hurto o de una apropiación indebida, en los que se recupera el objeto material. En su decir, en ambos casos, al igual que en los delitos contra la Hacienda Pública, nos hallamos ante delitos públicos. Resulta original su alusión a las normas forales de Bizkaia, puesto que el artículo 64 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia fijaba la prescripción administrativa a los tres años, por lo que los defensores de la postura mayoritaria deberían sostener que el delito prescribe a los tres años en este supuesto. A su juicio, al igual que en el régimen fiscal común, la prescripción se produce a los cinco años. Destaca que la liquidación administrativa no es un presupuesto de procedibilidad, puesto que desapareció como tal con la reforma del CP de 1985, sino que la liquidación de la deuda corresponde a la autoridad judicial que instruye el procedimiento. Al hilo de esta última cuestión, GRANADOS PÉREZ¹²⁵⁵ enumera cinco razones esgrimidas por la jurisprudencia para negar su carácter de condición de procedibilidad: i) no procede “rehabilitar” la prejudicialidad administrativa, por vía jurisprudencial, cuando ha sido eliminada por el legislador en 1985. ii) La liquidación compete al tribunal penal según la LGT, no a la Administración Tributaria. iii) Se trataría de una interpretación *contra legem* del artículo 77.6 LGT que, al referirse a la deducción del tanto de culpa, no precisa la práctica de liquidación provisional alguna. iv) Entraría en contradicción con el tenor del propio artículo 305 CP, cuando posibilita la interposición de querrela o denuncia por el Ministerio Fiscal o por la Abogacía del Estado, “incluso cuando no se hubiese producido

¹²⁵⁴ SERRANO GÓMEZ, A., “Prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública”, *Actualidad Penal*, núm. 45-46, 2003, pp. 1-6. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado la versión del documento descargada en la base de datos *laleydigital360* del grupo Wolters Kluwer España S.A., en la que el artículo tiene 13 páginas, que se corresponden con la referencia de *La Ley*, núm. 1883/2003, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita, sin perjuicio de que en la bibliografía se haga referencia al paginado original de la revista *Actualidad Penal*).

¹²⁵⁵ GRANADOS PÉREZ, C., *op. cit.*, pp. 24 y 25.

actuación de comprobación alguna por parte de la Administración Tributaria 'tendente a la determinación de la deuda tributaria". vi) Se generarían nuevas discordancias entre prescripción penal y administrativa, que son institutos distintos, "pues no toma en consideración las causas de interrupción de los plazos administrativos de prescripción".

Con posterioridad a la reforma del año 2012, podemos mencionar a FERRÉ OLIVÉ¹²⁵⁶, cuya explicación compartimos de modo pleno, que califica a la "prescripción del quinto año" como una "tierra de nadie", que condujo a un debate "monumental", en el que la bibliografía es "tediosa e inabarcable". Refiere que los razonamientos del Alto Tribunal han sido "desconcertantes" –con cita de la STS de 10 de octubre de 2000–, anota que la determinación de la cuota defraudada corresponde a la justicia penal y, tras recapitular las principales posturas contrarias a la prescripción de cinco años –entre ellos, la aplicación de la regularización del artículo 305.4 CP en virtud de la analogía *in bonam partem*, su noción como categoría *sui generis* o la atipicidad sobrevenida–, recuerda que nos hallamos ante un delito de consumación instantánea, en el que el bien jurídico ha resultado "definitiva y no provisionalmente lesionado", que ha prevalecido la tesis que fija la prescripción a los cinco años y que, tras la reforma operada por la LO 7/2012, con la nueva redacción del artículo 305.4 CP, el problema "queda totalmente zanjado". De igual parecer es CARRERAS MANERO¹²⁵⁷, quien afirma que este plazo es de cinco años. Considera lógica la disparidad entre los plazos en ambos órdenes jurisdiccionales, por cuanto "la prescripción de las infracciones tributarias no extingue la obligación, sino que tan solo la *debilita*", lo que no implica que no se pueda perseguir en sede penal dicho delito, ya que tales ramas del ordenamiento responden a finalidades diversas. La prescripción del delito atiende a la mayor gravedad de esta infracción frente a la meramente administrativa, y ello no atenta contra la unidad del ordenamiento jurídico, que obedece a razones de "proporcionalidad y coherencia" en las reacciones frente a las referidas infracciones.

No obstante, dicha autora matiza que pasados cuatro años, la Administración Tributaria no podrá pasar el correspondiente tanto de culpa al Ministerio Fiscal, por lo que dicha prescripción administrativa "ostenta una importante repercusión sobre la posibilidad de iniciación del procedimiento penal". Incorpora un argumento no mencionado hasta ahora y es que, con la reforma operada por la LO 7/2012, se ha pretendido la modificación del plazo de prescripción del delito de defraudación tributaria, como es de ver con la introducción de varios subtipos cualificados que, en atención a su marco punitivo –hasta 6 años de prisión–, prescriben a los 10 años, según el artículo 131 CP, lo que se justifica en la necesidad de dificultar su impunidad por el paso del tiempo. Por su parte, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹²⁵⁸ se muestra tajante cuando escribe que "debería estar fuera de toda discusión que el plazo de prescripción del delito del art. 305 sigue situado en los cinco años", sin que la modificación operada en el ámbito tributario produzca efectos en la esfera penal, puesto que así lo ha establecido el legislador penal en el texto punitivo. Tacha de "pintorescas" algunas de las ideas esgrimidas por el sector doctrinal que defiende la prescripción del delito a los cuatro años. Destaca que los AATC 346/2006 y 347/2006 descartaron que la línea jurisprudencial mayoritaria vulnerase los derechos fundamentales y, en último término, a mayor abundamiento, refleja que tras la

¹²⁵⁶ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 353-356.

¹²⁵⁷ CARRERAS MANERO, O.B., "La prescripción del delito contra la Hacienda Pública", *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2013, pp. 2-4. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado el documento descargado en la base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 11 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía se mencione el paginado original de la *Revista Quincena Fiscal*). (Cursivas en el original).

¹²⁵⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., pp. 705-708.

LO 5/2010 el plazo de prescripción del delito de alzamiento de bienes dirigido a eludir una deuda tributaria –lo que describe como delito fiscal en fase de recaudación– ascendió a 10 años, por lo que “revela la voluntad del legislador penal de desvincularse no solo del plazo de prescripción previsto en el Derecho tributario, sino del propio plazo previsto para el delito fiscal en fase de liquidación”, a lo que agrega que el propio artículo 305.5 CP “parte de la base de que los plazos de prescripción son distintos”.

A su vez, sobresale el trabajo de NAVARRO CARDOSO¹²⁵⁹, que indica que han de tenerse presentes cuatro premisas a la hora de valorar la prescripción del delito de defraudación tributaria: i) comienza en el instante mismo de su consumación, ii) su plazo es de cinco años, *ex* artículo 131.1 CP, iii) debe atenderse al artículo 305.4 CP cuando reza “*los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa*” y, en último lugar, iv) el cómputo concreto depende de si se considera que la regularización es un elemento negativo del tipo o una excusa absolutoria. Así las cosas, si se reputa que se trata de un elemento típico, anota que el plazo de prescripción dependerá de si concurre una causa de bloqueo y, si ésta se da, variará según cuál sea dicha causa. De esta manera, si se da la primera de las previsiones –que por la Administración se haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación–, dado que solo dispone de un plazo de 4 años, llegado éste se consumaría el delito y se iniciaría, por lo tanto, la prescripción penal; por ende, “el delito prescribiría a los nueve años, en su tipo básico”. Si se da cualquiera de las otras dos causas de bloqueo –interposición de denuncia o querrela por Ministerio Fiscal, Abogacía del Estado o representante procesal de la Administración autonómica, foral o local, o bien, antes de que el Ministerio Fiscal o el juez instructor realicen actuaciones de las que se derive el conocimiento formal por el investigado–, según tales postulados, ya que no hay límite temporal a la denuncia o querrela y el delito no se ha consumado, “no cabe cómputo alguno” y el delito sería “fácticamente imprescriptible”, lo que tacha de “absurdo, cuando no directamente aberrante”. Si no concurriesen causas de bloqueo, se produciría la misma situación y el delito sería *de facto* imprescriptible. Estas consideraciones llevan a NAVARRO CARDOSO a abogar por que la regularización es una excusa absolutoria y a sostener que el plazo de prescripción comienza el día en que se consuma, para lo que habrá de estarse a cada modalidad delictiva.

Para finalizar, por su peso específico, debemos atender a lo manifestado por CHOCLÁN MONTALVO. Dicho autor defendía en un principio que¹²⁶⁰ extinguida la obligación tributaria por prescripción por el transcurso de 4 años, no debería proseguirse con la persecución penal del hecho, ya que decaería la punibilidad de la conducta, porque “la pena no es necesaria y el hecho no es punible”. Recurría al carácter subsidiario del Derecho Penal, por lo que no cabía “atribuir al tipo penal una función de recogida”. En este sentido, resultaría “paradójico” que se interpusiesen una querrela o denuncia vacías de contenido y que recayese una sentencia condenatoria. Resultaba original su concepción a propósito de la existencia, en el delito fiscal, de una condición de punibilidad fundamentada en “preservar el principio de la pena necesaria”, por lo que, según las finalidades político-criminales del tipo, era posible considerar como condición objetiva

¹²⁵⁹ NAVARRO CARDOSO, F., “Problemas de prescripción”, *cit.*, pp. 18 y 19.

¹²⁶⁰ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 464, 2000, pp. 3-5. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado la versión del documento descargada en la base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 5 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita).

de punibilidad “la subsistencia de la deuda tributaria” en el momento de ejercitarse la acción penal. Rechazaba la imposición de la pena con carácter “exclusivamente ejemplarizante”, que suponía una instrumentalización del sujeto y era contraria al principio de culpabilidad. Abogaba, en definitiva, por la “unidad y continuidad del Derecho penal tributario, comprensivo en sentido amplio de la infracción penal y administrativa”. Sin embargo, tras la meritada reforma del año 2012, ha asumido que¹²⁶¹ esta problemática ha sido ya “resuelta por la jurisprudencia”, y que el plazo de prescripción es de cinco años y que, en el caso del quinto año, la prescripción tributaria no incide en las posibilidades de ejercicio de la acción penal. Resume en tres ejes fundamentales esta doctrina: i) puesto que el delito fiscal es más grave que la infracción administrativa, resulta lógico que se sujete el primero a un plazo mayor. ii) No es admisible la tesis de la atipicidad sobrevenida, ya que la tipicidad se refiere al momento de la acción u omisión. iii) No cabe la aplicación analógica de la regularización tributaria del artículo 305.4 CP, puesto que no concurre identidad de razón con el caso de la extinción por prescripción.

5.2.3.- El delito fiscal continuado

Otro aspecto que ha dado pie a las disquisiciones doctrinales y jurisprudenciales es el relativo a la aplicabilidad del delito continuado¹²⁶² en el tipo de defraudación tributaria. La mayoría de los autores y la práctica totalidad de las resoluciones de la Sala 2ª se muestran contrarias a dicha posibilidad, como se reconoce de modo explícito¹²⁶³ en el FD 17º de la STS 290/2018, cuando reza: “(l)a jurisprudencia de esta Sala es contraria, salvo excepciones, a la aplicación de la continuidad delictiva a los supuestos de delito fiscal”. En los últimos tiempos, fundamentalmente a raíz del mediático caso *Messi*, se ha reavivado la polémica. Por tanto, podemos tomar como guía dicha sentencia a la hora de abordar, de modo sintético, la problemática subsistente. En ella destaca¹²⁶⁴ su FD 10º, en el que la Sala analizó la posibilidad de apreciar el delito continuado por los tres ejercicios del IRPF en que Lionel Messi había dejado de tributar por una cuantía superior a 120000 euros en cada uno de ellos. La defensa del jugador y de su padre incluyó como uno de los motivos del recurso de casación que no se había aplicado la continuidad delictiva, y que ello suponía un perjuicio para sus patrocinados, por cuanto al aplicarse las reglas del concurso real de delitos se producía una desproporción punitiva. En el fundamento apuntado, la Sala razona que existe una especialidad en la aplicación del artículo 305 CP, ya que contiene una condición objetiva de punibilidad, la exigencia de que se supere la cuantía de 120000 euros, por lo que no puede acudirse a distintas infracciones tributarias ni a distintas anualidades. Acoge su doctrina mayoritaria, que sostiene la no aplicación de la continuidad delictiva al delito fiscal, razonando que cuando el artículo 305 CP describe dicho tipo como la elusión del pago de tributos, se está aludiendo a infracciones particulares que se refieren a deberes específicos propios de cada tributo, por lo que, si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a varias especies de tributos, se están cometiendo varios hechos independientes.

¹²⁶¹ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 348 y 349.

¹²⁶² Artículo 74.1 CP: “1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza, será castigado como autor de un delito o falta continuados con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior, pudiendo llegar hasta la mitad inferior de la pena superior en grado”.

¹²⁶³ GARCÍA SAN MARTÍN, J., *Doctrina penal actualizada*, 2ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, p. 307.

¹²⁶⁴ GONZÁLEZ URIEL, D., “Caso Messi”, cit., pp. 947-953.

Asimismo, toma en consideración que dicho precepto establece lapsos temporales en los que se entiende cometido el delito –cada período impositivo o de declaración cuando se trate de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicos o que tengan una declaración periódica–. Atiende al principio de “estanqueidad impositiva” y, puesto que las cuantías de cada período no pueden ser tenidas en cuenta en otros cuando individualmente no se superen los 120000 euros en cada período de cotización, aplica la misma regla a la imposibilidad de aplicación del instituto del delito continuado. Otro argumento que sigue la sentencia es la estructura específica del fraude fiscal, que se declara difícilmente compatible con la continuidad delictiva, precisando que dicho tipo participa de la categoría de los delitos en blanco y, a la vez, de delitos de infracción de deber, por lo que, tomando en consideración la exigencia de que se defraude una cuantía superior a 120000 euros en un período impositivo determinado, se concluye que en su conformación no se pueden adicionar otros impuestos distintos entre sí, que no caben formas imperfectas, que no se puede conformar la cantidad con defraudaciones de distinta anualidad y que, en todo caso, la esencia del delito continuado se encuentra en la proximidad temporal entre las conductas que se funden en la ficción de un único delito, y que en este caso se quebraría la conexión temporal, con lo que se produciría una ruptura del vínculo entre las distintas acciones, al prolongarse durante tres ejercicios del IRPF.

Ha de subrayarse que el magistrado ponente, Excmo. Sr. VARELA CASTRO, emitió un voto particular en que se mostraba disconforme con la solución adoptada por la Sala, entendiendo que la doctrina mayoritaria negaba, de forma general, la posibilidad de aplicar el delito continuado a los autores de varios delitos fiscales. En él expone que no se aprecian en la estructura del delito fiscal los elementos específicos que impidan la apreciación de la continuidad delictiva. Asimismo, cuestiona que exista una regla especial en el artículo 305 CP que desplace la regla general contenida en el artículo 74 CP. Detalla que el propio legislador asume la lógica de la continuidad al permitir agregar los importes de los pagos eludidos que se omitieron dentro del marco de un año natural. No obstante, limita dicha posible continuidad a aquellos supuestos en que se trate de cuotas relativas al mismo tributo, no a las devengadas por razón de diversos impuestos o a favor de diversas Haciendas, con lo que podemos concluir que esta continuidad sería posible si se fija en dichas coordenadas específicas. En apoyo de su tesis, señala VARELA CASTRO que una cosa es que la ley establezca los requisitos para determinar si lo defraudado debe calificarse como constitutivo de un delito (artículo 305.2 CP), y otra muy distinta, una vez que se considere que se han cometido varios delitos, establecer cómo se determina la pena para todos ellos; de ello infiere que la norma que describe la conducta típica –el artículo 305.2 CP– no resulta incompatible con la previsión del artículo 74.1 CP.

Así, centrándose en el caso enjuiciado relativo a tres ejercicios del IRPF, en que se trata del mismo tributo y de tres períodos impositivos sucesivos, extrae las siguientes conclusiones: i) existe una pluralidad de hechos, en concreto, tres, que conforman otros tantos delitos fiscales; ii) dichos hechos se llevaron a cabo aprovechando “la misma ocasión”, como reza el precepto relativo a la continuidad delictiva, y tal ocasión o circunstancia viene concretada en la estrategia o *modus operandi* de constituir un sujeto pasivo ficticio que ocultaba el real a la Hacienda pública, ubicando dicho ente en otro país, por lo que no cabría predicar la ruptura de la continuidad. iii) Existía un plan preconcebido, y el mecanismo empleado para defraudar también era unitario, variando únicamente los períodos impositivos en que se llevó a cabo su actualización. iv) El impuesto defraudado es siempre el mismo, el IRPF, por lo que el tipo penal es el mismo en los tres hechos. v) El sujeto titular del derecho defraudado es el mismo: la Hacienda Española. vi) Se produce una identidad en los sujetos criminalmente responsables y vii)

la norma no exige como requisito que no exista solución de continuidad temporal entre las diversas infracciones, por lo que constituiría un entendimiento *contra legem* dicha interpretación; pero, incluso en el supuesto de que se admitiese, no se puede predicar su ausencia, por cuanto los tres hechos se refieren a períodos impositivos sucesivos.

En otro voto particular, el Excmo. Sr. PALOMO DEL ARCO se adhirió a la postura de VARELA CASTRO, considerando que no existía obstáculo legal para aplicar la regla contenida en el artículo 74.1 CP. Por otro lado, el Excmo. Sr. JORGE BARREIRO también formuló un voto particular, en el que manifestaba que compartía el sentir de la Sala en cuanto al criterio expuesto en el FD 10º relativo a la inaplicación del delito continuado, justificando tal postura en que no concurría el elemento subjetivo propio de dicha figura. Entiende que no se da un dolo “unitario, global o de conjunto”, propio del delincuente planificador, y cuya presencia se cuestiona en general porque el devenir temporal hace que se diluya el mantenimiento de la voluntad inicial, sobre todo en acciones plurales que se espacian de forma dilatada en el tiempo. También sostiene que se precisa una cierta conexión temporal que engarce y potencie el nexo de continuidad exigible para la unidad jurídica inherente al delito continuado. En el caso de Messi, estima que el delito se materializa anualmente con la declaración del IRPF, y que resulta difícil asumir que las tres conductas –las tres declaraciones–, espaciadas por un lapso temporal de un año, puedan encuadrarse en el referido concepto de continuidad. Concluye que si se aplicara dicho instituto se generaría, *de facto*, un ámbito temporal de impunidad para conductas proyectables a largo plazo, que se legitimaría bajo la cobertura de la existencia de un plan delictivo inicial.

Tomando como punto de partida el ilustrativo voto particular de VARELA CASTRO, para valorar la posibilidad de apreciar la continuidad delictiva en el delito fiscal es preciso atender a los requisitos del delito continuado. Su regulación legal se halla en el transcrito artículo 74 CP. No obstante, podemos sintetizar sus elementos concretando que se trata de una unidad ficticia, no ontológica, que requiere la existencia de una pluralidad de hechos que sean constitutivos de delito, que ataquen el mismo o similar bien jurídico, que exista un único dolo –ya sea conjunto o continuado–, una homogeneidad en el *modus operandi*, así como una distancia o separación cronológica entre las conductas enjuiciadas, y una continuidad espacial o geográfica, existiendo consenso en que no es necesario¹²⁶⁵ que exista identidad en el sujeto pasivo de la infracción. Se ha subrayado por la doctrina mayoritaria que, en punto al dolo¹²⁶⁶, no es necesario que el autor estuviese decidido desde un principio a cometer varios hechos, por lo que es suficiente que cada decisión posterior conecte con la anterior.

Desde la tipificación del delito fiscal se han mantenido en la doctrina mayoritaria española posturas contrarias a la aplicabilidad del instituto del delito continuado en dicho tipo penal. De esta forma se señaló desde un principio¹²⁶⁷ que el número 2 del artículo 319 del anterior CP eliminaba prácticamente toda posibilidad de comisión del delito continuado en el fraude fiscal, al establecer períodos de tiempo para la fijación de las cuantías defraudadas. A su vez, la jurisprudencia mayoritaria es contraria a dicha apreciación, sintetizándose¹²⁶⁸ la oposición en que la singularidad de cada impuesto es un

¹²⁶⁵ MALDONADO FUENTES, F., “Delito continuado y concurso de delitos”, *Revista de Derecho*, vol. 28, núm. 2, 2015, pp. 195-196.

¹²⁶⁶ CUELLO CONTRERAS, J./MAPELLI CAFFARENA, B., *op. cit.*, pp. 234-236.

¹²⁶⁷ SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude tributario...*, *cit.*, p. 204.

¹²⁶⁸ 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, Observatorio del delito fiscal, diciembre, 2006, disponible en [https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos Comunes/La Agencia Tributaria/Informacion insti](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_insti)

obstáculo para que la elusión de pago que se produzca en un tributo pueda unirse con la de otro de distinta naturaleza, y porque las reglas de determinación de la cuantía defraudada del artículo 305.2 CP exigen considerar el impago del impuesto correspondiente a cada período impositivo como delito independiente. No obstante, si analizamos los requisitos del artículo 74 CP y las características propias del delito fiscal, podemos entender que es posible la apreciación de la continuidad delictiva, debiendo analizar caso por caso si concurren los elementos precisos para ello.

En el *caso Messi* se trata del mismo impuesto –IRPF–, el *modus operandi* es el mismo, se produce en anualidades sucesivas, en cada período impositivo se superan los 120000 euros, por lo que en cada ejercicio fiscal ha cometido el delito, y no se produce una acumulación de cuantías que conviertan una infracción administrativa en delito. Discrepamos del entendimiento del principio de estanqueidad impositiva que sigue la Sala 2ª, ya que no debe confundirse el hecho de que en cada período impositivo se deban alcanzar unas cantidades determinadas –lo que afecta a la afirmación de si la conducta es constitutiva de delito– con las normas generales sobre aplicación de las penas. No existe ninguna norma expresa que señale que el artículo 305.2 CP es una norma especial frente al artículo 74 CP, por lo que dicha interpretación conlleva una intelección restrictiva *contra reo*. En segundo lugar, debemos atender a la naturaleza del delito continuado, que es una ficción en virtud de la cual se considera que existe un único delito, cuando en realidad se trata de un concurso de delitos, y que tiene como finalidad evitar la exasperación punitiva a que conduciría la aplicación de la acumulación material de penas para cada delito, por lo que es una manifestación del principio de proporcionalidad. En tercer término, en caso de dudas sobre el alcance del dolo del sujeto, pero conociendo que éste concurre, debemos atender al principio de determinación alternativa u optativa, relacionado con el principio *in dubio pro reo* y, una vez que se ha fijado que la conducta ha sido dolosa, pero existiendo dudas de si se trata de varios hechos dolosos independientes o de un dolo continuado que vertebró el conjunto de acciones aisladas, debemos entender aplicable el delito continuado, como más favorable para el reo. En último lugar, dentro del propio artículo 305.2 CP, al consagrar las normas de determinación de la cuota tributaria en los tributos periódicos o de liquidación periódica, se concede cierto crédito a la comprensión aquí sustentada, toda vez que ha de estarse al año natural, es decir, llevando a cabo una suma o agregación de las distintas liquidaciones periódicas, coincidiendo, en esencia, con la fórmula que se seguiría en el caso de varios ejercicios sucesivos.

En nuestro supuesto, el hilo conductor de la sentencia es que la declaración del IRPF es el último momento de una secuencia presidida por la voluntad de defraudar al fisco por parte de Lionel Messi. Por ello, si se entiende que la relación de conductas, tales como deslocalización de empresas en paraísos fiscales, contratos simulados e interposición de sociedades domiciliadas en terceros países, responden a un plan conjunto, que se prolonga durante varios años, resulta del todo punto contradictorio entender que cada ejercicio del IRPF es autónomo, que responde a sus propias intenciones, que lo determinante en cada año es la declaración del IPRF y, en consecuencia, considerar que no existe un plan preconcebido o el aprovechamiento de una misma ocasión. A mayor abundamiento, frente a las posturas que consideren que con la aplicación del delito continuado se fomenta la impunidad delictiva, debemos señalar que si se acude a dicha figura, la prescripción¹²⁶⁹ de los delitos se retrasa, puesto que el

[ucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf](#), pp. 15 y 16, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

¹²⁶⁹ FARALDO CABANA, P., “¿Un delito continuado?”, *cit.*, pp. 341-347.

artículo 132 CP establece que “en los casos de delito continuado, delito permanente, así como en las infracciones que exijan habitualidad, tales términos se computarán, respectivamente, desde el día en que se realizó la última infracción, desde que se eliminó la situación ilícita o desde que cesó la conducta”, por lo que es posible la persecución de conductas que, de otro modo no serían perseguibles penalmente si ya hubiera transcurrido el plazo de prescripción. Con ello se pone de manifiesto que el delito continuado constituye una opción del legislador que resulta idónea, abarca la culpabilidad del sujeto activo y que no constituye una patente de corso a la impunidad, sino la materialización del principio de proporcionalidad.

No obstante, como adelantamos, la doctrina mayoritaria es contraria a su admisión. En términos contundentes MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹²⁷⁰ refiere que las normas contenidas en el artículo 305.2 CP “imposibilitan la aplicación del delito continuado”, con la matización de que, en el caso de los tributos periódicos o de liquidación periódica “el legislador ha querido dotar al tipo de una cierta aplicación de la teoría del delito continuado en este supuesto”, ya que es posible la acumulación de cuotas que pertenecen a “períodos impositivos diferentes”. No obstante, advierte que algunas resoluciones judiciales –de la jurisprudencia menor– admiten dicha figura. Para BAJO FERNÁNDEZ¹²⁷¹ tales reglas de determinación de la cuantía “excluyen por su carácter especial la aplicación de la cláusula general de acumulación del artículo 74 del Código penal para las infracciones contra el patrimonio”, puesto que “convierten a las diferentes defraudaciones en compartimentos estancos”. BOIX REIG¹²⁷² resuelve que “no es aplicable la figura del delito continuado” en el caso de que las distintas infracciones tributarias sean de importe inferior al umbral mínimo que da lugar a la aparición del delito, si bien cita a BAJO FERNÁNDEZ y señala que si todas ellas son de por sí delictivas habrá un concurso real. De igual modo, SERRANO GÓMEZ y SERRANO MAÍLLO¹²⁷³ opinan que no cabe su apreciación, sobre la base de la cantidad total defraudada, de la imposibilidad de acumular distintos períodos temporales de los tributos –tanto de cada uno como entre ellos–, así como de la independencia de cada tributo y, en último término, puntualizan que “tampoco técnicamente los delitos contra la Hacienda Pública son delitos contra el patrimonio en sí, al quedar fuera del Título XIII del Libro II del C.p.”, por lo que no serían incluibles en el tenor literal del artículo 74.1 CP. MUÑOZ CUESTA¹²⁷⁴ es de idéntico parecer y arguye que, según el artículo 305.2 CP, la defraudación de cada impuesto da lugar a un delito contra la Hacienda Pública, sin que quepa el delito continuado ni para alcanzar la cuota mínima, ni cuando “en uno o varios ejercicios fiscales se ha llegado a ella en varios tributos”, sino que habrá un concurso real.

GRANADOS PÉREZ¹²⁷⁵ efectúa un repaso jurisprudencial –con cita de las SSTs 1629/2001, 2115/2002, 1590/2003, 737/2006, 952/2006 y 611/2008 (en esta última incurre en un error, ya que es la STS 611/2009)– y concluye que la naturaleza y estructura del delito fiscal resultan incompatibles con el delito continuado, según el principio de estanqueidad impositiva, puesto que existen diversos deberes fiscales que son vulnerados, que se encuentran vinculados a hechos impondibles diferentes, así como a “ejercicios temporalmente distintos e incluso plazos de declaración y calendarios diversos”. De modo escueto, QUERALT JIMÉNEZ¹²⁷⁶ sostiene que “no parece que pueda ser admitido, ni

¹²⁷⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., pp. 679, 692 y 693.

¹²⁷¹ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contraj” , cit., p. 57.

¹²⁷² BOIX REIG, F.J., “Aspectos de la nuevaj” , cit., p. 7.

¹²⁷³ SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., *op. cit.*, pp. 555 y 556.

¹²⁷⁴ MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reformaj” , cit., p. 3.

¹²⁷⁵ GRANADOS PÉREZ, C., “Delitos contraj” , cit., pp. 27-29.

¹²⁷⁶ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal...*, cit., pp. 827 y 828.

siquiera para las defraudaciones anuales sucesivas de idéntico impuesto”. También menciona que resultaría un “contrasentido” que para integrar la cuota defraudada haya de estarse a la defraudación anual y que “superada esa barrera, se sumara todo”. AYALA GÓMEZ¹²⁷⁷ estima que dicha figura resulta incompatible con las “estrictas reglas de determinación de la cuota que contiene el art. 305.2” del texto punitivo, y llega a tildar de “imposible” la suma de distintos conceptos tributarios y de diferentes ejercicios. En términos prácticamente similares se han pronunciado GALLEGO SOLER y DÍAZ MORGADO¹²⁷⁸ cuando concluyen que existe “un delito por cada tributo y período impositivo”. CUGAT MAURI y BAÑERES SANTOS¹²⁷⁹ resumen en tres los aspectos contrarios a su admisibilidad: i) la referencia del artículo 74.1 CP a los delitos patrimoniales –de los que se excluirían los delitos tratados–, ii) que el artículo 305. CP “obliga a separar los distintos periodos y conceptos” y iii) las “indeseables repercusiones” que se proyectan sobre la extinción de la responsabilidad penal, dado que “impediría que ninguna de las infracciones delictivas que formarían parte del delito continuado pudiera prescribir mientras respecto de la última de ellas no hubiera transcurrido el plazo legal”. En este sentido, entienden que no se puede aplicar la regla especial sobre inicio de la prescripción prevista para el delito continuado en el artículo 132.1 CP, por lo que cada delito prescribe por separado.

Sin embargo, el sector doctrinal que se ha calificado como minoritario, y al que nos adherimos de modo pleno, cuenta con importantes y autorizadas adhesiones. Además de la ya mencionada FARALDO CABANA, podemos traer a colación la certera exposición que efectúa FERRÉ OLIVÉ¹²⁸⁰, que parte de la distinción entre acumulación de cuantías y concurso de delitos. Tras descartar que quepa el delito continuado “sobre la base de sumar infracciones que no alcancen individualizadamente la cuantía consignada”, lo que daría lugar a una “infracción delictiva irreal” –el denominado “salto de tipo” que sí se admite expresamente en la normativa reguladora del delito de contrabando–, razona que el artículo 305.2 CP no obstaculiza el delito continuado, que no es más que “una regla penológica”. Explica que se cumple el requisito de la homogeneidad objetiva –que precisa de una “pluralidad de acciones u omisiones homogéneas”– incluso aunque se trate de distintas defraudaciones tributarias. En lo tocante a la homogeneidad subjetiva, que precisa de un “dolo global”, apunta que algunos autores ven difícil la existencia de dicho plan preconcebido; frente a ello responde que es una situación fáctica que habrá de demostrarse en sede judicial, lo mismo que el “dolo de continuidad”. A ello añade que no todo son aspectos positivos para el presunto defraudador, ya que el inicio de la prescripción se retrasa hasta la consumación de la última defraudación y ha de tomarse en consideración para su cómputo el total a imponer, por lo que se situaría en 10 años según las reglas del artículo 131.1 CP.

En parecidos términos CHOCLÁN MONTALVO¹²⁸¹ indica que no existe base dogmática alguna que apoye su exclusión. De modo certero advierte que el artículo 305.2 CP solo incide en la determinación de la cuota “y con ello en la unidad típica de acción”, pero no dice nada sobre la unificación jurídica de una pluralidad de acciones típicas como un solo hecho. Además, la naturaleza del delito fiscal no es un límite para la apreciación de la continuidad delictiva, que solo se excluye “cuando se trata de ataques a bienes personales”. Reconoce que su admisión produce “ciertas disfunciones político-

¹²⁷⁷ AYALA GÓMEZ, I., *op. cit.*, p. 150.

¹²⁷⁸ GALLEGO SOLER, J.I./DÍAZ MORGADO, C., *op. cit.*, p. 446.

¹²⁷⁹ CUGAT MAURI, M./ BAÑERES SANTOS, F., *op. cit.*, pp. 813, 820 y 821.

¹²⁸⁰ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *cit.*, pp. 531-536.

¹²⁸¹ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, *cit.*, pp. 224-231.

criminales”, que son las que “han animado a la jurisprudencia a llevar a cabo derogaciones particulares del art. 74 CP”. Cada hecho singular ha de constituir una infracción de la norma penal, por lo que no se pueden aglutinar hechos atípicos para alcanzar el umbral mínimo y formar esta unidad jurídica, si bien, ello se deriva del propio tenor del artículo 74 CP, que requiere que cada acto sea delictivo. Admite que el único límite a la aplicación del delito continuado es cronológico, “que impediría valorar unitariamente una pluralidad de hechos que distan entre sí mucho tiempo”, puesto que tal distanciamiento “hace imposible apreciar un dolo de continuidad”. En segundo término, otro límite viene representado por el elemento subjetivo, debiendo verificarse en cada caso concreto si concurre –tanto el plan preconcebido como el aprovechamiento de la idéntica ocasión–. Por todo ello concluye que “no hay razón para que la pluralidad de hechos independientes (las distintas defraudaciones fiscales) que integran una serie continuada no sea tratada como caso de unidad de acción de la misma forma que el concurso ideal”. Se trata, por ende, de una consecuencia penológica prevista en la ley, de alcance general, y ha de ser el legislador quien limite su ámbito de aplicación.

DE LA MATA BARRANCO¹²⁸² sostiene que “básicamente, la única explicación que se da” para rechazar la admisibilidad de la continuidad delictiva es la existencia de una norma específica de determinación de cuantías en el artículo 305.2.a), pero puntualiza que “ésta afecta sólo a un año natural y a un tributo”, por lo que, de modo perspicaz se cuestiona que, si se da un plan preconcebido, “no se acierta a entender por qué no ha de caber el delito continuado en el resto de supuestos, conforme prevé el art. 74 CP”. También DEL MORAL GARCÍA¹²⁸³ se ha mostrado partidario de su posibilidad, al afirmar que “no existen razones convincentes para impedir el delito continuado”. Admite su integración, siempre que cumplan los requisitos del artículo 74.1 CP, y se trate de defraudaciones delictivas “incluso aunque se refieran a impuestos diversos”, para lo que enuncia dos ejemplos: en primer lugar, el del sujeto que “con un propósito defraudatorio unitario distribuye entre los diferentes tributos que le afectan o entre diversas sociedades de las que es titular casi único el total a defraudar”. En segundo término menciona aquellos casos “en que la mecánica defraudatoria es unívoca: la defraudación de un tributo resulta inseparable de la defraudación de la de otro”, y expresa de modo gráfico que “es el caso contemplado en la STS 665/2016, de 20 de julio: IVA e IS: se condena por concurso ideal en un curioso y forzado maridaje”, si bien, reconoce que la jurisprudencia de la Sala a la que pertenece rechaza “hoy por hoy” de plano esta posibilidad.

Las atinadas afirmaciones de DEL MORAL GARCÍA son seguidas por LAUNA ORIOL y MORUELO GÓMEZ¹²⁸⁴ quienes, tras apostillar que su admisión constituiría “uno de los hitos cuyas consecuencias tendrían mayor alcance por la trascendencia económica del fraude fiscal”, al retrasar el inicio de la prescripción, se muestran partidarias de su aplicación, siempre y cuando se cumplan todos sus requisitos, sin que la dicción del artículo 305.2 CP sea un obstáculo, ya que no se vulneran ni la estanqueidad de los tributos ni de los períodos impositivos. Además, agregan que se trata de un delito “no propiamente patrimonial, sino pluriofensivo”, de donde extraen que otro delito pluriofensivo, como la malversación de caudales públicos, en su vertiente patrimonial, sí ha sido subsumido en el delito continuado, lo que refuerza su entendimiento. GARCÍA NOVOA¹²⁸⁵ también se adscribe a este grupo de autores y defiende que el delito continuado no se aplica solo a los delitos patrimoniales, pese a que la graduación

¹²⁸² DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal”, *cit.*, p. 38.

¹²⁸³ DEL MORAL GARCÍA, A., “Reciente doctrina”, *cit.*, pp. 3 y 4.

¹²⁸⁴ LAUNA ORIOL, C./MORUELO GÓMEZ, C., *op. cit.*, pp. 1567, 1568, 1572-1574.

¹²⁸⁵ GARCÍA NOVOA, C., *op. cit.*, pp. 73 y 74.

contenida en el artículo 74.2 CP sí esté reservada a ellos y, en segundo lugar, que la consideración de la cuantía como elemento del tipo no impide aplicar esta figura, puesto que “no se trata de que varios delitos se conviertan en uno solo”, razón por la cual el órgano judicial ha de “identificar una por una las infracciones penales cometidas”, por lo que se valora en cada caso si se sobrepasa el umbral mínimo fijado en el tipo. Recientemente FITOR MIRÓ¹²⁸⁶, sin tomar partido de modo expreso, indica que la apreciación de esta figura “en general, es ventajosa para el culpable”, atendiendo al marco penológico que sería de aplicación, por lo que se impondría, “aunque no siempre lo haga”, una pena inferior que en el concurso real de delitos.

Por todo lo expuesto consideramos que debe variar la doctrina jurisprudencial de la Sala 2ª y que se debe reconducir el entendimiento del principio de estanqueidad impositiva a la concreta determinación de la cuota defraudada, dentro de los concretos tributo y período de que se trate, pero que no debe extenderse más allá de tales límites, ni convertirse en una regla especial de aplicación de la pena que desplace la norma general contenida en el artículo 74 CP. Asimismo, para la estimación del delito continuado es necesaria la concurrencia de todos sus requisitos, por lo que habrá que atender al caso concreto, en especial, a los elementos cronológico y subjetivo anteriormente citados, sin que sea factible una comprensión conducente a su aplicación automática: desde aquí, por tanto, se invita a la reflexión sobre su procedencia y posibilidad de aplicación, y se valora de modo positivo la existencia de votos particulares, como el comentado a propósito del caso *Messi*, en los que se defiende su viabilidad en el delito de defraudación tributaria.

5.3.- Relaciones entre el procedimiento tributario y el proceso penal

La LO 7/2012 modificó el artículo 305 CP y, a los efectos que ahora nos interesan, dio un nuevo contenido al apartado 5 e introdujo el apartado 7 –trasladando a él parte del anterior apartado 5–. FERRÉ OLIVÉ¹²⁸⁷ se ha mostrado muy crítico con su incorporación, señalando que se trata de normas administrativas o procesales, “impropias de una Ley Orgánica de perfil penal”, que “deberían trasladarse a los cuerpos legislativos que más se ajusten a su naturaleza, evitando duplicidades, en ocasiones contradicciones normativas y en general la incertidumbre de los contribuyentes y no contribuyentes”. Tras esta objeción inicial podemos atender al contenido del artículo 305.5¹²⁸⁸ CP.

En el comentario del proyecto de reforma del año 2012, MANJÓN-CABEZA OLMEDA¹²⁸⁹ apuntaba que merecía una “especial mención” esta nueva regulación.

¹²⁸⁶ FITOR MIRÓ, J.C., *op. cit.*, pp. 29 y 30.

¹²⁸⁷ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., p. 55.

¹²⁸⁸ Artículo 305.5 CP: “5. Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal. La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación”.

¹²⁸⁹ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Delitos contra la Hacienda pública y la seguridad social: arts. 305, apartados 1, 4 y 5”, en ÁLVAREZ GARCÍA, F.J. (dir.), DOPICO GÓMEZ-ALLER, J. (coord.), *Estudio Crítico Sobre el Anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 840-842.

Puntualizaba que en lo tocante a la liquidación vinculada al posible delito se seguiría “*la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria*”, y que tal inciso entrecomillado semejaba aludir a una regulación que no existía, ni estaba anunciada, y que permitiría conciliar ambas esferas. En todo caso, en ausencia de dicha regulación, reputaba “dudoso” el precepto en ese particular. También llamaba la atención sobre la bipartición en cuotas “criminal” y “no criminal”. En cuanto a la no paralización de las actuaciones de liquidación y recaudación –salvo prestación de garantía–, anotaba que era una “reforma de gran calado”, con dudas en cuanto a su “viabilidad”, que implicaba finalizar con la prejudicialidad penal, “quedando solo una vinculación “final” a lo que se decida en el proceso penal”. En segundo lugar, advertía que la liquidación realizada por la Administración no vinculaba al juez penal, pero que una discrepancia en la determinación de la deuda resultaba inadmisibles, lo que “se opone frontalmente a la idea de que un mismo hecho no puede tener dos respuestas distintas por parte de dos órganos del Estado”. Traía a colación la modificación del artículo 180.2 LGT por el Real Decreto-Ley 12/2012, en cuya virtud la Administración no había de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal si apreciaba que se había producido la regularización. De esta manera, se reforzaban las tesis que sostienen que “la cuota tributaria relevante para el delito fiscal debe establecerse por la Agencia Tributaria y no por el juez penal, admitiéndose el paralelismo procedimental y, en última instancia, las ‘dos verdades’”.

También al hilo del Proyecto de reforma del año 2012, DOPICO GÓMEZ-ALLER¹²⁹⁰ señalaba, de modo esquemático, que la cuestión que nos ocupa constituía un “problemático conjunto de previsiones”, y que se trataba de una “regulación que por su precariedad ha merecido duras críticas del Informe del Consejo General del Poder Judicial, que tacha la propuesta de ‘legalmente inviable’”. Por su parte, tras la modificación del texto punitivo, podemos atender a lo expuesto por BOIX REIG¹²⁹¹, que se muestra especialmente crítico con el apartado analizado cuando alude a la “mala técnica legislativa”, así como a las “nuevas previsiones normativas disfuncionales”; apunta que se pone de relieve la desconfianza en la jurisdicción penal y una “frontal quiebra del principio non bis in idem en su vertiente procesal”. En términos sarcásticos hace mención a la “milagrosa división de la cuota tributaria en dos”, que resulta “inasumible para los penalistas que tienen que dividir el injusto y que deben fraccionar el dolo”. Cuestiona que no se explicita nada sobre el procedimiento a seguir para liquidar la “cuota mala” ni, por ende, sobre la posibilidad de recurso por el ciudadano. A su entender, el procedimiento penal que continúe su curso se encontrará condicionado, “quírase o no, por la liquidación y cobro de la supuesta cuota defraudada por la Agencia Tributaria”. Advierte que algunas “voces recaudatorias” son contrarias a la posibilidad de recurso, y que ello puede dar pie a resoluciones contrarias en ambas jurisdicciones. En términos muy duros destaca que “esto no parece de recibo, en términos jurídicos” y que “en el fondo se da una primacía real a la administración”. Sobre los “remedios” que contiene el precepto y, significadamente, la posibilidad de suspensión, detalla en términos gruesos que nos hallamos ante “paños calientes de complicada viabilidad procesal que pretenden encubrir la realidad”, que cifra en la quiebra “de la propia función del proceso penal en un Estado de Derecho”.

Con mayor concisión, pero manteniendo el tono disidente, DE LA MATA BARRANCO¹²⁹² describe la posibilidad de ejecución independiente de las cuantías ligadas al delito tributario y aquéllas que no lo están, pudiendo procederse en ambos casos

¹²⁹⁰ DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., “La reforma”, *cit.*, p. 13.

¹²⁹¹ BOIX REIG, F.J., “Reflexiones sobre”, *cit.*, pp. 371 y 372.

¹²⁹² DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal”, *cit.*, p. 35.

a la acción de cobro, sin que la existencia del proceso penal la detenga. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de suspensión y de que “el cobro se ajuste a lo que se haya decidido en el proceso penal”, lo que le lleva a concluir que se da “una injustificada especie de *solve et repete* trasladada al ámbito penal en favor de la Administración”, y vaticina que provocará “no pocos problemas” cuando se den sentencias absolutorias o cuando exista una discrepancia entre las cuantías determinadas. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹²⁹³ lo tacha de “criticable” puesto que niega la prevalencia de la jurisdicción penal sobre la Administración, lo que vulnera el principio *non bis in idem* y posibilita “el absurdo jurídico de pronunciamientos contradictorios sobre unos mismos hechos”. Para ALONSO GALLO¹²⁹⁴ puede provocar una “incorrecta fragmentación de la deuda tributaria” y destaca que, en todo caso, la liquidación y cobro “de la cuota dolosa” que pueda efectuar la Administración mediante esta habilitación legal tienen “carácter provisional”. Profundiza en la materia FERRÉ OLIVÉ¹²⁹⁵, cuya opinión secundamos – una vez más –, cuando escribe que si la Administración aprecia indicios parciales de delito, ello da lugar a una “compleja situación”; si bien, antes de la reforma, se producían distorsiones en cuanto a la liquidación y cobro, “quedaban paralizados *sine die* a expensas del resultado del proceso penal”, tras la LO 7/2012, desarrollada por la Ley 34/2015¹²⁹⁶ de 21 de septiembre –que ha retocado la LGT–, “todos los aspectos sancionatorios se remiten al orden jurisdiccional, y la faz liquidatoria culmina en un proceso paralelo al judicial, que en ningún caso tiene naturaleza sancionatoria”. La división procedimental entre los conceptos y cuantías tributarios no vinculados al delito, y aquéllos que sí lo están, aunque pueda parecer sencilla, “tiende a ser la fuente de grandes problemas interpretativos”. En primer término, es el propio funcionario de la Administración Tributaria quien ha de diferenciar los conceptos que tienen relevancia penal y los que no.

A su vez, frente a la liquidación administrativa de los conceptos vinculados al delito, no cabe recurso administrativo –ex artículo 254 LGT–, con lo que se pretende evitar la doble actuación jurisdiccional –entre los órdenes contencioso-administrativo y penal–. No obstante, de modo lúcido detalla FERRÉ OLIVÉ que esta solución es diferente de la prevista en la legislación especial de contrabando, que sí prevé tal recurso, por lo que se produce “un tratamiento desigual e inexplicable” entre los ámbitos tributario y aduanero, generando indefensión en el contribuyente. En términos contundentes lo califica como un “*parche procesal* guiado por el más puro pragmatismo, carente de todo aval científico y lesivo del derecho a una *tutela judicial efectiva* y del sometimiento de la actividad de la Administración a la revisión jurisdiccional básico en todo Estado de Derecho”, y que vulnera el derecho al juez natural en el orden contencioso-administrativo, al privar del derecho al recurso en cuanto a dicha liquidación. Abunda FERRÉ OLIVÉ en la materia y advierte que el párrafo 3º del precepto analizado limita las facultades del órgano judicial penal, puesto que se concibe la suspensión de las actuaciones de ejecución de un modo excepcional, lo que “viola la *tutela judicial efectiva*”, ya que solo cabe atender a la causación de graves irreparables o de muy difícil reparación, “conceptos que no son propios del orden penal”, sin que se tengan en cuenta otros requisitos de adopción de las medidas cautelares, singularmente, la apariencia de buen derecho –*fumus boni iuris*–, lo que persigue “obstaculizar cualquier intento que provenga del orden jurisdiccional para paralizar la liquidación y cobro de la deuda tributaria por parte de la Administración”.

¹²⁹³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., pp. 714 y 715.

¹²⁹⁴ ALONSO GALLO, J., op. cit., pp. 25, 26 y 28.

¹²⁹⁵ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 154-159 y 166. (Cursivas en el original).

¹²⁹⁶ Reforma que añadió a la LGT el Título VI, intitulado “*Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública*”, comprensivo de los artículos 250-259, a los que se efectúa una expresa remisión.

De distinta opinión es MUÑOZ CUESTA¹²⁹⁷, quien defiende que la no interrupción del procedimiento de liquidación cuando la Administración aprecia la existencia de indicios de delito fiscal, pero continúa con aquella de modo separado, discriminando entre los conceptos vinculados al posible delito y los que no, “consigue el objetivo recaudatorio que tiene asignada la Administración y no se crea una situación de paralización de las actuaciones administrativas que van en beneficio del contribuyente infractor”. No obstante, indica que resulta “de mayor calado” la no interrupción de la acción liquidatoria o de cobro cuando se ha iniciado el proceso penal, que se justifica, según la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, en la eliminación de la “situación de privilegio en que se hallaba el presunto delincuente”, colocándolo en la misma posición en que se encuentra cualquier obligado tributario, ya que antes disponía de una serie de prerrogativas, con “la paralización de la acción de cobro” y consiguiente facultad de disposición sobre su patrimonio. Agrega que el ordenamiento comunitario “exigía esa acción de liquidación aun cuando el proceso penal se hallase incoado”, cuya finalidad era evitar la paralización de “la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyen recursos de propios de la Unión Europea, acompañándose así la legislación nacional a la comunitaria”.

En línea con tales postulados CALVO VÉRGEZ¹²⁹⁸ escribe que con la normativa anterior se daba un “diferente e injustificable trato” al sujeto sometido al procedimiento penal frente al que se daba al obligado tributario que afrontaba la regularización de su situación en sede administrativa, citando como ejemplo “el diferente juego de la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos”, ya que la ejecutividad del acto administrativo de liquidación sería plena, salvo recurso y previa petición de suspensión, mientras que la simple aplicación del artículo 180.1¹²⁹⁹ LGT suponía “la paralización de las actuaciones administrativas, sin otras consecuencias tributarias a corto plazo”. Añade que los conceptos tributarios que no se vean afectados por el presunto delito y que hayan podido ser liquidados separadamente no se verán afectados por la prejudicialidad penal. Reconoce CALVO VÉRGEZ la existencia de una “especie de condición resolutoria” en este apartado, en cuya virtud “lo actuado por la Administración en relación con las liquidaciones vinculadas al presunto delito fiscal queda sometido a aquello que pueda decidirse en el proceso penal”. Asimismo, incide en que la Administración conserva su autotutela ejecutiva “al objeto de poder acometer las actuaciones necesarias para el cobro de la deuda tributaria”, lo que contribuye a un “mayor resarcimiento del perjuicio que se ocasiona al bien jurídico protegido”. En su valoración global considera que la reforma “parece respetar” los derechos a la tutela judicial efectiva y a la presunción de inocencia, así como el principio *non bis in idem*, si bien, matiza que ello se vincula a “la desaparición del mecanismo de la excusa absolutoria y su sustitución por la inclusión de la regularización en el tipo”, y que se elimina el concepto de responsabilidad civil ya que lo que se cobraría, en sentido estricto, es una deuda tributaria.

En cuanto a la segunda de las cuestiones apuntadas al inicio del subapartado, la incorporación del apartado 7 en el artículo 305 por la LO 7/2012, hemos de estar a su

¹²⁹⁷ MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reforma”, *cit.*, pp. 3 y 4.

¹²⁹⁸ CALVO VÉRGEZ, J., *op. cit.*, pp. 8-12.

¹²⁹⁹ El artículo 180.1 LGT establecía, con anterioridad a su reforma: “1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal”.

dicción¹³⁰⁰. Sobre dicho particular, SERRANO GÓMEZ y SERRANO MAÍLLO¹³⁰¹ resumen que, en los supuestos de condena por delito fiscal, es el órgano judicial quien decide sobre la ejecución de la pena de multa y de la responsabilidad civil, sin perjuicio de que, para tal fin, recaben el auxilio de la Administración Tributaria. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹³⁰², tras observar que su contenido se ubicaba en el artículo 305.5 CP tras la LO 5/2010, aprecia que este nuevo apartado “confirma la finalidad primordial de la reforma en esta familia delictiva: contribuir a la recaudación de impuestos a toda costa, poniendo el Código penal al servicio de la Administración tributaria, cuyo sistema de gestión es más efectivo y ágil”. Siguiendo a CORTÉS BECHIARELLI califica como “superflua” la referencia al importe de la deuda tributaria que la Administración no haya podido liquidar, que ya se contiene en la disposición adicional décima¹³⁰³ de la LGT.

Por su parte, LAUNA ORIOL y MORUELO GÓMEZ¹³⁰⁴ especifican que la exacción de la responsabilidad civil y la multa, firme la sentencia, se encomienda a la Administración Tributaria, que ha de informar al órgano sentenciador penal de los incidentes que se puedan plantear. Dicha exacción comprende, como se ha dicho, dos conceptos distintos: la responsabilidad civil y la multa. En cuanto a la primera, estas autoras indican que se identifica con “la deuda que no ha sido objeto de liquidación”, por lo que la Ley 34/2015 ha restringido su ámbito de aplicación, que se ciñe “básicamente al importe de la cuota e intereses de demora exigibles en los casos en que no se practique LVD (liquidación vinculada al delito)”. Por su parte, la exacción de la multa corresponde en todo caso a la Administración, “con independencia de que haya existido, o no, LVD”. Nuevamente crítico FERRÉ OLIVÉ¹³⁰⁵ expone que, en la fase postjurisdiccional del delito fiscal, si recae sentencia condenatoria, no resultan de aplicación las anteriores reglas que conducían a una “mutación del título” y que llevaba a las responsabilidades civiles. Ahora únicamente cabe acudir a semejante expediente en el caso que nos ocupa, cuando la Administración no puede liquidar por prescripción, pero subsista la responsabilidad penal –el ya aludido caso del quinto año–, o por cualquier otra causa legal, según reza el apartado analizado. En tal supuesto la ejecución se realiza por la Administración mediante el procedimiento de apremio, dándose el “privilegio de la autoejecución de sus créditos al que se suma la ejecución de las multas judicialmente impuestas, solución «carente de fundamento dogmático y político-criminal»”.

5.4.- El delito de defraudación tributaria contra la Hacienda de la UE

Como hemos apuntado en la introducción de este subepígrafe, únicamente se desea exponer de modo completo el artículo 305, pero en modo alguno se efectuará un desarrollo exhaustivo de este delito, por ser una figura distinta –aunque relacionada– al

¹³⁰⁰ Artículo 305.7 CP: “7. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley”.

¹³⁰¹ SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., *cit.*, p. 563.

¹³⁰² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, pp. 713 y 714.

¹³⁰³ Apartado 1º de la disposición adicional décima LGT: “1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio”.

¹³⁰⁴ LAUNA ORIOL, C./MORUELO GÓMEZ, C., *op. cit.*, pp. 1681 y 1682.

¹³⁰⁵ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *cit.*, pp. 166 y 167.

tipo de defraudación tributaria. Por tal motivo, y sin ánimo de agotar la materia, solo llevaremos a cabo un esbozo de las principales particularidades que presenta, dado que un análisis en profundidad desbordaría con mucho la finalidad perseguida. Dicho lo cual, hemos de advertir que se ubica sistemáticamente en el artículo 305.3¹³⁰⁶ CP, que ha sido modificado por la LO 1/2019¹³⁰⁷, de 20 de febrero. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹³⁰⁸ explica que cuando el CP de 1995 incorporó este tipo, con base en el citado convenio de 1995, el legislador siguió la técnica de la “asimilación”, por lo que simplemente “efectuó una simple mención añadida a la Hacienda europea, limitándose a ampliar la punibilidad de las conductas descritas en el apdo. 1 del art. 305” en los supuestos en que se tratase de tributos comunitarios. Tras advertir el olvido de la LO 5/2010, que siguió aludiendo a la “Comunidad Europea”, puntualiza las innovaciones que introdujo la LO 7/2012, en esencia, se corrigió dicha imprecisión en cuanto a que los ingresos serían de la UE, se fijó el marco temporal en un año natural y se incluyó la posibilidad de perseguir el delito de modo inmediato –sin aguardar a la finalización del año–, cuando se superase el umbral típico, en los casos en que se tratase de actividades de personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva. Asimismo se trasladó a este precepto la antigua falta consagrada en el artículo 627 CP. Por último, se elevaron los umbrales típicos, fijándose el del tipo básico en 100000 euros y el de la modalidad atenuada en 10000 euros.

Sobre la reforma del año 2019, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ objeta que la modificación en la descripción de la acción típica, con la introducción de la fórmula “*eludir el pago de cualquier cantidad que deba ingresar o disfrutar de manera indebida de un beneficio obtenido legalmente*”, resulta “superflua”, puesto que ya estaba incluida en el artículo 305.1 CP. De modo certero anuncia que el legislador del año 2019 “nos enfrenta a la ardua cuestión de dilucidar cómo es posible que un beneficio obtenido 'legalmente' se pueda disfrutar de manera 'indebida’”. En último lugar, anota dos aspectos: la viabilidad de aplicar la regularización tributaria del apartado 4, que hasta el año 2012 se discutía en la doctrina –puesto que antes rezaba “*en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo*”– y, en segundo término y en materia de penas, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas se limita a las nacionales, sin que alcance a las comunitarias, “cuyos requisitos de concesión son de

¹³⁰⁶ Artículo 305.3 CP: “3. *Las mismas penas se impondrán a quien cometa las conductas descritas en el apartado 1 y a quien eluda el pago de cualquier cantidad que deba ingresar o disfrute de manera indebida de un beneficio obtenido legalmente, cuando los hechos se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cien mil euros en el plazo de un 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 este apartado.*

Si la cuantía defraudada no superase los cien mil euros pero excediere de diez mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triple de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de seis meses a dos años”.

¹³⁰⁷ En el número IV del Preámbulo de la LO 1/2019 se nos dice que “(l)a Directiva (UE) 2017/1371 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2017, sobre la lucha contra el fraude que afecta a los intereses financieros de la Unión a través del Derecho penal, supone la regulación armonizada de estos fraudes, así como la penalización de otras conductas íntimamente vinculadas con los mismos: el blanqueo de capitales, el cohecho y la malversación. La primera regulación de esta materia se produjo en nuestro ordenamiento al amparo del Convenio relativo a la protección de intereses financieros de las Comunidades Europeas, firmado el 26 de julio de 1995, y tuvo su reflejo en el texto original del Código Penal vigente. Dicho convenio y sus protocolos adicionales se sustituyen por la meritada directiva. Una de las primeras novedades que aporta la directiva es el aumento de la cuota defraudada para establecer la infracción penal contra la Hacienda de la Unión Europea, a cuyo efecto se han adaptado los correspondientes artículos [...]”.

¹³⁰⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., pp. 710-712.

exclusiva competencia del Derecho comunitario”. Sin embargo, BUSTOS RUBIO¹³⁰⁹, tras observar que son extrapolables las consideraciones realizadas a propósito del artículo 305.1 CP, salvo en cuanto al titular del bien jurídico –que se concreta en la Hacienda Pública de la UE–, matiza que, aunque semeja que se solapen las conductas, con la reformulación del precepto aparecen dos conductas nuevas: la elusión del pago de cualquier cantidad que deba ingresarse, con lo que no se limita a tributos, cantidades retenidas o ingresos a cuenta y, en segundo lugar, el hecho de disfrutar indebidamente de un beneficio obtenido legalmente, lo que implica que no se trata solo de un beneficio fiscal. Compartimos esta interpretación, tomando como referente el principio de vigencia y la consiguiente necesidad de dotar de contenido a todos los términos de los tipos penales, máxime cuando se trata de una incorporación *ex novo* en el precepto, lo que nos lleva a estimar que incorpora un plus y que no es un mero alegato retórico, vacío de contenido, que se solapa con las acciones del artículo 305.1 CP; no obstante, debemos advertir de la falta de concreción, tanto en la directiva transpuesta como en la LO 1/2019, en cuanto a qué ingresos pueden ser, por lo que resulta difícil precisar el objeto sobre el que recaen tales conductas que afectan a los intereses financieros de la UE, lo que atenta contra el principio de legalidad en su vertiente de taxatividad de los tipos.

Agrega BUSTOS RUBIO que ahora la cuantía de la “condición objetiva de punibilidad” se fija en 100000 euros con la finalidad de “homogeneizar criterios”. Tras constatar que no existen demasiados tributos directamente exigibles por la UE, “y, aunque efectivamente cabe la posibilidad de que a futuro la Unión Europea acabe estableciendo tributos propios de llegar a implantarse el conocido como «quinto recurso»”, la inexistencia –o existencia limitada– a día de hoy de un “espacio tributario propio” de la UE podría explicar la reforma, ya que “amplía el ámbito de lo punible a otras materias que no son propiamente «tributos», y que sin embargo afectan a los intereses financieros de la Unión”.

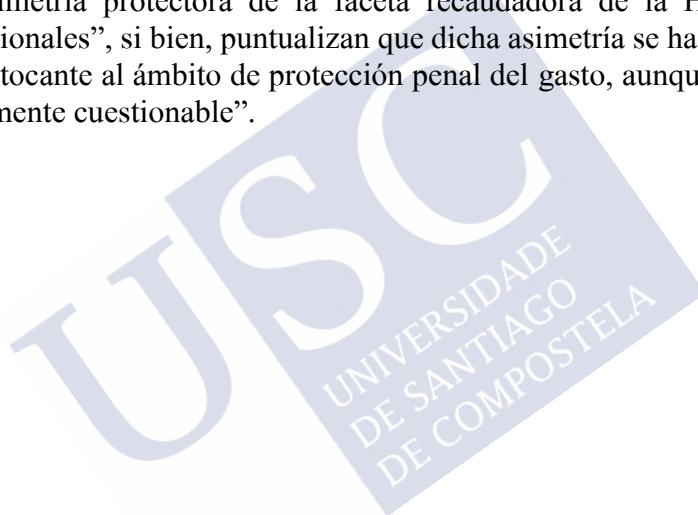
A juicio de FERRÉ OLIVÉ¹³¹⁰ nos hallamos ante un tema “trascendente y polémico”, en el que se ven implicadas distintas ramas del ordenamiento jurídico, en concreto, la penal, la procesal penal, la contenciosa, financiera y la comunitaria, a lo que se debe sumar la conjunción de los criterios de política criminal nacionales y de la UE. Este delito consiste en “defraudar *tributos europeos*”, por lo que las variaciones son mínimas en cuanto al tipo básico del artículo 305.1 CP –concretadas en el titular del bien jurídico y en el monto de las cuantías defraudadas–, resultando “comunes” los demás elementos. Constata la dificultad de encontrar “una consecuencia práctica” para dicho precepto, porque las contribuciones más relevantes que efectúan los Estados a la UE “se gestionan directamente por cada Estado”, sin que intervengan en esta gestión las autoridades europeas, y pone como ejemplo el IVA. Sin embargo, algunos tributos, como los aranceles aduaneros, sí han sido “trasladados a Europa”, si bien, se contienen en la legislación especial sobre contrabando. Por ello, a la hora de concretar el “espacio de punición” que tendría encaje en este delito, menciona como “tributos específicamente europeos” determinados “gravámenes sobre el tráfico interno”, entre los que cita los relativos a los lácteos y al azúcar, si bien advierte que la UE “puede en el futuro establecer tributos cuando se implante el conocido como 'quinto recurso'”. En todo caso, describe que se trata de “una ley penal en blanco que exige la determinación plena de la normativa fiscal aplicable al supuesto concreto”. En esta línea podemos mencionar a GONZÁLEZ

¹³⁰⁹ BUSTOS RUBIO, M., “La enésima reforma”, *cit.*, pp. 4 y 5.

¹³¹⁰ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, *cit.*, pp. 761-763.

MOTA¹³¹¹, quien entiende que “el delito fiscal europeo”, regulado en el apartado que analizamos, “parece actuar como cláusula de cierre para la protección de los intereses financieros comunitarios”.

Para finalizar, podemos traer a colación lo expuesto por GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO¹³¹², quienes razonan que este apartado protege la faceta de recaudación de la Hacienda Europea, en la que se produce “una intensificación de la intervención penal en esta materia”, ya que se opera la respuesta penal cuando la defraudación supera los 10000 euros –si bien, en su tipo privilegiado–, mientras que, en el caso de los tributos nacionales, el umbral es mucho mayor –perjuicio superior a 120000 euros–. Anotan una segunda particularidad de la protección de los intereses financieros europeos frente a los españoles, que les lleva a afirmar que la tutela que se brinda a los primeros es “más severa o estricta”, porque, en su decir, no cabe la regularización del artículo 301.4 CP en tales supuestos. Hemos de matizar que discrepamos de esta interpretación, a la luz de la modificación del tenor literal de dicho apartado, por lo que sí es dable su aplicación en este caso, ya que no se limita al artículo 305.1 CP. Tras este inciso, retomamos la explicación de ambos autores, quienes concluyen que se da una “cuestionable asimetría protectora de la faceta recaudadora de la Hacienda pública europea y las nacionales”, si bien, puntualizan que dicha asimetría se ha eliminado por la LO 1/2019 en lo tocante al ámbito de protección penal del gasto, aunque se ha realizado “de forma ciertamente cuestionable”.



¹³¹¹ GONZÁLEZ MOTA, V., “Capítulo 31. Fraude de subvenciones”, en CAMACHO VIZCAÍNO, A., *op. cit.*, p. 1728.

¹³¹² GALÁN MUÑOZ, A./CASTAÑO NÚÑEZ, E., *op. cit.*, pp. 257-259.

CAPÍTULO TERCERO: PUNTOS DE ENCUENTRO ENTRE EL BLANQUEO DE DINERO Y EL DELITO FISCAL

1.- Punto de partida

Después de realizar una exposición individualizada de cada uno de los delitos en liza, en este punto debemos sintetizar sus elementos esenciales y realizar un análisis de qué sucede en aquellos supuestos en los que, *a priori*, sería dable la subsunción de la conducta en cuestión en ambos tipos penales. De este modo, partimos de la existencia de una serie de zonas de solapamiento o confluencia entre ambos delitos. Esta colisión se justifica, en primer término, por la amplitud con que es concebido el blanqueo de dinero, tanto en la normativa internacional como, en consecuencia, en las legislaciones nacionales que han seguido sus mandatos. Ya hemos comprobado que el fenómeno expansivo del lavado resulta censurable y, lamentablemente, imparable. Como corolario, la concepción omnicomprensiva de los bienes que proceden de una actividad delictiva lleva, de modo irremisible, a cuestionar qué ocurre con la cuota tributaria defraudada mediante el delito fiscal, si puede ser reputada como un bien susceptible de blanqueo y, por lo tanto, si cabe derivar la existencia de un concurso de delitos o, antes al contrario, nos hallamos ante un concurso aparente de normas. A ello se anuda el incremento de las conductas típicas de legitimación de fondos, especialmente, la modalidad de posesión de tales bienes. Sin embargo, la materia relativa al delito fiscal como antecedente del delito de blanqueo, con ser la más relevante de las relaciones entre ambos delitos, no es la única, puesto que, en último lugar, también prestaremos una especial atención a aquellos casos en los que el blanqueo se produce primero y, como consecuencia, puede surgir un ulterior delito contra la Hacienda Pública: nos referimos, en concreto, a los casos de tributación de las ganancias ilícitas.

1.1.- Regulación nacional y comunitaria

El código punitivo patrio guarda silencio sobre la materia, pese a la existencia de relevantes disquisiciones doctrinales al respecto, y pese a que en otros países de nuestro entorno sí se contenga una alusión expresa, como veremos más adelante. Por ello hemos de acudir a la normativa extrapenal, con la finalidad de indicar algún precedente que arroje luz o sirva para guiar la interpretación al respecto. En esencia, nos referimos a la Ley 10/2010, cuyo artículo 1 contiene el objeto, las definiciones y su ámbito de aplicación. En nuestro estudio, hemos de estar al relevante artículo 1.2¹³¹³. Como sabemos, esta ley es de naturaleza administrativa. Con anterioridad, existían dos normas de prevención en la materia, a saber, la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, y la Ley 12/2003, de 21 de mayo, de prevención y bloqueo de la financiación del terrorismo. La Ley 10/2010, como reza en su Preámbulo, procedió a “regular de forma unitaria en la presente Ley los aspectos preventivos tanto del blanqueo de capitales como de la financiación del terrorismo”. Por lo que aquí respecta, la meritada norma del año 2010 introdujo como

¹³¹³ Artículo 1.2 de la Ley 10/2010: “A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”.

novedad la alusión al objeto del blanqueo y, en consecuencia, la mención expresa a la cuota tributaria.

Como señala REBOLLO VARGAS¹³¹⁴, la Ley 10/2010 reproduce literalmente el contenido del artículo 3.3 de la Directiva 2005/60¹³¹⁵ –Tercera Directiva– en cuanto al objeto sobre el que recae el blanqueo, al que añade la fórmula “*la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública*”. De modo escueto, indica dicho autor que esta incorporación, relativa a que pueda constituir un elemento idóneo “para integrar la correspondiente infracción administrativa de la citada disposición, no supone que ese mismo criterio sea reproducible de forma automática en sede penal”, dado que se vulneraría el principio de reserva de ley orgánica, argumentando que “es inviable que una ley ordinaria amplíe o modifique el comportamiento penalmente típico”. De análoga opinión participa BACIGALUPO ZAPATER¹³¹⁶, cuya didáctica exposición asumimos y hacemos propia, cuando manifiesta que el legislador ha limitado los efectos de la Ley 10/2010 a la propia ley, por lo que se reduce al subsistema administrativo. Resume en dos las posturas sobre la relación entre esta ley y el orden penal: primero, entender que solo tiene efectos administrativos, aunque ello no resulte convincente, a la luz de la finalidad de “armonizar la definición del blanqueo” que contiene con la del sistema penal, tesis que descarta al considerarla carente de todo apoyo dogmático, como se desprende del propio artículo 1.2 Ley 10/2010, cuando prescribe “*a los efectos de esta ley*”, lo que contrapone al artículo 1.1 cuando enuncia el objeto de la ley –“*el establecimiento de obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo*”–, es decir, se trata de “*prevenir el blanqueo, no de reprimirlo penalmente*”, razón por la cual su sistema sancionador es solo administrativo. Por ello estima que el legislador dejó abierta la cuestión.

Una segunda posibilidad que ha mantenido la doctrina es, según BACIGALUPO ZAPATER, entender que nos hallamos ante una “interpretación auténtica”, de donde se derivaría que el blanqueo está configurado como un tipo penal en blanco. Objeta que este criterio resulta de “dudosa constitucionalidad”, puesto que no existe ninguna remisión en dicha figura a una norma extrapenal. Refuta ambas posibilidades ya que, en primer lugar, no se observa ninguna referencia del legislador a la interpretación de la ley penal, sino que las definiciones de la ley se limitan al ámbito regulado por ella; además matiza que “*la interpretación solo es auténtica cuando el legislador lo dice expresamente*”. En segundo lugar, descarta que el blanqueo sea una ley penal en blanco, puesto que no responde a su estructura. A pesar de ello, asume que “hasta la Ley 10/2010 no existía ninguna referencia legal positiva” que permitiese considerar la posibilidad de penar, de modo conjunto, el delito fiscal y el lavado de dinero. De modo hipotético afirma que, aunque se admitiese la relación concursal entre ambos tipos, “a partir de esa ley no sería posible todavía extraer la consecuencia de cuál es la naturaleza jurídica del concurso posible, ni tampoco cuál debe ser la consecuencia jurídica del concurso que resulte”. A idénticas conclusiones llega MALLADA FERNÁNDEZ¹³¹⁷, para quien la intención del

¹³¹⁴ REBOLLO VARGAS, R., “La deslegitimación de la prevención del blanqueo de capitales en España. Análisis crítico de algunos aspectos de la Ley 10/2010, de 28 de Abril, de prevención del blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 10, 2013, pp. 213 y 214.

¹³¹⁵ Artículo 3.3) Directiva 2005/60: “*A efectos de la presente Directiva, se entenderá por: [...] 3) «bienes»: todo tipo de activos, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos*”.

¹³¹⁶ BACIGALUPO ZAPATER, E., *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor, 2012, pp. 10-13. (Cursivas en el original).

¹³¹⁷ MALLADA FERNÁNDEZ, C., “El delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2012, pp. 1 y 2. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado el documento descargado en la

legislador solo ha sido “aclarar las posibles dudas que pudieran surgir en la doctrina y en la jurisprudencia a la hora de interpretar y aplicar estos preceptos”, pero ello no significa que mediante una norma administrativa se esté incorporando como delito antecedente del blanqueo el fraude tributario, ya que vulneraría principios esenciales del Derecho Penal; así las cosas, “si el legislador lo hubiera querido así, lo hubiese introducido con la modificación del Código Penal”. También para LUZÓN CAMPOS¹³¹⁸, la meritada introducción del apartado 1.2, al indicar que “a los efectos de esta ley [...]”, se interpreta como “la clara intención del legislador de que, únicamente, a los efectos de la Ley de Prevención del Blanqueo y de su regulación administrativa y, por tanto, no a los efectos del Código Penal, pueda considerarse que las cuotas defraudadas a la Hacienda Pública proceden de delitos”.

Para FERRÉ OLIVÉ¹³¹⁹ se trata de una norma administrativa, que transpuso la Tercera Directiva, cuyo campo de actuación está expresamente limitado, si bien asume que “existe una fuerte presión criminalizadora en esta materia”. A su vez, destacan las aportaciones de DEL ROSAL BLASCO¹³²⁰, que reconoce que las reformas operadas en el año 2010 –tanto la Ley 10/2010 como la LO 5/2010– supusieron un “reforzamiento de las posiciones favorables a considerar el delito fiscal como delito antecedente o subyacente del delito de blanqueo de capitales”, entre los que incluye al Consejo Fiscal y al CGPJ. Añade que ello se ve acompañado por “la corriente internacional”, en esencia, las Recomendaciones del GAFI, que tienden a “expandir los contornos del delito de blanqueo de capitales, delito cuya naturaleza ha quedado ya definitivamente desfigurada”. No obstante, llama la atención sobre el hecho de que se justifique dicha postura en el artículo 1.2 de la Ley 10/2010, dado que ha de restringirse su aplicación “a los solos efectos de la misma”, por lo que “es posible una interpretación autónoma del art. 301 CP que lo concilie con los principios penales y con el fin de protección de la norma”, aspectos que, según CHOCLÁN MONTALVO¹³²¹, “resultan incompatibles con la expansión pretendida por la Ley 10/2010”. De igual modo, MARTELL PÉREZ-ALCALDE¹³²² rechaza su traslado automático al texto punitivo, dado que “en modo alguno es aceptable la ampliación del marco objetivo del tipo penal mediante una ley que por ser ordinaria no respeta la reserva de ley orgánica propia del orden penal”. Por semejante “insuficiencia normativa” desecha que pueda darse una interpretación auténtica y culmina afirmando la “suficiencia y autonomía del rendimiento interpretativo de la tipicidad ex art. 301.1 CP”. En el mismo sentido, MORALES PRATS¹³²³ destaca el “corto alcance” de esta previsión normativa, que “no puede suponer un criterio de jerarquía sobre las necesidades de preservación del principio *non bis in idem* y sobre la hermenéutica adecuada del art. 301 en punto a la determinación del objeto material del delito”.

base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 9 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía se mencione el paginado original de la Revista Quincena Fiscal).

¹³¹⁸ LUZÓN CAMPOS, E., “Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja McFly”, *Diario La Ley*, núm. 7818, 2012, p. 1.

¹³¹⁹ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., p. 366.

¹³²⁰ DEL ROSAL BLASCO, B., “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, *Diario La Ley*, núm. 7997, 2013, pp. 3 y 4.

¹³²¹ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., p. 291.

¹³²² MARTELL PÉREZ-ALCALDE, C., *op. cit.*, pp. 1054 y 1055.

¹³²³ MORALES PRATS, F., “Delitos de defraudación tributaria y blanqueo de capitales. Reflexiones en supuestos de regularización tributaria con efectos penales”, en AA. VV., *Liber Amicorum. Estudios Jurídicos en Homenaje al Prof. Dr. Dr.h.c., Juan M^o. Terradillos Basoco*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, p. 902.

Entre los autores que atribuyen cierta relevancia, en el ámbito penal, a la Ley 10/2010, sobresale BLANCO CORDERO¹³²⁴, para quien la intención del legislador, si bien “no manifestada”, no es fijar *ex novo* que la defraudación tributaria sea delito base del blanqueo, “sino simplemente despejar las posibles dudas que parece haber en la doctrina a la hora de interpretar la legislación penal vigente, que admite cualquier actividad delictiva como previa del blanqueo”; de lo contrario, si el objetivo perseguido fuese la introducción por esta vía del delito fiscal, considera que se trataría de “un error”, que conduciría a “la vulneración clara de principios fundamentales del Derecho penal”. Asimismo, LASCURAÍN SÁNCHEZ¹³²⁵ observa que esta norma constituye un “sólido apoyo” para quienes defienden la relación concursal entre ambos delitos, apuntando que es “consistente con la Cuarta Directiva, que incluye los delitos fiscales en la “actividad delictiva” de la que provienen los bienes susceptibles de blanqueo (art. 3.4.f)”. A juicio de ALONSO GALLO¹³²⁶ podría semejar que la polémica sobre la posibilidad de que el fraude tributario sea delito fuente del blanqueo “ha sido zanjada por la Ley 10/2010, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo, y por la STS 974/2012, de 5 diciembre, dictada en el *caso Ballena Blanca*”. En términos análogos JUANES PECES¹³²⁷ manifiesta que desde la meritada norma “se ha puesto fin a las controversias doctrinales y problemas prácticos que planteaba la apreciación de este tipo de delitos en relación con el delito contra la Hacienda Pública, admitiéndose que este último preceda al de blanqueo”.

En cuanto a los informes emitidos al hilo del anteproyecto de ley de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, debemos consignar aquí que en el emitido por el CGPJ el 29 de septiembre de 2009¹³²⁸ se muestra una postura descriptiva, en la que subraya que: “*Por lo que se refiere a la inclusión de la cuota defraudada a la Hacienda Pública en el concepto de bienes, la MJ (Memoria Justificativa) reconoce que este punto es una adición a lo dispuesto en el artículo 3.3 de la Directiva, para añadir que «se trata con ello de excluir ciertas interpretaciones doctrinales que estiman que no cabe considerar al delito fiscal como subyacente al blanqueo de capitales». En principio, la cuota defraudada la Hacienda Pública en cuanto sea el producto de un delito fiscal, podría ser objeto de una operación de blanqueo de capitales. Sin embargo, cuando esa cuota no alcance el límite cuantitativo que contempla el tipo penal, quedando reducida al ámbito de la infracción tributaria, resulta difícilmente compatible con las definiciones de «actividad delictiva» y de «delitos graves» de los apartados artículo 3 y 5 del artículo 3 de la Directiva*”. Reproduce tales consideraciones el Dictamen del Consejo de Estado, aprobado el 19 de noviembre de 2009¹³²⁹, y avanza un paso más en la cuestión cuando establece: “*En efecto, si bien el anteproyecto habla de “delitos contra la Hacienda Pública”, debiera remarcar más esta idea, como sucedía en las primeras versiones del*

¹³²⁴ BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 13, 2011, p. 6, disponible en <http://criminnet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf>, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

¹³²⁵ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo de j”, *cit.*, p. 524.

¹³²⁶ ALONSO GALLO, J., “*op. cit.*”, p. 19.

¹³²⁷ JUANES PECES, A., “Principios inspiradores de la reforma del Código Penal operada en virtud de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio”, en JUANES PECES, A. (dir.), ALBA FIGUERO, M.C. (coord.), *Reforma del Código Penal. Perspectiva económica tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio. Situación jurídico-penal del empresario*, El Derecho, Madrid, 2010, p. 61.

¹³²⁸ Informe del CGPJ al Anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, de fecha 29 de septiembre de 2009, p. 63, disponible en <http://www.poderjudicial.es/cgpi/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Informes/Informe-al-Anteproyecto-de-Ley-de-prevencion-del-blanqueo-de-capitales-y-de-la-financiacion-del-terrorismo>.

¹³²⁹ Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, aprobado el 19 de noviembre de 2009, disponible en <https://www.boc.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2009-1904>.

anteproyecto, de modo que en el artículo 1.2 se defina no solo el concepto de "bienes a los efectos de esta ley", sino de "bienes procedentes de una actividad delictiva" como todos aquellos "activos que tengan su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles", etcétera". Más lacónico es el Informe del Consejo Fiscal¹³³⁰ cuando aprecia que "(t)ambién se valora positivamente la redacción del párrafo tercero del apartado segundo del artículo 1, que transpone lo dispuesto en el artículo 3.3) de la Directiva, adicionando la expresión "la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública", tratando de excluir las interpretaciones doctrinales que estiman que los bienes procedentes de delito fiscal no puede(n) se(r) objeto de blanqueo de capitales".

De este breve recorrido se desprende que la doctrina mayoritaria –a la que nos adscribimos– estima que el aserto analizado no tiene efectos en la esfera penal, sino que sus implicaciones han de limitarse al ámbito administrativo. Se aportan sólidos y convincentes argumentos dogmáticos, y sus conclusiones se ven reforzadas por los principios básicos del orden penal. Sin embargo, como hemos reflejado, en los informes preceptivos se destaca que tal inclusión es un acierto del legislador y que sí conlleva efectos operativos en cuanto al sistema punitivo, en concreto, que refuerza la comprensión de que en los delitos previos del blanqueo ha de incluirse el delito fiscal.

Debemos avanzar un paso más y subrayar que en la normativa comunitaria se ha incorporado la alusión al delito fiscal como actividad antecedente del lavado de activos. En este sentido, hemos de traer a colación el texto de la Cuarta Directiva, que introduce como una de sus principales novedades¹³³¹ esta cuestión, como se aprecia en su considerando 11¹³³², junto con la remisión que efectúa al artículo 3.4.f)¹³³³, precepto que según CARPIO BRIZ y GALLEGO SOLER¹³³⁴ "obligará a todos los Estados miembros a aceptar que el delito fiscal puede ser antecedente del blanqueo". Por su parte, la Quinta Directiva incide en esta comprensión del delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de dinero, lo que se desprende de su considerando 18, cuando expresa: "Las

¹³³⁰ Informe del Consejo Fiscal sobre el Anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, de 22 de septiembre de 2009, p. 4, disponible en https://old.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/ANTEPROYECTO_BLANQUEO_DE_CAPITALE_S.pdf?idFile=7574b141-87e4-47e4-abaf-9e582e36206a.

¹³³¹ SÁNCHEZ STEWART, N., "La cuarta Directiva", cit., p. 68.

¹³³² Considerando 11 de la Cuarta Directiva: "(11) Es importante destacar expresamente que los «delitos fiscales» relacionados con los impuestos directos e indirectos están incluidos en la definición de «actividad delictiva» en sentido amplio con arreglo a la presente Directiva, de conformidad con las Recomendaciones revisadas del GAFI. Dado que en cada Estado miembro se pueden tipificar diferentes delitos fiscales como constitutivos de «actividad delictiva» que lleven aparejadas las sanciones a las que se refiere el artículo 3, punto 4, letra f), de la presente Directiva, las definiciones de delito fiscal en las legislaciones nacionales pueden diferir. Aunque no se pretende la armonización de las definiciones de delito fiscal en la legislación nacional de los Estados miembros, estos deben autorizar, en la mayor medida posible con arreglo a su legislación nacional, el intercambio de información o la prestación de asistencia entre las unidades de inteligencia financiera (UIF) de la UE".

¹³³³ Artículo 3.4.f) de la Cuarta Directiva: "A los efectos de la presente Directiva se entenderá por [...] 4) «actividad delictiva»: cualquier tipo de participación delictiva en la comisión de los delitos graves siguientes: [...] f) todos los delitos, incluidos los delitos fiscales relacionados con los impuestos directos e indirectos definidos en la legislación nacional de los Estados miembros, que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad privativa de libertad de duración máxima superior a un año o, en los Estados miembros en cuyo sistema jurídico exista un umbral mínimo para los delitos, todos los delitos que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad privativa de libertad de duración mínima superior a seis meses".

¹³³⁴ CARPIO BRIZ, D./ GALLEGO SOLER, J.I., "Tema 7. Blanqueo de capitales" en CORCOY BIDASOLO, M./GÓMEZ MARTÍN V. (dirs.), DÍAZ MORGADO, C. (coord.), *Manual de Derecho penal, económico y de empresa. Parte General y Parte Especial (Adaptado a las LLOO 1/2015 y 2/2015 de Reforma del Código Penal)*. Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados. Tomo 2, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 480. (Ha de advertirse al lector que esta obra ha sido consultada mediante la Biblioteca Virtual de la editorial Tirant lo Blanch, y que en ella no coincide la numeración del paginado con la de la versión en papel, por lo que las discordancias numéricas que se observen, ahora y en lo sucesivo, se deben a dicho particular).

UIF (Unidades de Inteligencia Financiera) han aludido a dificultades en el intercambio de información basadas en las diferencias en las definiciones nacionales de determinados delitos subyacentes, como los delitos fiscales, que no han sido objeto de armonización por el Derecho de la Unión [...]”. Como podemos comprobar, en las últimas Directivas en la materia, el ordenamiento comunitario ha tomado partido, de modo expreso, por la postura que preconiza que el delito fiscal puede ser delito base del posterior blanqueo. Lo que está en línea con los postulados dimanantes de las Recomendaciones Revisadas del GAFI, publicadas en el año 2012, en las que se contiene un listado de los posibles delitos subyacentes del blanqueo y se alude a: *“delitos fiscales (relacionado a impuestos directos e impuestos indirectos”.*

Un hito comunitario en esta materia viene representado por la Directiva 2018/1673 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2018, relativa a la lucha contra el blanqueo de capitales mediante el Derecho penal. En esta relevante norma goza de especial trascendencia, a los efectos de nuestro estudio, el considerando 8, que consagra: *“Los delitos fiscales relacionados con los impuestos directos e indirectos deben estar incluidos en la definición de «actividad delictiva», de acuerdo con las Recomendaciones revisadas del GAFI. Dado que, en cada Estado miembro, diferentes delitos fiscales pueden constituir una actividad delictiva castigada con las sanciones a que se refiere la presente Directiva, las definiciones de los delitos fiscales podrían diferir en el Derecho nacional. No obstante, el objetivo de la presente Directiva no es armonizar las definiciones de los delitos fiscales en el Derecho nacional”.*

Ello encuentra plasmación en su artículo 2.1.q), cuando prescribe: *“A los efectos de la presente Directiva, se entenderá por: 1) «Actividad delictiva»: cualquier tipo de participación delictiva en la comisión de cualquier delito que, de conformidad con el Derecho nacional, lleve aparejada una pena privativa de libertad o una medida de seguridad privativa de libertad de duración máxima superior a un año o, en aquellos Estados miembros en cuyo sistema jurídico exista un umbral mínimo para los delitos, cualquier delito que lleve aparejada una pena privativa de libertad o una medida de seguridad privativa de libertad de duración mínima superior a seis meses. En cualquier caso, los delitos incluidos en las siguientes categorías se considerarán actividad delictiva a los efectos de la presente Directiva: [...] q) delitos fiscales relacionados con impuestos directos e indirectos, tal como están establecidos en el Derecho nacional”.* Además, debemos tener presente la posibilidad de que España incurriese en responsabilidad internacional si no da cumplimiento a dicha norma, puesto que el artículo 13 establece que: *“1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva a más tardar el 3 de diciembre de 2020. Informarán de ello inmediatamente a la Comisión. Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas harán referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia. 2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las principales disposiciones de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva”.*

1.2.- Posición de la jurisprudencia

La Sala 2ª del TS se ha pronunciado en varias ocasiones a favor de la existencia de un posible concurso real de delitos entre ambas figuras. En lugar de efectuar una

tediosa enumeración de SSTs, consideramos más dinámico atender a lo esquematizado de forma precisa en la resolución del denominado *caso Nóos*, donde destaca la síntesis del estado de la cuestión que expone gráficamente el magistrado ponente, Excmo. Sr. DEL MORAL GARCÍA, en el FD 44º de la sentencia¹³³⁵. Cabe significar que el citado magistrado de la Sala 2ª efectuó un ilustrativo voto particular –que será objeto de especial atención– en el *caso Ballena Blanca*, resolución que se considera decisiva en cuanto a la solución jurisprudencial de la controversia, dado que se califica como “precedente”. Así las cosas, partimos de que, para el Alto Tribunal, dentro de la locución actividad delictiva de la que proceden los bienes, también es dable incardinar el delito de defraudación tributaria. Por ende, se alinea con los postulados comunitarios e internacionales que efectúan una interpretación expansiva del lavado de activos. Sin embargo, doctrinalmente, la solución apuntada dista mucho de ser pacífica. Autorizadas voces se han mostrado discrepantes con esta relación concursal, por lo que, en las sucesivas páginas, desgranaremos los distintos argumentos en liza, con carácter previo a efectuar nuestra toma de postura.

2.- El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de dinero

Centrados de lleno en la polémica, hemos de anotar que llevamos a cabo una alteración sistemática en cuanto al orden de las figuras delictivas que figuran en el texto punitivo, amparándonos en la repercusión del debate. De este modo, pese a que el CP recoja antes el blanqueo de dinero, en nuestro estudio vamos a analizar en primer lugar la relación inversa, es decir, cuando el delito fuente es el fraude tributario y, con posterioridad, abordaremos qué sucede cuando el blanqueo se produce en primer término. Como advertimos, seguimos este proceder porque el grueso de la controversia doctrinal

¹³³⁵ FD 44º de la STS 277/2018: “La cuestión dogmática implicada ha sido objeto de viva polémica. Queda sintéticamente expuesta mediante un interrogante bien simple: la inversión o manejo del importe de las cuotas defraudadas a la Hacienda Pública en la modalidad de elusión del pago de tributos ¿representa o puede representar un delito de blanqueo de capitales del art. 301 CP?

El tema fue abordado y resuelto en sentido afirmativo por esta Sala en su STS 974/2012, de 5 de diciembre (caso *Ballena Blanca*) que el Fiscal recoge en su dictamen con una generosa transcripción. El voto discrepante, que acompaña a la sentencia es reflejo de la polémica que rodea esta cuestión.

El debate doctrinal subsiste. Como veremos, será innecesario en este supuesto concreto volver sobre esa problemática que, a nivel jurisprudencial, hoy por hoy, está solventada por ese precedente.

Puede apostillarse, de cualquier forma, que en el marco de la Unión Europea la última Directiva sobre blanqueo de capitales recién aprobada apuesta decididamente por la consideración del delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales. Dice su art. 3, nº 4: [...]

Algunos piensan que la plena implementación de tal Directiva precisaría en rigor un ajuste del art. 301 CP. No es esa la postura oficial de esta Sala como evidencia el citado precedente: se trataría de una medida ya consolidada en nuestra norma penal. Y reforzada en la reforma de 2015 por la previsión en sede de decomiso de los delitos contra la Hacienda Pública entre las infracciones aptas para generar ganancias.

La STS 974/2012, tras dibujar una panorámica de derecho comparado y textos internacionales para apuntalar su posición, trata de refutar todos y cada uno de los argumentos blandidos en contra de la tesis favorable a conferir al delito de defraudación tributaria idoneidad para erigirse en delito antecedente del blanqueo de capitales. Y, además, sostiene con firmeza esa postura.

No obstante, esa misma sentencia traza unos estrictos condicionantes para justificar una condena con ese presupuesto. No basta con cometer un delito de defraudación tributaria para que, acto seguido y a partir de ese momento, cualquier inversión, gasto, uso o traslado de dinero, adquisición... se convierta en un delito de blanqueo de capitales (auto blanqueo si es el obligado tributario quien lo hace; heteroblanqueo si es ayudado por terceros que colaboran con él: la punibilidad del autoblanqueo venía admitida por la jurisprudencia antes de la reforma de 2010, lo que hace descarrilar la queja en ese sentido del recurrente: SSTs 796/2010, de 17 de septiembre o 313/2010 de 8 de abril, así como Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de esta Sala de 18 de julio de 2006).

Para que estemos ante un delito de blanqueo será necesario, de una parte, que se trate de operaciones en las que sea detectable una finalidad específica de encubrimiento del origen ilícito.

De otra, que se pueda establecer una ligazón clara entre el flujo de dinero manejado y la cuota defraudada”.

se centra en la posibilidad de que el delito fiscal sea antecedente del lavado. Tras esta aclaración introductoria, debemos puntualizar la metodología que seguiremos para llevar a cabo nuestro estudio. En primer lugar, destacaremos algunas peculiaridades del delito de defraudación tributaria relevantes para efectuar nuestra adscripción. A continuación, reflejaremos una serie de aspectos destacados del delito de lavado de dinero, para, con posterioridad, efectuar varias puntualizaciones sobre la relación concursal en presencia. En último término, atenderemos a los principales elementos del Derecho Comparado, tanto de nuestro entorno jurídico como de otras tradiciones jurídicas.

2.1.- Particularidades del delito de defraudación tributaria

2.1.1.- La cuota defraudada

Si seguimos un orden lógico, el primero de los elementos característicos del delito fiscal en este ámbito es la propia cuota defraudada. Ya en el año 2006 QUINTERO OLIVARES¹³³⁶ manifestaba que el patrimonio o dinero “lícitamente obtenidos” por quien no abonaba sus impuestos, pero cuando semejantes ganancias “eran plenamente conocidas, o podían serlo, por la hacienda pública, no es un dinero «producto» del delito fiscal –prescindiendo ahora de que eso posiblemente tampoco debería ser delito fiscal por faltar el componente de «ocultación»– y por lo tanto *no pueden ser objeto de delito de blanqueo porque ni hay origen ilícito*, pues no «procede» del delito, *ni hay nada que encubrir u ocultar*”. Por tal motivo rechazaba que pudiese apreciarse en este supuesto el delito de blanqueo, figura sobre la cual se mostraba contundente al afirmar que “es imprescindible no «desprestigiarlo»”, por lo que debía tomarse en consideración el principio de intervención mínima, así como evitar “tentaciones de interpretaciones extensivas o analógicas”.

De análogo parecer resulta GÓMEZ BENÍTEZ¹³³⁷, para quien se ha operado una “pérdida de la orientación político criminal originaria” del blanqueo de dinero, ya que su “conversión en un instrumento más para la persecución del fraude fiscal, trivializa el delito y paraliza, de paso, la eficacia del mismo frente a las conductas verdaderamente graves”. En este orden de consideraciones, reputa que el dinero “fiscalmente opaco” no siempre pretende “permanecer al margen del fisco”, sino que en ocasiones se busca su introducción en el sistema económico legal y su legitimación, sin embargo, en ambos supuestos, rechaza que el delito fiscal sea delito base del blanqueo. A los efectos que aquí nos interesan, arguye que el blanqueo reprime los comportamientos que tienen su origen en una actividad delictiva, pero en el caso que nos ocupa se trata de “bienes que, una vez obtenidos lícitamente, se sustraen simplemente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales”, de ahí que niegue su ilícita procedencia. Agrega una puntualización de la mayor relevancia práctica, y es que “suelen ser patrimonialmente indiferenciables de los que han sido objeto de tributación”. Por tales razones, el fraude fiscal no genera los bienes, no es su origen, sino que solo los oculta. En un trabajo posterior¹³³⁸ a la STS del *caso Ballena Blanca*, tacha la postura del Alto Tribunal como “forzada jurisprudencia”, y celebra la

¹³³⁶ QUINTERO OLIVARES, G., “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 698, 2006, p. 7. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado el documento descargado en la base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 7 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía se mencione el paginado original de la *Revista Actualidad Jurídica Aranzadi*).

¹³³⁷ GÓMEZ BENÍTEZ, J.M., “Reflexiones técnicas”, *cit.*, pp. 73 y 74.

¹³³⁸ GÓMEZ BENÍTEZ, J.M., “El delito previo al delito de blanqueo de capitales y a vueltas con el delito fiscal”, *Análisis GA&P*, mayo 2014, p. 3.

STS 182/2014, que absolvió por el delito de blanqueo, al no poder precisarse la “concreta cuota defraudada objeto del blanqueo”.

En el mismo sentido, y en tono muy crítico y duro, DOPICO GÓMEZ-ALLER¹³³⁹ tira de ironía para puntualizar que, según la escolástica, “Dios no podía cambiar el pasado” y, a renglón seguido, arremete contra la posición de “buena parte de los fiscales”, para los que “el delito tributario *cambia el pasado* y convierte el dinero no declarado a Hacienda, pero de origen legal (¡o ilegal, pero *no delictivo!*) en *dinero con origen en un delito tributario*”, lo que califica como “praxis desnortada”, frente a la que la “doctrina más autorizada clama en el desierto”. En términos gruesos subraya que “si la 'conversión o transmisión' de dinero 'B' con origen en un delito fiscal fuese delito de blanqueo, *todo delito de elusión tributaria traería consigo necesariamente un adicional delito de blanqueo*. Y ello, porque a menos que el defraudador se arrepienta y tras el fraude pague el dinero a Hacienda Pública, o lo quemé en la chimenea, algo tiene que hacer con el dinero no declarado o lo transmite, o lo convierte u "oculta su ubicación", conductas previstas en el delito del art. 301 CP. Se trata de una interpretación que conduce a un flagrante *bis in idem*”. Tras estas afirmaciones, indica que el blanqueo queda reducido a una “pena adicional para el fraude tributario” o, de modo “más perverso”, a una “prolongación del plazo de prescripción para la persecución policial”. De modo certero, apunta que la intención de evitar que el delincuente se beneficie de su botín aboca a confundir entre “las funciones político-criminales de la figura del blanqueo y la del *comiso* de las ganancias”. Confusión que se agrava en la relación concursal entre defraudación tributaria y lavado de activos, “desnaturalizando la figura de blanqueo de capitales y tornándola inútil”.

Mención especial merece, dentro de esta línea doctrinal, la sugerente exposición de LUZÓN CAMPOS¹³⁴⁰, quien, con acertadísimas reminiscencias cinematográficas, relata con precisión el estado de la cuestión. Parte de que el delito de defraudación tributaria, en su modalidad de elusión del pago de tributos, carece de “efectos productivos”, puesto que el sujeto ya lo tiene –el conjunto de bienes–, “ya dispone de él y lo disfruta antes de que se produzca la defraudación fiscal”. Se centra en la elusión de tributos directos, por lo que descarta los indirectos y, en concreto, la figura del “fraude carrusel”. Anota la dificultad de hallar una “justificación político-criminal al ansia expansiva y punitiva” de quienes sostienen la postura contraria, sin vulnerar el *bis in idem*. De modo sintético advierte que “parece obvio que el tipo de defraudación fiscal ya contempla, abarca y castiga el desvalor que supone el hecho de que el sujeto activo, en vez de declarar e ingresar en las arcas del Estado el dinero que le corresponde pagar conforme a la normativa tributaria, se lo gaste en otros menesteres”, por lo que niega la existencia de lagunas punitivas. Antes al contrario, la califica como una “tendencia con claros tintes acusatorios”, que conduce a “una paradoja temporal que daría lugar retroactivamente al nacimiento de delitos de blanqueo antes de que, ni siquiera, existiese un delito «original» que produjese unos determinados fondos para blanquear”, a la que bautiza como “paradoja McFly”, en honor al protagonista de la famosa película “*Regreso al futuro*”, lo que le lleva a concluir que “alguien no puede retroceder en el tiempo y determinar su propio origen so pena de incurrir en una paradoja temporal”, lo que extrapolado al ámbito analizado le lleva a demostrar “cómo la realización de una defraudación tributaria no puede originar fondos que pueden ser blanqueados, sin incurrir en una paradoja”.

¹³³⁹ DOPICO GÓMEZ-ALLER, J. “Si todo es blanqueo”, *cit.* (Cursivas en el original).

¹³⁴⁰ LUZÓN CAMPOS, E., *op. cit.*, pp. 1-4.

Describe LUZÓN CAMPOS que transcurre un tiempo entre que un sujeto obtiene los fondos fruto de su actividad empresarial o profesional y entre que comete la defraudación, cuando tiene que cumplir con sus obligaciones tributarias. En este lapso, posee el dinero obtenido “a través de su honrado trabajo y dispone legítima y lícitamente de él”. De este modo, ya que no tiene su origen en un delito, no es dable considerar que los actos de disposición y transmisión realizados con dichos fondos se puedan reputar, de modo retroactivo, como operaciones de blanqueo. De modo perspicaz se cuestiona: “¿Cómo es posible, por tanto, que la posterior realización de un delito fiscal retroactivamente convierta los fondos en procedentes de un delito, y motive la aparición retroactiva de delitos de blanqueo de capitales que se habrían consumado en un momento temporal anterior a que existiese el delito que supuestamente daría origen a los fondos que han sido lavados?”. Con esta base sentencia que los fondos no fueron originados por el delito fiscal, “por más que nuestro legislador se empeñe en regresar al pasado para cambiarlo”, por lo que los actos de disposición que se lleven sobre ellos no se pueden subsumir en el artículo 301.1 CP. Así las cosas, la evasión fiscal “lo único que ha hecho es evitar una disminución patrimonial para el obligado tributario, pero no ha generado u originado nuevos bienes o ganancias que fueran objeto de blanqueo”.

Otro autor destacado dentro de este sector doctrinal es CHOCLÁN MONTALVO¹³⁴¹, para quien nos hallamos ante una “cuestión de valoración jurídica del hecho”. Se muestra contundente al defender que “ni ontológica ni normativamente” se puede aceptar la idea de que el dinero que se ahorra quien impaga sus impuestos tiene un origen delictivo. La cuota defraudada no es producto del delito, por lo que tacha semejante construcción como “artificial”, puesto que los bienes se encuentran en el patrimonio del deudor con anterioridad a la consumación del delito. De modo preciso advierte de que ha de realizarse una interpretación del delito de blanqueo “de acuerdo a su fin de protección” y, ante la ausencia de mayor precisión en la norma penal, debe tomarse como referente que el delito fuente debe ser de los que “favorecen la incorporación al patrimonio del sujeto activo de un provecho ilícito”. Dado que el fin del blanqueo es “privar a una persona de los productos que derivan de un delito”, y puesto que tales bienes han de estar fuera del circuito económico legal, aquellos que ya estén dentro de dicho cauce no pueden dar lugar a este delito. Insiste en esta idea al argumentar que los fondos han de provenir de un hecho típico y antijurídico, notas que no colma un negocio jurídico lícito, “por mucho que con ocasión de ese negocio se devengue un impuesto, posteriormente eludido”. De la mayor relevancia es la matización que efectúa cuando indica que “lo que singulariza el delito (de blanqueo) no son tanto las maniobras de ocultación como el origen delictivo de los bienes”, lo que se olvida en ocasiones. Se muestra muy crítico con el “fraude de etiquetas” que, a su juicio, se da cuando se efectúan investigaciones judiciales por ambos delitos de modo conjunto, generando una “inadecuada inflación de la imputación”.

Razona CHOCLÁN MONTALVO que la cuota defraudada solo puede ser objeto del blanqueo en las modalidades del delito fiscal consistentes en la obtención indebida de devoluciones y en el fraude de subvenciones, en los que concurre una estructura típica similar al delito de estafa. No obstante, acorde con su tesis sobre la estructura omisiva del delito de defraudación tributaria, arguye que como “la omisión en sentido científico-natural no causa nada”, un tipo que responda en su configuración a semejante patrón no puede ser delito antecedente del blanqueo, puesto que no puede darse la relación causal entre la acción que se omite “y los bienes ya incorporados al patrimonio del sujeto por

¹³⁴¹ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 291-300.

virtud de un hecho positivo anterior no constitutivo de delito”, que califica como la “verdadera causa de la incorporación del bien”. Niega que se pueda recurrir a una “eventual causalidad hipotética”, según la cual, si se hubiese procedido al abono del tributo, la parte del patrimonio del sujeto afecta a él “no formaría parte del activo patrimonial”; frente a ello, sintetiza que “una cosa es un incremento ilícito del patrimonio, otra que éste no disminuya por razón del incumplimiento de una obligación legal”, por lo que no se puede imputar tal ganancia a la omisión “cuando natural u ontológicamente pueda hacerse a una acción lícita”. Enfatiza en dicha idea al subrayar que “la ganancia legal de una actividad lícita no se convierte en ilícita por la sola circunstancia de que no se tribute por ella”, por lo que resulta “insuficiente”, a efectos de reciclaje de activos, “que el sujeto tenga una situación patrimonial injusta, como consecuencia de haber eludido sus deberes tributarios”. Otro entendimiento origina una quiebra en el principio de legalidad “y se ofrecería una interpretación del tipo extravagante”, puesto que “haría irreconocible el ámbito de la prohibición”. En resumen, ya que no existe una “ilicitud de origen, *ab initio*”, la cuota tributaria no constituye ganancia, en el sentido del delito de blanqueo, porque ha surgido con anterioridad “una relación de dominio amparada por el Derecho”; de ahí que patrocine una comprensión dinámica de la ganancia, que precisa “una transformación del patrimonio incrementando su activo”, por lo que “el delito ha de ser la fuente o el origen del ingreso, no la causa de la evitación del gasto”.

Un último aspecto que cita CHOCLÁN MONTALVO es el problema relativo a los incrementos injustificados de patrimonio, en los que una doble calificación –como delito fiscal y como blanqueo– sería “dogmáticamente insostenible”, conculcaría el principio de legalidad penal y la prohibición de la doble valoración. Sostiene que da lugar a una inversión de la carga de la prueba y recuerda que no se deben confundir dinero opaco y dinero de origen ilícito. Para finalizar, asume que la jurisprudencia admite la posibilidad conceptual de la relación concursal entre fraude tributario y lavado de activos, pero matiza que es labor del órgano sentenciador dirimir si el total desvalor del hecho “se encuentra plenamente comprendido en la norma penal del delito fiscal”, en cuyo supuesto “no puede penar adicionalmente (por) un delito de blanqueo de capitales”. Por tal motivo ha de valorarse si se ha realizado un injusto único, o si puede apreciarse “un hecho injusto nuevo, separado del anterior, que no puede ser entendido como un acto copenado por el delito fiscal”.

De análogo parecer es otro reputado especialista como FERRÉ OLIVÉ¹³⁴², que suscribe los argumentos reflejados en el voto particular emitido por el Excmo. Sr. DEL MORAL GARCÍA en el *caso Ballena Blanca* –que expondremos a continuación– y afirma que “que la cuota defraudada no es una ganancia sino un ahorro y por lo tanto no responde a la literalidad de *bien que tiene su origen* en una actividad delictiva”. Desarrolla que los bienes contaminados han de proceder de una actividad delictiva, mientras que en el fraude tributario *preceden* a ésta. Matiza que ello no significa que el delito fiscal no pueda ser delito fuente del blanqueo, sino que, con la regulación actual, “*no puede serlo*”. Puesto que la defraudación tributaria no origina bienes, sino que únicamente permite “*aprovecharse del ahorro*”, tales fondos se ubican en “un estadio lógico anterior”. Comparte que la cuota tributaria dejada de ingresar “no es un enriquecimiento sino un ahorro”. Si bien, diferencia de este supuesto aquellos casos en los que sí se da un lucro emergente, “como es el caso de una devolución tributaria indebida, o la apropiación de los tributos de otro que se han retenido, lo que acontece por ejemplo en el caso del IVA”, al igual que en el fraude de subvenciones, donde también se da una ganancia con el

¹³⁴² FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 369-371. (Cursivas en el original).

traspaso de las arcas públicas al patrimonio privado. También alaba este voto particular MARTÍN QUERALT¹³⁴³, para quien “sitúa la discusión en un terreno más cercano a la realidad social”; arguye que la deuda tributaria es “anterior a la comisión del delito”, por lo que es el “presupuesto” de él y no su consecuencia. A su vez, no se da ni el enriquecimiento patrimonial ni tampoco se encuentra “la causalidad que debe existir entre el delito y la exteriorización de unos bienes, que puedan ser objeto material del delito de blanqueo”. De esta manera, ya que no se producen bienes, ello no resulta indiferente a efectos de tipicidad del artículo 301 CP, por lo que “en esa medida, como sustrato de la conducta típica del blanqueo, tal tipificación no se ha producido”. Términos laudatorios que ha reproducido MUÑOZ CUESTA¹³⁴⁴, para quien DEL MORAL GARCÍA aborda la cuestión “de manera magistral y con una finura jurídica digna de resaltar”, y considera que “esas sumas que debieran pagarse son un ahorro o falta de gasto que favorece económicamente al defraudador, pero no unas cantidades que procedan de la comisión de un delito o actividad criminal”, y que semejante razonamiento es “impecable”.

Asimismo, sobresale el análisis que realiza MANJÓN-CABEZA OLMEDA¹³⁴⁵ cuando destaca que no cabe una construcción como la que pretende convertir a la cuota tributaria en ilícita, “al no ser posible” según la literalidad del artículo 301 CP, y según “el sentido común”. Rechaza la dualidad de sanciones porque “los rendimientos del trabajo o del capital no transmutan su origen legal por el hecho de no ser declarados y eludir el impuesto; la cuota tributaria defraudada no pierde su origen para pasar a proceder de un delito fiscal y por ello no puede ser objeto de blanqueo”. Apela a “la lógica” y a “la naturaleza de las cosas”, puesto que el texto punitivo no ha consagrado “el blanqueo sobre bienes que no proceden de un delito”, por lo que “no está pensado para reprimir cualquier situación económica irregular”. Gráficamente arguye que “nada cambia en el patrimonio del defraudador como consecuencia del engaño a Hacienda”. Citando una relación epistolar con RODRÍGUEZ RAMOS, extracta MANJÓN-CABEZA OLMEDA el parecer de aquél cuando le indica que “la cuota impagada es una «deuda», una obligación nacida de la ley que no se ha cumplido; ese incumplimiento da lugar a un delito, pero no es el fruto del delito”. En último lugar refleja que el delito fiscal es un delito de omisión que “no genera bien alguno”.

A su vez, dicha autora refuta los argumentos empleados por quienes sostienen la existencia de un concurso real entre ambos ilícitos, que tilda de “razones que disfrazan la realidad de las cosas bajo conceptos económicos y de contabilidad”: i) en la defraudación tributaria se produce “la existencia de enriquecimiento patrimonial al no reconocerse un pasivo exigible”; en su opinión, semejante argumento no es válido para todos los sujetos que pueden cometer blanqueo, sino solo para las empresas y, en todo caso, “la cuota tributaria ni está generada por el delito fiscal, ni es blanqueable”. ii) No cabe aplicar de modo analógico la figura del enriquecimiento injusto, de raigambre civilista, que se construye sobre la base de la equidad –al no figurar en el CC–, y que vulnera “el cristal de la taxatividad”. Si se siguiese hasta sus últimas consecuencias tal teoría, habría que predicar la existencia de blanqueo en el alzamiento de bienes, en el impago de pensiones

¹³⁴³ MARTÍN QUERALT, J., “Delito fiscal y blanqueo de capitales”, *Cuadernos Digitales de Formación*, núm. 14, 2013, pp. 11-13.

¹³⁴⁴ MUÑOZ CUESTA, F.J., “El delito de blanqueo”, *cit.*, p. 5.

¹³⁴⁵ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Ganancias criminales y ganancias no declaradas. (El desbordamiento del delito fiscal y del blanqueo)”, en ÁLVAREZ GARCÍA, F.J./COBOS GÓMEZ DE LINARES, M.A./GÓMEZ PAVÓN, P./MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A./MARTÍNEZ GUERRA, A. (coords.), *Libro homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013, pp. 633-637. (Ha de advertirse al lector que esta obra ha sido consultada mediante la Biblioteca Virtual de la editorial Tirant lo Blanch, y que en ella no coincide la numeración del paginado con la de la versión en papel, por lo que las discordancias numéricas que se observen, ahora y en lo sucesivo, se deben a dicho particular).

o en la no prestación de sustento a un hijo que lo necesita, ya que, en tales casos, se daría un ahorro. iii) Tampoco cabe sostener que la cuota tributaria es un elemento susceptible de blanqueo mediante el recurso a concebir este último delito como una ley penal en blanco y, en consecuencia, a través de “su complemento en la Ley de prevención a la hora de fijar el objeto material”, porque el artículo 301 CP no efectúa ningún reenvío a la norma de prevención “y describe de modo completo su objeto material”. Coinciden con estas ideas CUGAT MAURI y BAÑERES SANTOS¹³⁴⁶, para quienes “la existencia de diferentes modalidades delictivas contempladas para el delito contra la hacienda pública, impide una solución común”, lo que les lleva a propugnar que, en el caso de la elusión del pago de tributos, el punto de partida es que la actividad de la que proviene la riqueza es lícita, y que el enriquecimiento que su titular obtiene al “evitar la cuota impositiva, no tiñe de ilícito el origen de los recursos procedentes de su actividad laboral o negocial”.

Postulados que también secunda MORALES PRATS¹³⁴⁷, para quien “parece razonable concluir que la cuota tributaria no se origina en una actividad delictiva, siempre que sea producto de actividades lícitas en el tráfico jurídico”; a la vista de que la entrada del bien o del dinero en el patrimonio del contribuyente se produce con anterioridad, “se ha ubicado lícitamente” en él, por lo que “el cuestionamiento del autoblanqueo referido a un supuesto fraude fiscal antecedente, no queda cuestionado tan solo por suscitarse un *bis in idem* material sino por ausencia del objeto material del delito de blanqueo”. De idéntica opinión es REQUE MATA¹³⁴⁸, para quien el texto punitivo pretende la represión de las conductas que “impliquen el uso de bienes que “nazcan o se generen” a través de un acto delictivo”, por lo que debe ponerse el acento en “la naturaleza delictiva o no de los actos previos generadores de bienes”. Por ello pone como ejemplos actos lícitos, como una venta de un inmueble, que cumple todas las formalidades —“con el máximo rigor posible”—, pero en la que el vendedor, *a posteriori*, no tributa por la ganancia obtenida con la venta y comete un delito fiscal, y en la que un tercero ayuda al vendedor a “introducir sus bienes en el mundo financiero”, y responde que el defraudador consigue un ahorro, pero los bienes no se convierten en ilícitos; otro ejemplo es el del empresario que deja de ingresar las cuotas de la Seguridad Social, en cuantía suficiente para dar lugar a un delito contra la Hacienda Pública, y en el que un tercero recibe o adquiere bienes de dicho sujeto, con conocimiento de la defraudación. Tacha de “situaciones absurdas” las posibles calificaciones como blanqueo en ambos supuestos, lo que le lleva a concluir que “habrá que estar a la actuación en concreto que genera dicho delito fiscal y así poder especificar con claridad el origen lícito o no de los bienes generados en dicha actuación”. Asimismo, MARTELL PÉREZ-ALCALDE¹³⁴⁹ escribe que, para constituir un delito de blanqueo, “la incorporación del bien al haz patrimonial del sujeto debe encontrar su causa en el delito”, mientras que, en este caso, la cantidad dineraria “estaba ya incorporada”, con lo que, “desde una perspectiva temporal, la cuestión ofrece pocas dudas”, porque el delito fiscal se consuma con posterioridad a la incorporación del bien.

Para LASCURAÍN SÁNCHEZ¹³⁵⁰, resultan más “convincientes” los argumentos de quienes rechazan la idoneidad del delito fiscal para ser delito base, porque “una cosa es que la cuota defraudada sea blanqueable y otra que esté entre los blanqueos punibles”, y no lo está porque el dinero no tiene su origen en una actividad delictiva, sino en otras causas, como “el trabajo honesto o una herencia”. Para fortalecer su posición expone un

¹³⁴⁶ CUGAT MAURI, M./BAÑERES SANTOS, F., *op. cit.*, pp. 834 y 835.

¹³⁴⁷ MORALES PRATS, F., “Delito de defraudación”, *cit.*, pp. 901 y 902.

¹³⁴⁸ REQUE MATA, S., “¿Puede considerarse el delito fiscal previo al delito de blanqueo de capitales?”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *I Congreso...*, *cit.*, pp. 285-288.

¹³⁴⁹ MARTELL PÉREZ-ALCALDE, C., *op. cit.*, pp. 1055 y 1056.

¹³⁵⁰ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo de dej”, *cit.*, p. 525.

ejemplo: “el capital que se deberá a Hacienda por una operación por la que aún no se ha tributado podría ser ocultado antes del impago de la correspondiente deuda a Hacienda”, lo que llevaría a dos “absurdas situaciones”, que resume en “que se pueda blanquear dinero ennegrecido por un delito no cometido o que no sea así, que el blanqueo solo se produzca tras el impago y que el mensaje sea 'si blanqueas antes, no pasa (penalmente) nada’”, y enfatiza que “tan es así, tan no forma parte la cuota tributaria defraudada del objeto material del delito de blanqueo, que el legislador, en su empeño de no disuadir la regularización tributaria, no ha considerado necesario excluir su punición para el defraudador que regulariza, como sí hace con 'las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales' (art. 301.4 párr. 3º)”.

CARRIÓN MORILLO¹³⁵¹ considera “indispensable” determinar la modalidad de delito fiscal cometida, y sentencia que solo pueden ser delito fuente del blanqueo las formas consistentes en obtener indebidamente devoluciones y en disfrutar, de modo también indebido, de beneficios fiscales, “ya que la simple tenencia de dinero no declarado procedente del trabajo legal y legítimo no significa que su origen sea ilícito. En ese caso concreto, su opacidad es ilícita, no su origen”. De modo sintético pero contundente, GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO¹³⁵² afirman que “el dinero no declarado, y por tanto defraudado a la Hacienda Pública, es de lícita procedencia aunque sustraído del control y de la fiscalización de la Administración Pública”. A su vez, en último término, descuella la opinión de DEL ROSAL BLASCO¹³⁵³, quien constata que tratándose de un delito de omisión “no se puede establecer relación causal entre la acción omitida y los bienes ya incorporados al patrimonio del sujeto por virtud de un hecho positivo anterior no constitutivo de delito”. Explica que los términos “tener origen” y “proceder” “remiten a una relación causal inexistente en un delito de omisión”, y que no se genera un incremento patrimonial, sino “una deuda que grava el patrimonio”, por lo que proclama tajante que “extender a la cuota tributaria defraudada la naturaleza de *bien que tiene su origen o que procede de un delito* no es sino analogía *in malam partem*, prohibida por la vigencia estricta del principio de legalidad”.

Después de este repaso doctrinal de las principales posturas que niegan el carácter de objeto material susceptible de blanqueo a la cuota tributaria, debemos desgranar el didáctico voto particular emitido por el Excmo. Sr. DEL MORAL GARCÍA en el *caso Ballena Blanca*, punto de referencia insoslayable en todo análisis de esta materia. Sobre la cuota tributaria manifiesta que “*el legislador nacional no ha dado ese paso consistente en extender la represión penal por el blanqueo al aprovechamiento del "ahorro" obtenido por un delito contra la Hacienda Pública*”. De forma contundente escribe: “*El argumento basilar de ese entendimiento se funda en la interpretación literal y gramatical del art. 301 del Código Penal, de valor singular por venir ligada al principio de taxatividad. Las conclusiones de la interpretación gramatical del precepto son tan claras, que ni el elemento teleológico, ni argumentos de derecho comparado, ni la integración con normas extrapenales, ni la consulta de instrumentos internacionales, pueden dar al traste con ella: el precepto dice lo que dice; y castiga lo que castiga. La elusión del pago de tributos no genera un incremento patrimonial. Permite un ahorro, pero no aporta nada al patrimonio. No pueden blanquearse efectos o bienes procedentes de un delito que no los genera*”. Centra sus esfuerzos hermenéuticos en la literalidad del artículo 301

¹³⁵¹ CARRIÓN MORILLO, D., “Una aproximación a los problemas actuales del blanqueo de capitales y el delito fiscal”, *Revista de Estudios Jurídicos*, núm. 15, 2015, pp. 12 y 13, disponible en <https://revistaselectronicas.ujaen.es/index.php/rej/article/view/3159/2544>, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

¹³⁵² GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, p. 241.

¹³⁵³ DEL ROSAL BLASCO, B., “Delito fiscalj”, *cit.*, p. 5. (Cursivas en el original).

CP, que alude en varias ocasiones a la “causa, procedencia, principio (o) fuente” de los bienes, con fórmulas sinónimas: “*origen ilícito*” –artículo 301.1 CP–, o bienes que “*proceden*” de un delito en el artículo 301.2 CP. Tales elementos patrimoniales han de “*provenir*” de un delito, como reza el artículo 301.4 CP, de donde extrae que “*son todos vocablos que evocan la aparición de algo que no estaba, y que se vincula causalmente al delito previo. Si el delito los origina, si han de proceder o provenir de una actividad delictiva, deben ser bienes que antes no se tenían y después se tienen. El art. 301 habla de bienes y lo hace en su sentido más material. El objeto no son bienes o derechos o expectativas, sino bienes (o propiedad de bienes: art. 301.2)*”. De modo coherente con tales ideas, solo son aptos para dar lugar a un delito de blanqueo “*los delitos idóneos para “generar” bienes o ganancias en sentido material. Una “no pérdida” es diferente a una ganancia. Ganancia y ahorro son realidades diferentes. Quien ahorra, no está ganando, no está obteniendo ningún bien; sencillamente lo está manteniendo*”.

Continúa su argumentación contraponiendo los delitos “de enriquecimiento”, dentro de los tipos patrimoniales, a los que califica como “*aptos para servir de base al delito de blanqueo*”, frente a “*aquellas infracciones que pueden incrementar el patrimonio –entendido en un sentido económico y no puramente jurídico– de los responsables*”, poniendo como ejemplos el alzamiento de bienes o el impago de pensiones, cuya estructura consiste en “omitir pagos”, porque “*con ellos se produce un ahorro, pero no un incremento patrimonial. El ahorro es una ventaja, una utilidad, pero no es equiparable a los bienes en el sentido del art. 301 del Código Penal*”. Especifica que la modalidad de elusión del pago de tributos no produce bienes, lo que sí cabría en la obtención indebida de devoluciones. Recuerda que la conducta del artículo 305 CP, “*en su aspecto nuclear*”, es omisiva, aunque vaya rodeada de cierto artificio; el patrimonio del obligado tributario no sufre alteración alguna, ya que “*sencillamente consigue la apariencia de que no debe lo que sigue debiendo y, por tanto, la posibilidad de consolidar el impago que es su objetivo. El patrimonio desde el punto de vista económico sigue siendo el mismo. Jurídicamente también: existía una deuda que permanece*”. De modo sugerente razona que “*la cuota que se deja de pagar no constituye un enriquecimiento, sino un indebido “no empobrecimiento”, es decir la no producción del empobrecimiento –pago debido–. Es un ahorro, no un incremento; un *damnum cesans* y no un *lucro emergente**”. Afirma que la equiparación entre ambos aspectos lleva a “*retorcer la naturaleza de las cosas*”, y que aboca a paradojas de solución artificiosa. Agrega que la cuota tributaria es “*una cifra contable, un valor, no una realidad identificable*”.

Una vez que hemos anotado los principales argumentos esgrimidos, en cuanto a la cuota tributaria, por el sector doctrinal que se opone a la existencia de un concurso real entre fraude tributario y reciclaje de activos –y el loable esfuerzo llevado a cabo por el magistrado disidente en la resolución del *caso Ballena Blanca*–, debemos atender a las principales ideas que arguyen quienes defienden la meritada relación concursal. Por su particular relevancia debemos comenzar analizando el trabajo de BLANCO CORDERO, en el que se basa¹³⁵⁴ “en grandísima medida” la citada STS 974/2012. Para dicho autor¹³⁵⁵ el CP “sigue el sistema de incriminación que admite que *cualquier actividad delictiva*, esto es, cualquier delito, sea idóneo para generar bienes susceptibles de ser blanqueados”, por lo que afirma que es “indudable” que el fraude tributario puede ser delito previo al

¹³⁵⁴ DEL MORAL GARCÍA, A., “*Non bis in idem* y delitos de defraudación tributaria”, en ORTEGA BURGOS, E. (dir.), TUERO SÁNCHEZ, J.A./ANDÚJAR URRUTIA, J./FRAGO AMADA, J.A./BAUTISTA SAMANIEGO, C.M./GARCÍA DEL BLANCO, V./IMBRODA ORTIZ, B.J./OCHOA MARCO, R. (coords.), *Derecho Penal 2020*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, p. 613, nota 7.

¹³⁵⁵ BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscalj”, *cit.*, pp. 19-24.

blanqueo. Parte de que solo se pueden blanquear “*bienes*”, aunque asume que se trata de un “concepto muy amplio”. A la hora de concretar si la cuota tributaria puede ser reputada “bien” a estos efectos, explica que “el bien que procede del delito fiscal es la cuantía económica correspondiente a la cuota tributaria”, por lo que se trata de una “cantidad de dinero”, y el dinero es susceptible de blanqueo. El hecho de que tal cifra no ingrese en el patrimonio, sino que ya se encuentre en él, no es obstáculo para considerar que la cuota tributaria procede del delito fiscal, lo que justifica con varios argumentos: sobre el nexo causal y el aspecto relativo al “origen o procedencia”, alega que ambas expresiones resultan equivalentes desde el punto de vista semántico y que es necesario “especificar la relación que tiene que existir entre la cuota tributaria y el delito fiscal”. Parte de que la vinculación entre el bien y la actividad delictiva previa debe ser “causal”. De ahí que acuda a la teoría de la equivalencia de las condiciones para valorar la causalidad y refleja que “una actividad delictiva previa es causa de un bien cuando repercute directa o indirectamente en su existencia, composición material, valor, en su titularidad, posesión o custodia”.

Además, continúa BLANCO CORDERO, existirá dicha “*contaminación*” si suprimida mentalmente tal actividad delictiva, el bien “no se encuentra en el patrimonio del sujeto”. Frente a los detractores del incremento patrimonial, razona que, según las teorías causales válidas, sí se da el engrose del patrimonio del defraudador, “con bienes que de otro modo no estarían en el mismo”, lo que basa en la propia estructura del tipo del art. 305.1 CP: si no se hubiera cometido la defraudación el dinero no estaría en su patrimonio, por lo que es dable afirmar que tiene su origen y procedencia en el delito. Resuelve contundente que “cualquier ganancia del delito tiene relevancia jurídico-penal, por lo menos a efectos del comiso (art. 127 CP), y puede ser objeto idóneo del blanqueo de capitales”. Avanza un paso más cuando establece que, en efecto, el fraude tributario genera un “ahorro de gastos”, pero “*traduce* dicho ahorro en una cantidad de dinero, esto es, *otorga relevancia penal* a los gastos ahorrados, en este caso, a la cuota tributaria defraudada, que debe superar los 120.000 euros. Esta cuantía, de naturaleza jurídica discutida, es el *bien derivado del delito* y, por lo tanto, es idónea para ser objeto material del delito de blanqueo”, siendo irrelevante que los bienes ya se encuentren en la esfera patrimonial del sujeto, al igual que ocurre, en su decir, en los delitos de insolvencias punibles o de apropiación indebida. Finaliza su disertación destacando que dicha cuota constituye, a la vez, un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador que, además “supone el beneficio o provecho económico derivado del delito susceptible de ser considerado bien idóneo del delito de blanqueo de capitales”. No obstante, apostilla que el problema no se halla tanto en su origen delictivo cuanto en “la dificultad de concretarlos e individualizarlos en el patrimonio del contribuyente”, rechazando la “teoría del contagio total”, por la que todo el patrimonio del sujeto queda contaminado, lo que adjetiva como “excesivo y desproporcionado”.

En igual sentido se pronuncia CAMPOS NAVAS¹³⁵⁶, que acude a las definición del producto del delito que se da en los textos internacionales y llega a la convicción de que se trata de una fórmula “amplia” y que, en definitiva, la cuota defraudada es un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador, por lo que “en tanto se realicen actividades de transmisión, conversión u ocultamiento de dicho provecho, se

¹³⁵⁶ CAMPOS NAVAS, D., “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*, núm. 5, 2005, p. 5. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado la versión del documento descargada en la base de datos *laleydigital360* del grupo Wolters Kluwer España S.A, en la que el artículo tiene 14 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía se mencione el paginado original de la Revista La Ley).

estará cometiendo un nuevo delito de blanqueo de capitales”. Idéntica línea sigue GARCÍA BAÑUELOS¹³⁵⁷, quien se esfuerza por desmontar los argumentos de los autores –y del voto particular del caso *Ballena Blanca*– que sostienen una postura disidente. En este orden de consideraciones señala que dicho sector, en ocasiones, no discrimina con claridad la existencia de dos modalidades comisivas en el delito contra la Hacienda Pública, a saber, la obtención indebida de devoluciones y la consistente en dejar de ingresar la cantidad debida. En la primera forma resulta evidente que los bienes afloran al patrimonio del sujeto en virtud de la conducta típica, por lo que existe una “clara relación de causalidad”, si bien admite que existe consenso doctrinal a la hora de afirmar que puede ser delito fuente del blanqueo. Por lo que hace a la segunda modalidad, analiza la relación causal entre los bienes y su subsiguiente lavado y afirma que es “un argumento débil” considerar que una ganancia lícita no puede devenir ilícita por el mero impago de impuestos, y ello “porque no es infrecuente que en la cadena causal de un resultado típico coexistan hechos lícitos y hechos ilícitos, sin que necesariamente haya de imputarse dicho resultado a los primeros”; así resulta preciso individualizar qué hechos son relevantes para producir el resultado. Por tal motivo ha de estarse a cada caso concreto, sin que se puedan realizar generalizaciones.

Sostiene que conforme a las teorías de la causalidad, no solo la de la equivalencia de las condiciones sino también la de la causa más relevante o adecuada, sería posible afirmar el origen delictivo de los bienes que proceden de un delito fiscal. Puntualiza que “es preciso analizar caso a caso el nexo causal entre la comisión del delito fiscal y la existencia de bienes en el patrimonio del obligado tributario”. También advierte GARCÍA BAÑUELOS que a veces se cae en un error al no discriminar entre los tipos de impuestos “para analizar la idoneidad del delito fiscal para originar bienes susceptibles de ser blanqueados”, ya que los autores se suelen centrar en los impuestos directos –IRPF e IS–, pero existen particularidades reseñables en el IVA y en las retenciones, puesto que en tales supuestos “ya no cabe imputar la ganancia patrimonial a un hecho anterior lícito, sino que únicamente es posible imputarla a un hecho posterior ilícito como es el dejar de ingresar las cuotas de IVA o las retenciones a que el repercutidor o el retenedor venía obligado en todo caso”, lo que le conduce a afirmar que, en dichos casos, el nexo causal “es mucho más nítido”. Se muestra muy crítico con el voto particular analizado en lo tocante a la distinción entre ahorro y ganancia, subrayando “la falsedad de la afirmación” mediante un silogismo en cuya virtud, si no hay incremento patrimonial en el defraudador, no surge un perjuicio para la Hacienda Pública, cuyos derechos se mantendrían intactos, por lo que el defraudador no habría delinquido, puesto que se requiere la lesión de los derechos de un tercero. Explica que el voto particular confunde “entre gastos y deuda”, porque “el delito fiscal no supone menos gastos para el obligado tributario, sino que supone el incumplimiento de una obligación”. De ahí que desde que se realiza el hecho imponible surja a cargo del obligado tributario la obligación, que consiste en el pago de la cuota, con lo que dicho tipo “supone defraudar esta obligación, y no un mero «ahorro»”. En términos gruesos expresa que el voto particular, cuando afirma que el patrimonio del sujeto permanece inalterado, es “absolutamente contradictorio” con la jurisprudencia de la Sala 2ª sobre la configuración del delito fiscal, ya que la Hacienda Pública no

¹³⁵⁷ GARCÍA BAÑUELOS, J.A., “El delito fiscal como actividad delictiva previa del delito de blanqueo de capitales”, *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2015, pp. 2-6. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado la versión del documento descargada en la base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 13 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía se mencione el paginado original de la *Revista Quincena Fiscal*).

experimentaría perjuicio alguno, quedando su derecho ileso, lo que contravendría el empobrecimiento patrimonial del acreedor que se requiere en este delito.

Para DELGADO SANCHO¹³⁵⁸, la polémica analizada está “magistralmente expuesta” en la Sentencia del *caso Ballena Blanca*, si bien el legislador ya habría zanjado –en su decir– dicha cuestión mediante la Ley 10/2010 en sentido afirmativo, es decir, asumiendo que el fraude tributario puede ser delito base del lavado de activos. Tras enumerar los argumentos que alega el sector doctrinal contrario, menciona los esgrimidos en el FD 37º de la resolución de referencia en la materia y, en lo concerniente a la cuota tributaria, subraya que existe compatibilidad entre ambos delitos y que sus objetos son diferentes, por cuanto “no es lo mismo el blanqueo de la cuota defraudada, que el blanqueo de los fondos que dan lugar a la cuota defraudada”. Sostiene una postura matizada FALCÓN Y TELLA¹³⁵⁹, quien anota que, con anterioridad a la reforma del CP de 2010, la doctrina mayoritaria consideraba que el delito fiscal excluía el ulterior blanqueo, ya que “el dinero dejado de ingresar por la defraudación tributaria no ha accedido nunca a circuitos ilícitos”. Con la meritada reforma, la introducción de las modalidades típicas de poseer y utilizar en el tipo del lavado, así como la Ley 10/2010, han propiciado que surgiesen “algunas opiniones según las cuales el delito fiscal conlleva de forma casi automática un delito de blanqueo (la mera posesión de la cuota defraudada sería blanqueo)”. Rehúye de dicho automatismo y restringe esa comprensión cuando indica que “el blanqueo por el propio autor del delito fiscal solo será posible cuando con él se pretenda «ocultar o encubrir el origen delictivo del dinero»”, advierte que el blanqueo solo afecta a la cuota defraudada –y no a todo el dinero no declarado–, y exige que haya un dinero “negro”, lo que no ocurre en muchos supuestos de delito fiscal. Por tales razones, condiciona la consideración de la cuota tributaria como bien susceptible de blanqueo “a la exigencia lógica de que el delito fiscal genere dinero negro” y sentencia que “cuando el delito antecedente del blanqueo es un delito fiscal (lo que exige que ese delito haya generado dinero negro), el objeto del blanqueo solo es la cuota defraudada y no la totalidad del dinero negro generado por ese delito fiscal”.

Asimismo, se pronuncia en sentido restrictivo GARCÍA MORENO¹³⁶⁰, autor que propugna que no existe impedimento para considerar que el delito fiscal puede ser delito antecedente del blanqueo, en cualquiera de sus modalidades, si bien “ello será así siempre que no se castigue sin más el mero aprovechamiento de las ganancias derivadas del ilícito precedente, que es indisoluble de la comisión del delito subyacente”, por lo que, siguiendo la senda de la relevante STS 265/2015, no basta con la mera tenencia de las cuantías defraudadas mediante cualquier modalidad de delito contra la Hacienda Pública, sino que “sólo las conductas que permiten incorporar los bienes –la cuota defraudada en el delito fiscal– al tráfico económico legal con la apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita puede servir como elemento suficiente para garantizar la doble condena por

¹³⁵⁸ DELGADO SANCHO, C.D., *op. cit.*, pp. 9-11.

¹³⁵⁹ FALCÓN Y TELLA, R., “La reforma del Código penal: la nueva concepción de la “responsabilidad civil” derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo”, *Quincena Fiscal*, núm. 1-2, 2011, pp. 4-6. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado la versión del documento descargada en la base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 6 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía se mencione el paginado original de la revista *Quincena Fiscal*).

¹³⁶⁰ GARCÍA MORENO, V.A., “Recientes aportaciones del Tribunal Supremo en autoblanqueo y su eventual incidencia en el delito fiscal”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 3, 2015, pp. 5-7. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado el documento descargado en la base de datos *laleydigital360* del grupo Wolters Kluwer España S.A., en la que el artículo tiene 10 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía se mencione el paginado original de la *Revista Carta Tributaria. Revista de Opinión*).

esos dos delitos”, por lo que estima insuficiente “examinar qué ha hecho el delincuente fiscal para entender que, además del delito fiscal, se ha producido un delito de blanqueo”, puesto que debe conocerse “qué se ha hecho posteriormente con los bienes del contribuyente, realizando cualquiera de las actividades previstas en el artículo 301.1 CP con el ánimo de ocultar el origen ilícito, introduciendo la cuota defraudada en el sistema económico legal con el ánimo de ocultar su origen ilícito”, y que solo en tal caso cabe castigar por ambos delitos.

Más parco es MORILLAS CUEVA¹³⁶¹, quien toma partido por esta línea de pensamiento, que define como la “interpretación más adecuada”, según el núcleo esencial del delito del artículo 305 CP, por lo que la cuota tributaria superior a 120000 euros puede constituir objeto material del tipo de lavado, si bien reconoce que “cierto es que semejante cantidad ya está en el patrimonio del sujeto como parte del mismo pero tal situación no imposibilita su apreciación como referente del blanqueo, aunque sí genera algunas dificultades necesarias de subsanar”. También se incardina en esta línea de opinión GÓMEZ INIESTA¹³⁶², que proclama que la IV Directiva ha pretendido “dar un paso más para despejar las dudas manifestadas por la doctrina en cuanto a la interpretación del objeto material”, por lo que, de conformidad con la legislación administrativa, ahora también en el ámbito penal se subraya que cualquier actividad delictiva y, por ende, también un delito fiscal, “es delito antecedente del correspondiente blanqueo de dinero al causar un perjuicio en el patrimonio de la Hacienda pública y generar un beneficio para el defraudador fiscal”.

Podemos incluir en este grupo de autores a SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO¹³⁶³, quien efectúa un exhaustivo análisis de las posturas en liza. Parte de que la cuota defraudada no coincide de un modo pleno con el objeto material del delito fiscal, por lo que descarta que la Ley 10/2010 vincule a efectos penales, si bien, toma como punto de partida que la interpretación gramatical del artículo 301 CP “no parece dejar lugar a dudas: el delito fiscal puede dar lugar a blanqueo”. Centrado en el estudio de las tesis contrarias a tal posibilidad, les afea que la naturaleza heterogénea que se predica del fraude tributario con relación a los demás delitos originadores de ganancias también se podría atribuir a los delitos socioeconómicos en general. En algunos de ellos –v.gr., en el alzamiento de bienes o en el abuso de información privilegiada–, los activos “proceden de actividades lícitas y sin embargo no cabe negar el origen delictivo de las ganancias obtenidas a consecuencia de conductas defraudatorias”. Refiere que subyace “un componente de ideología y metafísica” en tales posiciones, cuando presuponen que “la delincuencia empresarial presenta una esencia distinta de la 'tradicional'”. A su vez, tilda de “ideológico” el argumento “que sostiene que lo eludido al Fisco no resulta susceptible de blanqueo puesto que no constituye fruto *de delitos*, sino de *actividad lícita*”. Desecha el empleo de la tesis puramente causalista, de base naturalística, en cuya virtud, suprimido el delito fiscal, el bien continuaría en el patrimonio del sujeto, a la que reputa “ajena al modo de ser de las relaciones negociales”, y concluye que en virtud de aquella se excluirían los delitos consistentes en la infracción de un deber, porque consisten en una omisión “que como tal no puede *causar nada*”. Sin embargo, matiza que con semejante entendimiento “se desconocería que la concreta atribución de bienes se rige por las reglas sociales y jurídicas”, en cuya virtud “el sujeto deja de contar con la titularidad o

¹³⁶¹ MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, pp. 99 y 100.

¹³⁶² GÓMEZ INIESTA, D.J., “Incidencia en el ordenamiento jurídico penal de la IV Directiva de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VI Congreso...*, *cit.*, pp. 50, 51 y 61.

¹³⁶³ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., “Delito fiscal y bienes con origen en actividad delictiva como objeto de blanqueo”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 111, 2013, pp. 78-83. (Cursivas en el original).

disponibilidad de ciertos bienes”, y que a ello no obsta el que los bienes se hubieran adquirido de modo lícito y que preexistiesen en el patrimonio del defraudador.

Incrementa sus objeciones destacando que carece de justificación el diferente tratamiento que confiere el sector doctrinal que critica a las modalidades de obtención indebida de devoluciones y al disfrute, también indebido, de beneficios fiscales –que sí reputan susceptibles de originar bienes que se puedan blanquear–, puesto que, a su juicio, solo existen “diferencias aparentes” entre tales modalidades. Después de indicar que van más allá del ahorro tributario los fraudes de subvenciones y de devolución del IVA – fraude carrusel–, que estima más próximos a la estafa, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO aprecia que no existe ninguna “diferencia relevante” entre la recuperación mendaz de un ingreso a cuenta y el hecho de no ingresar el tributo debido, porque ambos solo divergen en “cuestiones contables”, y que nos hallamos ante una “mera cuestión de expresión lingüística”. Condensa su posición en las siguientes líneas: “desde el momento en que se ocultan o simulan los hechos relevantes para la determinación de la cuota, idealmente el importe de ésta deja de pertenecer al patrimonio del sujeto obligado, y resulta indiferente a tal efecto que no la ingrese o que obtenga devolución indebida de lo antes ingresado, o que se haya simulado el derecho a disfrutar del beneficio fiscal; en todos los casos, se ha producido ahorro en un tributo”. En todos los supuestos se trataría de privar a la Hacienda Pública de activos. A mayor abundamiento plasma que desde el instante en que se consume el delito, el sujeto ha obtenido una ganancia, “por mucho que se la quiera presentar como ahorro”, y que ello resulta “a consecuencia de cometer un delito”. Este caso es distinto del “ahorro que carece de relevancia penal”, como el que se produce en el delito ambiental o en los tipos contra la ordenación del territorio.

Sentencia que “dado que el origen (relevante a efectos penales) de los bienes defraudados no se sitúa en la actividad económica lícita previa, sino en la ganancia o ahorro fiscal obtenidos mediante defraudación, nada se opone a considerar a tal ganancia como *producto* de un delito”, y refuerza su explicación destacando que la tesis que rechaza presupone idéntico razonamiento que aquel que negaba que “los tributos eludidos derivados de las bases ocultas constituyeran el perjuicio causado y pudieran ser objeto de responsabilidad civil”, porque no se apreciaba un desplazamiento patrimonial como consecuencia de la comisión del delito, idea que ha sido desterrada en virtud del artículo 305.7 CP, que zanja tal polémica en materia de responsabilidad civil de modo opuesto. En consecuencia, anota SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO “que si la ley sobreentiende que la ocultación e impago *generan* el perjuicio típico, nada se opone a considerar el reverso del perjuicio, es decir, el ahorro fiscal, como *producto* del delito”.

A este sector también se adscribe ZARAGOZA AGUADO¹³⁶⁴, que resalta la “especial intensidad” de la polémica jurídica en este tema, pero concluye que “la respuesta tiene que ser afirmativa” a la cuestión de si el delito fiscal puede ser actividad delictiva previa al lavado de activos, en virtud de lo recogido en el artículo 1.2 de la Ley 10/2010, lo que se ve confirmado por la sentencia del *caso Ballena Blanca*; así las cosas, no habría razón para dar un trato diferenciado a los delitos contra la Hacienda Pública, “siendo la relación entre delito fiscal y de blanqueo la normal entre delito previo y delito de blanqueo”. MALLADA FERNÁNDEZ¹³⁶⁵ refleja que la cuota defraudada “sí que forma parte de un delito o actividad delictiva y en estos casos sí podría ser el objeto material del delito de blanqueo de capitales”. Para confirmar su postura acude al Derecho comparado, con la única mención del ordenamiento alemán. No obstante, advierte de que

¹³⁶⁴ ZARAGOZA AGUADO, J.A., “La nueva regulación”, *cit.*, pp. 384 y 385.

¹³⁶⁵ MALLADA FERNÁNDEZ, C., “El delito fiscal”, *cit.*, p. 5.

el problema de sustentar dicha postura se circunscribe a “poder separar los bienes del patrimonio del delincuente que formen parte de la cuota tributaria defraudada del resto de sus bienes”. Pese a que ese dinero se encuentre ya en su patrimonio, “es necesario distinguir qué parte del patrimonio se contamina y analizar la relación causal que tiene que existir entre la cuota tributaria y el delito fiscal”.

Por lo que hace a la relación causal, que exige que “el autor obtenga algo que antes no tenía”, según MALLADA FERNÁNDEZ, quien comete la defraudación detenta un importe superior a 120000 euros “que no debería tener porque es lo que le ha defraudado a la Hacienda Pública”, problema que no surgiría en el fraude de subvenciones o cuando se dé una devolución de ingresos por el Fisco, puesto que en ese caso “el dinero entra en el patrimonio del delincuente en ese preciso momento”, y sintetiza su explicación resaltando que “la cuota defraudada constituye una de las conductas descritas en el artículo 301 CP que pueden recaer sobre la cuota tributaria, la cual constituye a la vez un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador”. De igual parecer es BELÉN LINARES¹³⁶⁶, quien de modo genérico asume que el delito fiscal puede ser antecedente del blanqueo, a la vista de la Ley 10/2010 y de las SSTs de 5 de diciembre de 2012 y de 11 de marzo de 2014, y sostiene que “la cuota tributaria configura un bien en el sentido del artículo 301 del Código Penal, sobre la que puede recaer, entonces, cualesquiera de las conductas típicas del delito de blanqueo de capitales”, pero matiza que ello “no quiere decir que estos tipos penales aparecerán, siempre, unidos”.

Dentro de este grupo de autores merece una especial atención MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO¹³⁶⁷, que desarrolla una tesis original, la “teoría del patrimonio afecto a un fin”. A su entender, el patrimonio ha de ser concebido como el fruto o resultado de una actividad económica, lo que “genera una serie de impuestos fijados en la ley”. Así, desde su acceso al patrimonio del tenedor, las ganancias o frutos se encuentran afectos al cumplimiento de las obligaciones tributarias, es decir, el titular del patrimonio, tras su ingreso, se convierte en deudor tributario “por una cantidad cierta y determinada que debe ingresar al término del periodo de pago”. Por otro lado, puntualiza que el tipo básico del blanqueo solo precisa que los bienes tengan origen en una actividad delictiva, sin que se requiera la condena. Tras acudir al artículo 19 LGT, en que se enuncia la obligación tributaria principal de pago de la cuota tributaria, agrega que tal precepto “compele al obligado tributario al pago de la cuota” y que, si se supera el umbral mínimo y concurre el elemento subjetivo, nos hallaríamos ante un delito, con lo que se daría “el primer elemento necesario para el blanqueo de capitales”. Profundiza en su tesis al señalar que “bajo la idea del pago de la cuota tributaria subyace el principio del patrimonio de afectación”, que identifica con “la afectación de un conjunto de bienes a la realización de un fin específico”. Por ello, la cuota tributaria no pertenece al titular del patrimonio, pese a que la tenga en su patrimonio, pues se encuentra sujeta al pago de los impuestos debidos. Es más, el sujeto sabe que una parte de sus ganancias está sometida al cumplimiento de sus obligaciones tributarias dentro de un plazo y que, si no procede a su pago, “estará en posesión de un bien que no le pertenece”.

Acude MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO a la doctrina jurisprudencial relativa a la apropiación indebida –condensada en la STS 797/2010–, en la

¹³⁶⁶ BELÉN LINARES, M., “Tratamiento jurídico-penal del patrimonio de origen desconocido: entre el delito de corrupción, el delito de blanqueo de capitales y el delito fiscal”, en GÓMEZ RIVERO, M.C./BARRERO ORTEGA, A. (dirs.), *Regeneración democrática y estrategias penales en la lucha contra la corrupción*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 994.

¹³⁶⁷ MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I., *El autoblancqueo. El delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 71-73.

que el Alto Tribunal destaca que “la acción típica no consiste tanto en incorporar el dinero recibido al patrimonio propio, –puesto que por el simple hecho de haberlo recibido legítimamente ya quedó ingresado en él, si bien de forma condicionada–, sino en darle un destino diferente al pactado, irrogando un perjuicio a quien hizo la entrega [...]”, e interpreta el delito fiscal a la luz de tales criterios, considerando que aunque aquí no se dé una apropiación, por cuanto la cuota ya está en el patrimonio del defraudador, “sí se emplea de forma diferente a la estipulada y conocida por el obligado tributario”, el cual conoce que no le pertenece dicha cuota, pero le da un destino distinto al fijado en la ley. Lo que le lleva a afirmar que el delito fiscal es un delito de enriquecimiento, en que el sujeto “se hace con un patrimonio que no le corresponde”. Por tal motivo, caracterizado como un enriquecimiento injusto, rechaza que se hable de ahorro y no de ganancia, para lo que se escuda en el artículo 31 de la Carta Magna y en la obligación de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo que “no es pues una opción del obligado al pago de impuestos, sino que se erige como una obligación que variará en función del patrimonio y actividad económica”. En tono determinista defiende que “a pesar de que ese bien haya formado parte del patrimonio personal del deudor, a partir de su generación, tiene una finalidad legalmente dispuesta, por lo que desprenderse del mismo no supone una pérdida”, si bien, pese a que no se pueda ahorrar “lo que nunca su tuvo”, sí “se puede gravar lo que no se ha entregado a su titular, en el caso, la Hacienda Pública”.

De igual modo, se adscribe a esta línea de pensamiento DE MOSTEYRÍN SAMPALO¹³⁶⁸, quien atiende a los distintos argumentos favorables a la consideración del delito fiscal como delito base del blanqueo. El primero que menciona es que el fraude tributario “es una actividad delictiva”, lo que requiere el artículo 301 CP, sin efectuar ninguna limitación, por lo que también se incluye la defraudación tributaria. No obstante, sus esfuerzos argumentales se centran en precisar qué puede ser objeto material del blanqueo y, en concreto, a qué se refiere el legislador cuando alude al “origen” de los bienes. Toma como referente la interpretación literal y restrictiva del vocablo –acorde con el sector del ordenamiento en que nos encontramos–, así como el surgimiento de la figura del blanqueo para “combatir los capitales ilícitos”. Ahonda en el empleo de la voz “capitales” y no “ganancias”, siguiendo la Convención de Viena y la rúbrica del propio texto punitivo patrio, y matiza que cuando se hace referencia al origen no cabe atender al “origen material”, a su “creación o fabricación”, ya que el legislador no ha otorgado “relevancia al bien en sí mismo o a la materia que lo compone”, sino que ha de estarse a otro aspecto, que no se aclara por el meritado legislador, pero que DE MOSTEYRÍN SAMPALO cifra en “la situación jurídica en que se encuentre el bien”, también calificada como “el origen jurídico del bien”. Sería aplicable esta consideración a los bienes “que se encuentren en una nueva situación jurídica diferente de aquella en la que se encontraban antes de la comisión del delito fuente”. Avanza un paso más al indicar que semejante concepto de “bien con origen” puede coincidir, o no, “con el concepto de lucro porque esa nueva situación jurídica ha podido suponer o no un incremento patrimonial, pero siempre cabrá hablar de capital porque el “bien” siempre se podrá subsumir en el concepto de capital”. Anota que se desconoce la *voluntas legislatoris* al incorporar al ordenamiento interno la Convención de Viena, a propósito del alcance de los “bienes”, pero, en todo caso, cabe considerar que se le ha dotado de un carácter “amplio” al término, que desborda el concepto de lucro.

¹³⁶⁸ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R., *El blanqueo de capitales y el delito de fraude fiscal*, Tesis doctoral, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2016, pp. 255, 270-287.

De modo acorde con su exposición, dicho autor desarrolla “distintos supuestos en que cabe hablar de bienes que han visto modificada su situación jurídica como consecuencia de un delito”, para lo que realiza una clasificación de los delitos. En primer lugar, menciona los “delitos de lucro”, que identifica con aquellos tipos en los que el CP exige como elemento subjetivo el ánimo de lucro –la mayoría ubicados en el Título XIII del Libro II–, e infiere que “los bienes en que se concrete el lucro a que se refieren estos delitos deben tenerse por bienes con origen en una actividad delictiva a efectos del delito de blanqueo de capitales”. Como próximos a ellos alude a los tipos que hacen referencia al “provecho” o al “beneficio”, pero advierte que no siempre ha de dárseles una connotación económica, pero cuando tienen dicha naturaleza, podrá hablarse sin problemas de “bienes con origen en una actividad delictiva”. Dentro de este primer grupo también cita el verbo nuclear “apropiarse”, al que atribuye un “marcado sentido lucrativo”, por lo que siempre cabrá tildar tales bienes como de origen delictivo. En segundo término desgrana los “delitos de ahorro”, que son “los consistentes en eludir una obligación de pago al que el sujeto activo estaba obligado”. En este grupo incluye el delito fiscal –salvo en la modalidad de obtención indebida de devoluciones–, así como, entre otros, el fraude a los Presupuestos generales de la UE, a la Seguridad Social, el impago de pensiones o la frustración de la ejecución, y razona que los bienes que tienen su origen en ellos “quedan en una situación jurídica diferente porque si antes de la comisión del delito se encontraban lícitamente en poder del autor, tras la comisión esa situación no será lícita”, por lo que es dable sostener que “se trata de bienes con origen en una actividad delictiva”. En tercer lugar aborda los “delitos de perjuicio”, en los que tal perjuicio se configura como elemento del tipo, que puede ser tanto expreso como implícito; lo caracteriza como un grupo heterogéneo, donde no siempre cabe hablar de un perjuicio patrimonial. Niega que en esta “situación jurídica nueva” el patrimonio cambie de manos, puesto que “permanece bajo la misma titularidad que antes de la comisión del delito”, por lo que excluye su posterior blanqueo.

Después de esta clasificación –a la que incorpora los instrumentos del delito, en la que no nos hemos detenido– concluye que “los delitos que pueden dar lugar a blanqueo son los delitos de lucro (lato sensu) y de ahorro, que sí generan capitales”. Por lo que hace al fraude fiscal, escribe que puede ser tanto delito de lucro, cuando se obtiene una “ganancia de forma penalmente ilícita”, como de ahorro, en aquellos casos en los que a través de la defraudación “se ahorra la cuota defraudada”, la cual “forma parte de una base imponible ganada lícitamente por el defraudador”. De un modo específico, en lo tocante al fraude de ahorro, refleja DE MOSTEYRÍN SAMPALO que “no hay razón para excluir de la consideración de blanqueo de capitales cualquier operación que se lleve a cabo con la cantidad ahorrada delinquiendo, en este caso la cuota defraudada”. No obstante, concreta dos problemas en este particular: la determinación de los bienes defraudados sobre los que recae el reciclaje y, en segundo lugar, “la posibilidad de que tales bienes ni tan siquiera existan por encontrarse el defraudador en situación de absoluta insolvencia”, y justifica su adhesión a esta línea doctrinal en el artículo 301 CP interpretado en sentido negativo, por cuanto no excluye el fraude fiscal como delito previo, “por lo que de la rigurosa aplicación del precepto resulta esta consecuencia”, y finaliza su disertación poniendo el foco en “el sentido de la punición del blanqueo de capitales”, que consiste en “castigar al delincuente por las operaciones que realice con la ventaja patrimonial obtenida”.

Tras el esbozo de las principales aportaciones doctrinales favorables a la consideración de la cuota tributaria como bien susceptible de blanqueo, hemos de atender a lo expuesto en la tan manida STS 974/2012, punto de referencia en la materia, por ser

la primera resolución en que el Alto Tribunal ha analizado de modo expreso la relación concursal que nos ocupa, como subraya VILLEGAS GARCÍA¹³⁶⁹ en su comentario a la sentencia: sí había pronunciamientos previos que trataban la posibilidad de que el hecho de no declarar a Hacienda las ganancias blanqueadas pudiera ser constitutivo de un delito fiscal, pero no existía ninguna sentencia en la que se valorase la posibilidad de que el delito fiscal fuese delito base del blanqueo. Resume dicha autora que la Sala 2ª admite que puede resultar “cuestionable” que se aprecie un concurso real entre ambas figuras, con base en dos razones: en primer lugar, que los bienes ya estaban en el patrimonio del deudor y, en segundo término, que el delito fiscal ya comprende el total desvalor de la conducta. No obstante, admite que se puede dar un concurso real por tres razones: la legislación española no lo excluye, así se han pronunciado otros países de nuestro entorno jurídico y, en tercer término, la cuota tributaria es idónea para ser objeto material del blanqueo.

Sobre este último particular, que es precisamente el que abordamos en este subapartado, resulta forzoso que nos detengamos en el FD 37º de la sentencia indicada. En este didáctico fundamento se efectúa una soberbia explicación sobre todos los problemas doctrinales que presentaba la admisión del concurso real entre ambas figuras delictivas. Tras atender a la definición internacional –Convenios del Consejo de Europa sobre blanqueo de Estrasburgo y Varsovia, Convención de Viena y Convención de Palermo– de “bienes” y “productos”, los conecta con el tenor literal del artículo 301 CP y manifiesta que *“puede suscitarse la controversia sobre si el bien objeto del delito antecedente y el bien objeto del blanqueo pueden ser idénticos”*, solventando este “aparente problema” al referir que *“los bienes objeto del blanqueo son las 'ganancias' obtenidas de esa previa actividad delictiva que constituyen el 'producto' del delito antecedente y que en su naturaleza pueden ser 'activos de cualquier naturaleza'”*. De esta comprensión infiere que *“(d)e esta forma en el tráfico de drogas se blanquean los beneficios de esa ilícita actividad, en los delitos patrimoniales se blanquean las 'ganancias' obtenidas y en el caso de los delitos fiscales, se blanquea la cuota defraudada”*. Por lo tanto, asume que *“En caso de delito fiscal como antecedente del blanqueo, el objeto del blanqueo es la ganancia procedente del delito fiscal, esto es, la cuota defraudada. No es bien objeto de blanqueo los rendimientos o base imponible que han motivado dicha cuota”*, y concluye que *“es la cuota la que se puede lavar”*.

A propósito de la cuota tributaria, la resolución objeto de exégesis advierte que *“el bien que procede del delito fiscal es la cuantía económica correspondiente a la cuota tributaria, que es una cantidad de dinero que constituye normalmente una proporción que se aplica sobre la base imponible (gravamen). Y el dinero, evidentemente, constituye un bien en el sentido del delito de blanqueo de capitales. Se trata, con todo, de una cantidad de dinero que no ingresa en el patrimonio del autor del delito fiscal, sino que ya se encuentra en él porque constituye una parte del mismo, pero ello no impide considerar que la cuota tributaria procede del delito fiscal”*. Prosigue la sentencia analizando la relación causal entre el delito fiscal y la cuota tributaria, en los siguientes términos: *“La conexión entre el bien y la actividad delictiva previa ha de ser de tipo causal, en el momento en que esto sea así, se dice que los bienes están 'contaminados'. Las teorías desarrolladas por la ciencia jurídico-penal para afirmar la existencia de una relación a la causalidad entre un comportamiento y un resultado nos sirven para determinar qué bienes están conectados causalmente con una actividad delictiva previa,*

¹³⁶⁹ VILLEGAS GARCÍA, M.A., “El autoblanqueo y el delito fiscal como delito antecedente del delito de blanqueo: la Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo nº 974/2012, de 5 de diciembre”, *Revista del Poder Judicial*, núm. 95, 2013, pp. 39 y 40.

y así se puede afirmar que un bien procede de una actividad delictiva previa cuando, suprimiendo mentalmente tal actividad previa, el bien desaparecería en su concreta configuración que incluye todo lo relacionado con la existencia, composición material, valor o titularidad económica del bien. En sentido negativo, no existirá nexo causal si la actividad previa no constituye una condición de la situación patrimonial actual o la existencia del bien. Una actividad delictiva previa es causa de un bien cuando repercute directa o indirectamente en su existencia, composición material, valor, en su titularidad, posesión o custodia.

Existe también conexión causal y, por lo tanto, contaminación, 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. En este caso, se puede afirmar que el bien tiene su origen en aquel delito. Los autores que niegan que el delito fiscal puede ser delito procedente del blanqueo señalan que la relación causal con la actividad delictiva precisa que el autor obtenga algo que no tenía antes del delito y que éste produzca un incremento del patrimonio material de sus autores o partícipes, pero es evidente que aplicando las teorías causales válidas en la ciencia jurídico-penal (sin recurrir a causalidades hipotéticas), –argumenta el sector doctrinal favorable– el delito fiscal supone un incremento del patrimonio del defraudador, con bienes que de otro modo no estarían en el mismo. Y ello viene avalado por la propia descripción del art. 305 CP, que cuantifica la cantidad de dinero que constituye la cuota defraudada en más de 120.000 euros, que son los que incrementan el patrimonio del defraudador. Este dinero no estaría en su patrimonio si no hubiera defraudado a la Hacienda Pública y tiene, por lo tanto, su origen y procedencia en el delito fiscal. El delito fiscal del art. 305 CP genera efectivamente un ahorro de gastos (la deuda tributaria), pero traduce dicho ahorro en una cantidad de dinero, esto es, otorga relevancia penal a los gastos ahorrados, en este caso, a la cuota tributaria defraudada, que debe superar los 120.000 euros. Esta cuantía, es el bien derivado del delito y, por lo tanto, es idónea para ser objeto material del delito de blanqueo. Que se encuentre ya en poder del defraudador no tiene ninguna importancia a efectos del blanqueo de capitales”.

Como corolario sintetiza que “(e)n definitiva, la cuota defraudada constituye un bien en el sentido del art. 301 CP, que constituye simultáneamente un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador (para algún autor el incremento del patrimonio del defraudador por su actividad delictiva implica la disminución del patrimonio del erario público). Y además supone el beneficio o provecho económico derivado del delito susceptible de ser considerado bien idóneo del delito de blanqueo de capitales. Por lo tanto, las conductas típicas descritas en el art. 301 CP pueden recaer sobre la cuota tributaria”.

En cuanto a nuestra toma de postura, pese a que jurisprudencialmente la cuestión se haya zanjado, por lo menos de momento, y a pesar de la directriz comunitaria, hemos de mostrar nuestra discrepancia con la solución adoptada y adscribirnos al sector doctrinal que propugna su inidoneidad como bien susceptible de blanqueo. Nos parece determinante su preexistencia en el patrimonio del sujeto, concretada en un incremento de riqueza operado de modo lícito –trabajo, sucesión hereditaria, plusvalía en venta de inmuebles, etc.–, por lo que, como gráficamente ha plasmado LUZÓN CAMPOS, su posterior conversión en bien procedente de un delito daría lugar a una notable paradoja. Sin que acudamos de un modo estricto a los principios ni a las teorías causales, ha de notarse que la fuente del engrose patrimonial es lícita y que, por lo tanto, no se daría el requisito típico de que tenga su origen o proceda de una actividad delictiva. Como ha enfatizado este sector doctrinal, ha de diferenciarse este incremento patrimonial del

ulterior incumplimiento de la obligación tributaria y, en consecuencia, de la consiguiente defraudación, cuando se cumplieren los requisitos de ésta. Si incidimos en lo que anteriormente mencionamos, resultaría un grave contrasentido que se pueda sostener que el sujeto ha cometido un delito de blanqueo si lleva a cabo alguna de las conductas típicas del artículo 301 CP con anterioridad a la consumación del delito fiscal: en este caso, el blanqueo sería anterior a un delito que todavía no se ha cometido, lo que casa mal con que nos hallemos ante una figura antecedente o delito base. En todo caso, la conversión retroactiva de la cuota tributaria en bien procedente de una actividad delictiva implica una mutación de su naturaleza, que es contraria al reo, que ha adquirido unos bienes de forma legítima y que ve como, *a posteriori*, se convierten en ilícitos en virtud de una calificación jurídica.

Consideramos que se trata de elementos patrimoniales que ya estaban en poder del sujeto y que, por ende, no pueden ser reputados como ganancias. En este sentido, pese a que hayamos tildado la propuesta de MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO como original, no podemos sino mostrar nuestra frontal oposición a sus conclusiones. Dicho autor parte de una premisa imprecisa, en términos de técnica-jurídica, al extender la caracterización de una figura de raigambre civil –la teoría del patrimonio afecto a un fin– a la totalidad del patrimonio de una persona. En su desarrollo alude a que toda ganancia se halla, desde su incorporación a la esfera de derechos y deberes de un sujeto, destinada al cumplimiento de un fin concreto: el pago de los tributos. Sin embargo, debemos anotar una serie de deficiencias que nos llevan a su rechazo. En primer lugar, no cabe derivar una obligación o adscripción general de todo patrimonio a un fin, y menos aún al pago de los impuestos, ya que se requiere una remisión legal expresa, cosa que no sucede con el patrimonio en general. Sí que se da esta adscripción a un fin, *v.gr.*, en el caso de las fundaciones, ya que la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, consagra en su artículo 2.1 que son “*las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general*”, o en el supuesto de los patrimonios especialmente protegidos de las personas con discapacidad, que se recogen en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad, en cuyo artículo 5 se menciona que “*la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos*”, en consonancia con el núm. II de su Exposición de Motivos, donde se califica como un “*patrimonio de destino*”. Pero, como advertimos, se trata de disposiciones especiales, no susceptibles de interpretación extensiva.

En segundo término, esta imprecisión técnica lleva a una conclusión que tampoco se comparte: desde que se incorpora al patrimonio, esa ganancia está adscrita al pago del correspondiente tributo. Confunde con dicho aserto la finalidad específica de los patrimonios de destino, en los que, precisamente, el fin de los bienes ya se encuentra fijado o preestablecido, sin que se pueda cambiar; no obstante, en patrimonios que desconozcan tal limitación excepcional –como sucede en las masas patrimoniales comunes–, pueden existir una serie de deberes, impuestos por el ordenamiento jurídico, que son independientes de que el sujeto los cumpla o no –sin perjuicio de las posibles responsabilidades dimanantes–. De ahí que la clave se halle en la disponibilidad sobre el propio patrimonio: en los patrimonios adscritos a una finalidad concreta –como decimos, hablando en términos rigurosos y técnicos– no se da, mientras que en los patrimonios ordinarios, su titular conserva intactas las facultades dispositivas. Si vamos incluso más lejos, la teoría del patrimonio adscrito a un fin, aplicada a nuestro supuesto, vulnera el

derecho a la propiedad privada, que se ve limitado sin causa ni habilitación legal específica, en aras de un pretendido sometimiento de la riqueza particular a la satisfacción de los fines de interés general. Además, tampoco se precisa por qué semejante adscripción *ab initio* se produce para la satisfacción de los tributos. En esta postura se mezclan de modo no armonioso postulados civiles y penales, que resultan inconexos y que confluyen en un resultado que confunde instituciones y que distorsiona las propias facultades dominicales, puesto que negar que la cuota tributaria pertenezca a su titular supone una expropiación carente de todo fundamento.

En otro orden de consideraciones, nos parece que la propia preexistencia de la cuota tributaria en el patrimonio del sujeto, y por tanto, dentro de los cauces económicos lícitos, le privan de su condición de objeto susceptible de blanqueo: la inidoneidad se pone de manifiesto en la innecesariedad del blanqueo para su reintroducción en el curso económico legal. En atención a nuestra comprensión del bien jurídico tutelado en el delito de blanqueo –ya dijimos que es pluriofensivo–, en cuanto a la licitud de los bienes que circulan en el tráfico económico-financiero, debemos subrayar que la cuota tributaria ya se halla inmersa en él, sin mácula originaria, y que la posterior comisión del delito fiscal no conlleva *per se* una contaminación de dicho cauce. En consecuencia, si el bien era lícito en su origen, no es preciso que se blanquee, por lo que, en virtud del principio de interpretación restrictiva, no es un elemento susceptible de lavado, con lo que se niega que pueda ser objeto material de dicho delito.

2.1.2.- La contaminación patrimonial

Otro de los grandes caballos de batalla en esta materia viene representado por la identificación de los concretos bienes que han de conformar la cuota tributaria. En este sentido se expresa en el FD 37º de la ya manida STS 974/2012 que “*el problema, no es tanto el origen o la procedencia delictiva de los bienes, cuanto la dificultad de concretarlos e individualizarlos en el patrimonio del contribuyente, por cuanto en principio no sería admisible la teoría de que todo el patrimonio del contribuyente queda contaminado*”. En efecto, de esta sucinta descripción se infiere que, si se asume que la cuota tributaria es un bien susceptible de ser blanqueado, a continuación surge el dilema de cómo aislarlo en el patrimonio del defraudador. Cuestión que ya fue apuntada en los primeros artículos doctrinales al respecto, como se observa en el trabajo de CAMPOS NAVAS¹³⁷⁰, que entendía que se trataba de un “problema diferente” al planteamiento teórico sobre si el delito fiscal podía ser delito antecedente del blanqueo, y que se concretaba en “la dificultad para localizar, hacer el seguimiento e identificar dicho provecho económico dentro del patrimonio del defraudador y probar tanto los elementos objetivos como subjetivos exigidos en el tipo, esto es, que se está produciendo una conducta de adquisición, conversión o transmisión de unos bienes que tienen su origen en el provecho económico derivado de la defraudación fiscal y que dicha actividad se realizaba con conocimiento de su ilícita procedencia”, si bien CAMPOS NAVAS relativizaba la complejidad de la materia al referir que la prueba por presunciones “allana los problemas de acreditación de mayor complejidad: el origen criminal de los bienes y el conocimiento de dicho origen criminal”, por lo que enumeraba tres indicios para afirmar el blanqueo de bienes procedentes de un delito contra la Hacienda Pública: i) que afloren cantidades de dinero de “cierta importancia”, carentes de la debida justificación; ii) que se utilice dicho numerario “en operaciones que ofrecen ciertas irregularidades,

¹³⁷⁰ CAMPOS NAVAS, D., *op. cit.*, pp. 5 y 6.

ajenas a la práctica común en el mercado” y, en último lugar, iii) que exista “algún dato objetivo que relacione a quien dispone de ese dinero con una actividad previa de defraudación fiscal con carácter de delito”.

Sin embargo, no podemos reducir la trascendencia de esta cuestión a un mero apunte de valoración probatoria, ni a un aspecto puramente procesal. Por ello, es preciso que profundicemos y que exponamos los principales argumentos que han esgrimido los autores que han tratado el tema para, a continuación, analizar la conclusión adoptada por el Alto Tribunal. Según BLANCO CORDERO¹³⁷¹, aunque dicha cuota se traduce en un incremento patrimonial, “no encuentra un reflejo en concretos bienes”, por lo que resulta imposible determinar los bienes que la integran o constituyen. Aunque no sea específica del supuesto que estudiamos, surge una problemática adicional, ya que “si no se puede *individualizar la cuota tributaria* en el patrimonio del defraudador, difícilmente se puede realizar la conducta típica del delito de blanqueo de capitales, al no existir objeto material”. Para solventar este escollo, expone las soluciones dadas por la doctrina alemana: i) la que niega la identificación y, en consecuencia, la posibilidad del subsiguiente blanqueo, ii) la que considera que todo el patrimonio está afectado, ya que responde del pago de la deuda y iii) la que limita la contaminación a “la unidad patrimonial en la que se integra la cuota tributaria y los bienes respecto de los que no se pagan tributos”. Descarta la primera opción, incompatible con su postura sobre la cuota tributaria como bien susceptible de blanqueo. Sobre la segunda arguye que “no es aceptable”, puesto que la contaminación total del patrimonio implica una interpretación *contra legem*, ya que algunos de los bienes serían lícitos, por lo que su resultado sería “arbitrario y desproporcionado”. También rechaza la tercera opción, ya que “considera contaminados *bienes que no proceden de un delito previo*, en concreto los que integran la base imponible, algo nuevamente contrario a lo dispuesto en el art. 301 CP”.

Ante dicho panorama, BLANCO CORDERO justifica la dificultad de precisar el bien concreto cuando se trata de cantidades de dinero, al que califica como bien “fungible por excelencia”. Ante la complejidad para acometer la “especificación” en tal caso, expresa que es preciso “que durante la investigación *se pueda identificar razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria*”, lo que le conduce a sostener que en ocasiones será posible que se acredite, de modo seguro, que el blanqueo recae sobre bienes que integran la referida cuota. Así las cosas, distingue dos posibilidades: i) que la conducta constitutiva de blanqueo recaiga sobre “*un parte del patrimonio del defraudador que obligatoriamente incluya todo o parte de la cuota tributaria*”, lo que sucede cuando afecta a todo o a una gran parte de su patrimonio. En tales casos, “se establece con certeza que los bienes obtenidos del delito fiscal se encuentran total o parcialmente en el objeto sobre el que recae la acción típica del delito de blanqueo”. ii) Que se identifique “la cuantía constitutiva de la base liquidable sobre la cual no se han pagado impuestos”. En esta opción “*no está contaminada toda la base liquidable, sino exclusivamente la parte constitutiva de la cuota tributaria*”, lo que dificulta determinar qué parte constituye la cuota y puede ser objeto del lavado, y le lleva a sostener que solo habrá blanqueo si el sujeto transfiere toda la base imponible, ya que una porción se halla contaminada, o bien, un monto en el que se integre, de modo obligatorio, una parte de la cuota tributaria defraudada.

A la vista de este sistema razona dicho autor que el blanqueo de la cuota tributaria tiene “un *ámbito de aplicación extremadamente pequeño*”, y califica como “raros” los casos que se puedan subsumir en este delito, ya que casi nunca se blanquea todo el

¹³⁷¹ BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal”, *cit.*, pp. 26-31. (Cursivas en el original).

patrimonio o una porción tan elevada que incluya, de modo inexorable, la cuota. Sin embargo, matiza que desde la reforma del año 2010, tal conclusión “se enturbia”, puesto que se facilita la prueba del blanqueo con la modalidad de posesión. A su vez, apunta una serie de criterios para “resolver los casos de mezcla de bienes”. Tras advertir que las dificultades provienen de que los bienes contaminados se diluyen en la masa patrimonial, y su consiguiente mezcla con los bienes lícitos, analiza los criterios doctrinales: lo primero que debe determinarse es “qué bienes se encuentran contaminados originalmente por el delito fiscal y, a partir de ese momento, ya se puede discutir si se contamina o no toda la mezcla”, lo que resulta complejo. En segundo término, en los casos en los que sea posible esta individualización, pueden darse “los problemas de la mezcla” –para cuya comprensión aporta una serie de ejemplos, siguiendo a SAMSON, sobre retiradas de efectivo por distintos cotitulares y sobre transferencias realizadas entre distintas cuentas y sujetos–, que se ven agravados por las dificultades de índole temporal. Tras su amalgama de opciones y situaciones en relación con tales ejemplos, asume que “salvo en aquellos casos en los que el contribuyente tiene todo su patrimonio en una cuenta, o toda la base imponible en ella, es muy difícil concretar los bienes contaminados”, y reconoce que tales casos “no serán muy frecuentes”, aduciendo que el defraudador tendrá más de una cuenta, por lo que “dispondrá de diversos bienes de origen lícito mezclados con los de origen delictivo”.

De igual parecer es MORILLAS CUEVA¹³⁷², quien comparte los postulados de BLANCO CORDERO y enfatiza en las implicaciones de la “dimensión temporal”, dado que el delito de blanqueo, aunque no precise de una sentencia condenatoria por el delito base, necesita que “la causa preceda al resultado, esto es, que el delito fiscal anteceda a la susodicha cuota tributaria que configura el objeto material del delito contenido en el artículo 301”, de esta manera, hasta que no finalizan los plazos administrativos para la declaración y conformación de la cuota “no cabe, todavía, estimar cantidad alguna para configurar el blanqueo”. Después de mencionar las tres alternativas propuestas por la doctrina alemana, y de añadir, como dificultad, la precitada mezcla, trae a colación el supuesto de “descontaminación de la cuota tributaria”, lo que se puede operar bien mediante la despenalización de su delito base –es decir, del delito fiscal–, lo que reputa “impensable”, bien a través de “una relativización todavía más cuestionable por medio de la prescripción o de la perturbadora figura de la regularización tributaria”. Por su parte, para MALLADA FERNÁNDEZ¹³⁷³, aunque con carácter general el contribuyente deba responder de sus deudas con todos sus bienes, en punto al blanqueo de dinero debe concretarse qué bienes se encuentran contaminados. Rechaza que se siga la teoría del contagio total, que califica como “desproporcionado”. En el caso del delito fiscal, dado que los bienes ya se encuentran en el patrimonio del sujeto, “para discernir cuáles son los contaminados hay que esperar a que pasen 4 años y prescriba el impuesto correspondiente”, ya que en tal período podría producirse la regularización tributaria, por lo que, en su decir, “no podemos fijar la cuota tributaria a efectos del delito de blanqueo de capitales hasta que no haya una sentencia judicial firme”.

En su decir, llegado este momento, sí sería posible “fijar cuáles son los bienes contaminados”, y agrega que, como el dinero es un bien fungible, “el blanqueador debe responder con todos sus bienes aunque no sea posible discernir cuáles son los que forman parte del delito”. Para solventar los problemas de la “mezcla”, cuando no es posible concretar los bienes, propone que el juzgador aplique “una teoría parecida a la del comiso sustitutivo, ya que el dinero es un bien fungible, por lo que podría establecer una ficción

¹³⁷² MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, pp. 100 y 101.

¹³⁷³ MALLADA FERNÁNDEZ, C., “El delito fiscal”, *cit.*, pp. 6 y 7.

jurídica para poder separar los bienes relativos del delito fiscal del resto de su patrimonio, ya que ya ha fijado cuál es la cuantía de la cuota defraudada”. Por último, indica que la prescripción del delito fiscal no tiene efectos descontaminantes, a la vista de la modalidad de blanqueo por posesión y de la figura del autoblanqueo, por lo que estaríamos ante un “delito permanente e imprescriptible”. Sin embargo, en relación con la regularización tributaria, señala que si esta se da no cabe castigar por lavado, puesto que “antes de que se cometa el delito fiscal, el presunto defraudador no puede estar ocultando nada, porque no hay ningún delito”.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO¹³⁷⁴ asume que resulta “excesivo” entender que todo el patrimonio del defraudador se encuentre contaminado, porque, en tal supuesto, “cualquier disposición patrimonial” que en lo sucesivo llevase a cabo el defraudador constituiría un blanqueo, lo que sería “una restricción inadmisibles de la libertad de acción”. Por tal razón enuncia dos problemas: i) por lo que hace a la mezcla entre bienes lícitos e ilícitos, arguye que no es algo “privativo” del delito fiscal, y que “al resaltarlo no se aporta entonces ningún argumento para descartarlo como delito fuente de beneficios susceptibles de blanqueo”; así las cosas, frente a la “imagen *ideal*” de las restantes conductas delictivas que pueden ser delito antecedente del blanqueo, que se llevarían a cabo por sujetos carentes de rentas o bienes de origen lícito, en las que no existiría riesgo de contaminación, el supuesto habitual es aquel en el que dicho autor cuenta con bienes, patrimonio y rentas, de origen lícito, por lo que el problema apuntado “se plantea exactamente en los mismos términos”. ii) En relación con la individualización de estos bienes, tras descartar la contaminación total y la identificación de la cuota mediante su prueba –indiciaria o directa–, observa que en los casos de confusión patrimonial caben dos posibilidades, bien considerar que el blanqueo recae sobre la base liquidable que ha generado, al menos, parte de la deuda tributaria, bien considerar que únicamente está contaminada “la parte de la deuda tributaria en sí”. Frente a la tesis de BLANCO CORDERO de aplicar el principio *in dubio pro reo*, que le lleva a estimar blanqueo solo en aquellos casos en los que la parte del patrimonio de que se dispone contiene, por su volumen, “parte de los bienes originados en el delito fiscal”, puntualiza que tal criterio sería generalizable “para cualquier otro delito cuyas ganancias resulten difíciles de individualizar con respecto al resto del patrimonio”.

Opinión compartida por MENDOZA LLAMACPONCCA¹³⁷⁵, para quien debe diferenciarse entre la admisión dogmática de la defraudación tributaria como infracción base y “la individualización razonable de los bienes (maculados delictivamente) dentro del patrimonio del autor”. No obstante, aprecia que se trata de un problema puramente probatorio, por lo que no pueden confundirse la dificultad probatoria y la ausencia de tipicidad, que son dos aspectos diferentes. Agrega que no se trata de una complejidad privativa del fraude tributario, sino que en “todos los delitos provechosos caracterizados por producir “causalmente” rendimientos económicos” se da la cuestión de “la identificación razonable de los activos maculados, su individualización y distanciamiento, de aquella parte del patrimonio del autor que tiene contenido legal”. Destaca que la tesis del contagio patrimonial total atenta contra el derecho de propiedad, y que, a su vez, vulneraría el derecho de defensa una condena por blanqueo sin que se “haya probado o determinado razonablemente el alcance de la contaminación delictiva”.

¹³⁷⁴ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *op. cit.*, pp. 86-88.

¹³⁷⁵ MENDOZA LLAMACPONCCA, F.N., *El tipo base...*, *cit.*, pp. 340 y 341.

GARCÍA BAÑUELOS¹³⁷⁶, favorable a la punición en concurso real de ambos delitos, es un claro exponente de la teoría de la contaminación patrimonial y, por ende, discrepa de la solución alcanzada en la sentencia del *caso Ballena Blanca*, que sigue, como veremos, los postulados de BLANCO CORDERO y sus modulaciones a propósito del principio *in dubio pro reo*, por lo que requiere la transferencia de la totalidad de la base imponible, dado que una porción se encuentra, de modo indefectible, contaminada, o bien, “una cuantía de dinero que obligatoriamente incluya una parte de la cuota tributaria”. De esta manera, si se operan varias transferencias y en cada una de ellas se hace por una cuantía inferior a la cuota, al no poder identificarse dicha cuota, no sería posible castigar por lavado de activos. Según GARCÍA BAÑUELOS, semejante argumento resulta “desacertado”, para lo que toma en consideración el carácter fungible del dinero, que le lleva a afirmar que es imposible “identificar una parte del saldo que resulte contaminado, por la sencilla razón de que la cuota defraudada está disuelta en el mismo”. Desarrolla un símil muy gráfico con la persona que vierte unas gotas de veneno en una jarra de agua –que quedan disueltas– para matar a otra persona, e indica que “a nadie se le ocurriría absolver de un delito de homicidio a la persona que ha vertido el veneno por el mero hecho de que la víctima se hubiera servido sólo un vaso y, por lo tanto, las gotas de veneno podrían haber quedado en la jarra. La cuota defraudada está tan disuelta en el saldo de la cuenta como el veneno en la jarra”, y sentencia que “no resulta trascendente para apreciar la comisión de un delito de blanqueo identificar una cuota tributaria disuelta en un bien fungible, en la medida en que todo el bien resulta contaminado”. Por el contrario, para evitar la “hipertrofia” del blanqueo, pone el énfasis en el elemento subjetivo del tipo “en la persona que actúa sobre los bienes contaminados”.

Este ejemplo de la jarra de agua es refutado, de modo incontestable, por DE MOSTEYRÍN SAMPALO¹³⁷⁷, quien descarta que se pueda entender contaminado todo el patrimonio. En este orden de ideas observa que la dificultad surge porque “el defraudador fiscal casi siempre realizará una actividad lícita muy lucrativa, pues de lo contrario la cuota defraudada no habría rebasado el umbral delictivo”, pero sintetiza que “se deberán aplicar las mismas reglas de justificación lícita del patrimonio que para cualquier otro delito fuente”. Se muestra riguroso al exigir que se dé “certeza absoluta” en la conclusión de que se ha operado con “capital procedente del fraude fiscal”, pues, de lo contrario, no ha lugar la condena por blanqueo ante la ausencia de dicha prueba. En cuanto al ejemplo citado, no le parece “convinciente” dado que “consta que las gotas de veneno no quedaron en la jarra precisamente porque la víctima murió”, calificación que sería diferente si la víctima ni siquiera enfermase, por quedar el veneno en la jarra. Apostilla que esta teoría de la contaminación total aboca a una “situación absurda”, como sería “la del multimillonario que defrauda una cuota baja al fisco, que apenas suponga una pequeña parte de su patrimonio, y se le acuse después de blanqueo por pagar la cerveza que se ha tomado en un bar”. Si se lleva al extremo la meritada tesis del contagio patrimonial, cualquier fraude tributario llevaría a un ulterior delito de blanqueo, del mismo modo que cualquier delito base que genere capitales, lo que no le parece “razonable”. En el polo opuesto, si el defraudador es “absolutamente insolvente no habrá ningún patrimonio que blanquear”, pero a su juicio ello no menoscaba la admisibilidad de la cuota tributaria como bien susceptible de blanqueo. En último término, DE MOSTEYRÍN SAMPALO aprecia que, en tales casos, será el legislador quien habrá de determinar si es posible “entender contaminados bienes lícitamente adquiridos, aplicando así un criterio semejante al que permite el decomiso de bienes de valor equivalente”.

¹³⁷⁶ GARCÍA BAÑUELOS, J.A., *op. cit.*, pp. 7 y 8.

¹³⁷⁷ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R., *El blanqueo...*, *cit.*, pp. 288 y 289.

Introduce matices dignos de reseña CARO CORIA¹³⁷⁸, que asume que la cuota tributaria sea objeto de blanqueo, y para quien los casos de mezcla deben tomar como punto de partida la identificación de los concretos bienes contaminados y, atendiendo a criterios de imputación objetiva, cuando se mezclen activos de fuente lícita e ilícita, “la contaminación de estos últimos no dependerá de una cuantía sino de si, desde una perspectiva *ex ante*, la conducta del lavador subordina la renta lícita a la ilícita, sometiendo ambas a un proceso de reciclaje”, y subraya que si únicamente se produce una mezcla “en sentido fáctico”, pero el patrimonio no se arriesga en su conjunto, “en ese caso la necesidad de diferenciarlos conforme a las Convenciones de Viena y de Palermo es imperativa”. Discrepa de la solución que ofrece BLANCO CORDERO en el supuesto de dos retiradas de efectivo del total de una cuenta bancaria por dos personas, en la que el 50% proviene del delito fiscal –BLANCO CORDERO aplica el principio *in dubio pro reo* y presume que cada uno retiraba la parte limpia, por lo que ninguno comete reciclaje de fondos–, y, más allá de cuestiones financieras sobre la naturaleza de la cuenta, estima que el primero de los individuos que retira la mitad de los fondos, aunque conociese el origen ilícito, “realiza una conducta atípica porque conforme al principio *in dubio pro reo*, y tratándose de bienes fungibles, no hay razones suficientes para considerar que las primeras sumas de dinero utilizadas son las contaminadas”, mientras que, el segundo individuo, con independencia de si conocía o no el carácter contaminado de los bienes, “objetivamente podría realizar la tipicidad de lavado de activos porque su conducta recae sobre el dinero contaminado”. Cita otro supuesto, el de la compra de acciones, en parte con capital lícito, y en parte, con monto de ilícita procedencia: en este caso, dado que “el acto de inversión ha subordinado todo el dinero, la colocación se extiende al dinero limpio porque éste ha sido consolidado con el sucio en un nuevo negocio”.

De una forma más escueta se han manifestado otros autores, que aceptan de modo acrítico las conclusiones de la STS 974/2012 y su base dogmática –en esencia, la exposición de BLANCO CORDERO–. En este sentido, parten de que resulta inadmisibile que todo el patrimonio del contribuyente se encuentre contaminado, por lo que¹³⁷⁹ “siempre es preciso que exista una identificación cuantitativa entre la cuota tributaria defraudada y los bienes que son blanqueados”, lo que admite la Sala 2ª de modo global e individualizado: de un modo global, “cuando se blanquea la parte del patrimonio comprensivo de la cuota defraudada” y, en segundo lugar, de forma individualizada “mediante una identificación específica de los bienes, de modo que aquellos que precisamente son blanqueados, comprenden la cuota tributaria defraudada”. También se ha pintado como¹³⁸⁰ “extremadamente raro” que en el delito fiscal se pueda “hablar de contagio del dinero legal a causa del dinero delictivo”, sino que todo ha de reconducirse a la identificación de dicha parte contaminada, si bien se ha reconocido que resulta “muy difícil precisar con exactitud” los concretos bienes; para salvar este escollo, se sigue el criterio de la proporcionalidad en el “análisis del caso concreto en relación con el grado de correlación entre la parte legítima y la delictiva”, por lo que todo se reduce a “la relevancia porcentual de los bienes ilícitos respecto de los lícitos”.

De ahí que, sin más preámbulo, debamos atender a la plasmación de esta línea de pensamiento en la resolución que empleamos como referente imprescindible, la tantas veces invocada a estas alturas –y en las páginas sucesivas– STS 974/2012. Nuevamente

¹³⁷⁸ CARO CORIA, D.C., “Lavado de activos provenientes del delito tributario”, en AMBOS, K./CARO CORIA, D.C./MALARINO, E. (coords.), *Lavado de activos y compliance. Perspectiva internacional y derecho comparado*, JURISTA EDITORES E.I.R.L., Lima, 2015, pp. 164-166.

¹³⁷⁹ DELGADO SANCHO, C.D., *op. cit.*, p. 11 y nota 17.

¹³⁸⁰ DE LA CUERDA MARTÍN, M., “El fraude fiscal como delito previo al blanqueo de capitales”, *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha*, núm. 12, 2017, pp. 129 y 130.

nos movemos en el fundamental FD 37º, en el que la Sala, tras anunciar el problema que origina la identificación de los bienes que conforman la cuota, parte de una premisa relevante: “*en principio no sería admisible la teoría de que todo el patrimonio del contribuyente queda contaminado*”. Entiende que el momento de contaminación de los bienes que integran la cuota defraudada se produce cuando finalizan los plazos administrativos de declaración y que, hasta dicho instante “*existe un período temporal durante el que no es posible determinar si existe o no delito fiscal, y por ello, todo acto realizado sobre tal dinero no puede ser considerado delito de blanqueo de capitales, porque los bienes no tienen –todavía– carácter delictivo*”.

Una vez concretada la cuota tributaria que cuantifica la obligación tributaria económicamente valorable de la que responde el defraudador, habrá que diferenciar en su patrimonio los bienes que la integran, pues si no se puede individualizar la cuota tributaria en su patrimonio, difícilmente se puede realizar la conducta típica del delito de blanqueo, al no existir objeto material.

El blanqueo de capitales exige la concreción de un objeto específico o una pluralidad de bienes igualmente determinados que proceden de una actividad delictiva, lo que no resulta fácil cuando se trata de dinero, bien éste fungible por excelencia.

La posibilidad de que el fraude fiscal constituye delito previo del blanqueo requiere que durante la investigación se pueda identificar razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria. En algunos casos sí será posible acreditar de manera segura que la conducta de blanqueo recae sobre bienes que forman parte de la cuota tributaria.

1. Una posibilidad es que la acción típica del delito de blanqueo de capitales recaiga sobre una parte del patrimonio del defraudador que obligatoriamente incluya todo o parte de la cuota tributaria. Ello sucederá cuando la acción de blanqueo se realiza sobre la totalidad del patrimonio del autor del delito previo, o al menos sobre una proporción tan elevada de su patrimonio que supere la parte lícita y comprenda una parte del valor de la cuota tributaria impagada. En estos casos puede establecerse con certeza que los bienes obtenidos del delito fiscal se encuentran total o parcialmente en el objeto sobre el que recae la acción típica del delito de blanqueo.

2. Otra posibilidad es que se consiga identificar la cuantía constitutiva de la base liquidable sobre la cual no se han pagado impuestos. La cuota tributaria se determina normalmente aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable (art. 56 LGT), y que el tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra (art. 55 LGT). Por lo tanto, dado que la cuota tributaria es un porcentaje de la base liquidable, es razonable entender que la masa patrimonial integrada por la base liquidable contiene una parte contaminada. No está contaminada toda la base liquidable, sino solo la parte constitutiva de la cuota tributaria. Por tanto habrá delito de blanqueo si se transfiere la totalidad de la base imponible, porque una parte está contaminada, o una cuantía de dinero que obligatoriamente incluya una parte de la cuota tributaria”.

Frente a esta postura, otro grupo de autores ha predicado la imposibilidad de diferenciar los bienes mezclados. En este sentido, GÓMEZ BENÍTEZ¹³⁸¹ alude a que los bienes que se sustraen al cumplimiento de sus obligaciones fiscales “suelen ser patrimonialmente indiferenciables de los que han sido objeto de tributación”. CHOCLÁN

¹³⁸¹ GÓMEZ BENÍTEZ, J.M., “Reflexiones técnicas”, cit., p. 74.

MONTALVO¹³⁸², a la vista de la resolución transcrita, afirma que la concreción de los bienes es “la cuestión gordiana”, y extrae una certera consecuencia, ya que “al final, la cuestión depende de si hay bienes suficientes en el patrimonio del deudor en el momento de cumplir la obligación tributaria”. De modo contundente deriva de dicha afirmación que con ella “se pone de manifiesto lo artificioso de la construcción, pues los actos de transformación de la deuda tributaria ya devengada pero aún no exigible no constituyen delito, mientras que sí los posteriores al vencimiento del período de declaración voluntaria”, y que, por tal motivo, los sujetos que defrauden dispondrán de dicho lapso temporal –hasta el vencimiento– “para garantizarse la impunidad por delito de blanqueo”. Arroja otro argumento contundente cuando explicita que si no se puede individualizar la cuota en la masa patrimonial del sujeto “no es posible apreciar el objeto material del delito de blanqueo”. Abunda en que si el patrimonio del defraudador excede de la cuota tributaria, no hay motivo para “imputar los actos de transformación realizados a la parte ilícita si es posible concretarlos, idealmente, en la parte patrimonial de situación lícita”. Por todo ello, tras calificar como “loable” el destierro de la teoría del contagio patrimonial total en la citada sentencia, concluye que la solución apuntada “conduce en la práctica a consecuencias inseguras”. Por su parte, FERRÉ OLIVÉ¹³⁸³, en su adhesión al voto particular del *caso Ballena Blanca*, enumera entre los “interesantísimos argumentos” que propone el magistrado disidente: “la artificiosa, desconcertante y normalmente imposible individualización de la cuota puntualmente defraudada dentro del patrimonio del deudor tributario”, y advierte que ello resultaría “imprescindible si se pretenden imputar esos concretos bienes como objetos originados por la actividad delictiva previa”.

AMBOS¹³⁸⁴ expresa que “la inclusión del no pago de impuestos como hecho previo del lavado de activos invierte la ratio del tipo del lavado de activos”, puesto que vincula a un “*patrimonio originalmente legal*, respecto del cual no se tributa”. Ante la mezcla de los activos lícitos e ilícitos “la parte ilegal no podrá ser individualizada, o sea, concretizada, de una forma razonable”. Si se sigue la teoría de la contaminación total del patrimonio, se produce una vulneración de la garantía de la propiedad privada. Puesto que nos hallamos ante un “patrimonio total”, la diferenciación es “prácticamente imposible”. La contaminación del patrimonio se basa en una “consideración económica”, pero “no existe acuerdo en cómo debe calcularse la mácula”, ya sea a través de la contaminación total, parcial, o de que se opere la contaminación total una vez que se supera un determinado porcentaje –v.gr., el 70%–. Todas ellas “conllevan una dosis de arbitrariedad (¿por qué 70% y no 60% u 80% del patrimonio total?) y por lo mismo no permiten aislar satisfactoriamente el monto defraudado del patrimonio del autor”. En términos estrictos solo cabe atender a cada acto de lavado y “la parte legal del patrimonio permanece intacta”. Si no fuese posible aislar el monto defraudado, el castigo por blanqueo sería contrario a la propiedad privada y al principio de proporcionalidad.

Si retomamos nuestro hilo conductor, debemos detenernos nuevamente en el voto particular del Excmo. Sr. DEL MORAL GARCÍA, único exponente en la Sala 2ª del TS de la postura contraria a la posibilidad de que el delito fiscal sea delito fuente del blanqueo, por lo menos, con la normativa vigente. Sobre el particular que ahora tratamos, se cuestiona de modo perspicaz: “¿Hay alguna posibilidad de marcar justamente los bienes que debían destinarse al pago de esa cuota? ¿Es solamente el metálico? ¿La enajenación de cualquier activo será delito de blanqueo de capitales? Los bienes

¹³⁸² CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 300 y 301.

¹³⁸³ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., p. 369, nota 578.

¹³⁸⁴ AMBOS, K., “La defraudación tributaria como hecho previo del lavado de dinero en Alemania”, en AMBOS, K./CARO CORIA, D.C./MALARINO, E., *op. cit.*, pp. 302-305. (Cursivas en el original).

correspondientes a la cuota defraudada, ¿no pueden ser justamente los que el autor gastó antes del vencimiento del tributo? ¿Cuáles son los bienes que quedan ensuciados por ese delito de defraudación tributaria si el patrimonio es mucho mayor? No es un problema anudado a la fungibilidad del dinero. Es sustancialmente distinto. Según la concepción que ahora se combate, el autor del delito de defraudación tributaria también sería autor de un delito de blanqueo aunque en el momento del impago careciese absolutamente de liquidez y solo dispusiese de inmuebles u objetos suntuosos. En esos valores habría que buscar la "cuota defraudada"".

Y continúa inquiriendo, de modo incisivo y tenaz: *“Proyectar esa tesis a diversas hipótesis posibles pone de manifiesto el grado de artificio que revestirá siempre la individualización de los bienes objeto de blanqueo:*

a) Si la cuota defraudada es X, y el patrimonio del defraudador tributario viene integrado por 3 X, ¿cualquier inversión ha de ser atribuida a la cuota defraudada y será constitutiva de delito?

b) Si el obligado tributario en el tiempo que transcurre entre la percepción de las rentas y el devengo del tributo, previsoramente invierte o gasta todos esos rendimientos, ¿se habrá eludido el delito de blanqueo al tratarse de actos anteriores a la comisión del delito base? ¿Qué diferencia hay entre una y otra conducta desde el punto de vista de la lesividad? Desde luego resulta imposible considerar que el delito base se retrotrae al momento en que se produjo el blanqueo: blanqueo de los bienes provenientes de un delito futuro, todavía no cometido (!). Pero de esa forma se llega al absurdo de que la impunidad se conseguiría con una sencilla estrategia: camuflar el patrimonio antes de la defraudación. O, al menos, camuflar la "cuota" que se pensaba defraudar antes del vencimiento del impuesto. ¿Qué respuesta se daría a quien demostrase que destinó justamente el importe de la cuota que pensaba defraudar a una sociedad tapadera o a unas donaciones ficticias realizadas antes del vencimiento del impuesto?

c) Si en el momento en que se omite el pago del tributo adeudado, el recurrente carecía de liquidez para afrontar esa deuda, ¿cuál de sus bienes inmuebles, si tiene varios, será el bien procedente del delito de defraudación tributaria?, ¿el que tiene un valor más aproximado a la cuota? O ¿solo podrá hablarse de blanqueo si se trata de metálico? ¿Por qué razones?

d) ¿Qué lleva a considerar una vez llegada la defraudación a entender que lo que se tenía que pagar había de ser precisamente el capital que se gastó u ocultó, y no el que mantuvo aflorado? ¿Lo correspondiente a esa cuota impagada no pueden ser los gastos o inversiones realizadas previamente o aquellas otras realizadas a la luz pública y a su vez generadoras de nuevos hechos imposables?

e) Si, como en este caso se ha acabado por abonar la deuda, ¿por qué presumir que el dinero con el que se ha pagado no era la "cuota" adeudada, el "bien" procedente del delito y en cambio atribuir esa condición a los bienes previamente invertidos o aflorados por vías oblicuas?

Pese a los inteligentes esfuerzos dialécticos que se han realizado para soslayar esa cuestión, al final siempre se encuentra algo artificioso y desconcertante en esa individualización de la cuota defraudada dentro del patrimonio del deudor tributario. Tan caprichoso es sostener que viene constituida por el dinero gastado en los meses posteriores al delito; como admitir una estrategia defensiva consistente en invitar a considerar que el dinero que estaba destinado a hacer frente a esa cuota es el que se

gastó previamente el sujeto obligado en unas lujosas vacaciones una vez que ya había decidido omitir el abono de parte de su deuda tributaria en ese ejercicio y antes de que venciese el periodo de pago voluntario. Pensar que es todo el patrimonio del deudor el que queda contaminado no es de ninguna forma admisible”.

En un trabajo publicado con posterioridad, DEL MORAL GARCÍA¹³⁸⁵ abunda en su postura y, al hilo de la STS 182/2014 –*caso Reparaz*–, manifiesta que el Alto Tribunal mantiene formalmente la misma solución que en el *caso Ballena Blanca*, pero “desecha el delito de blanqueo con un argumento que no acaba de convencerme: hace depender el blanqueo de que exista una cierta correlación no solo temporal sino incluso cuantitativa, una vinculación en definitiva, entre la cuota defraudada y los gastos o inversiones efectuadas”. En su decir, se trata de un argumento “formalista”, “porque en realidad la cuota defraudada es una cifra y no un dinero efectivo. No puede asignarse a ningún capital específico del comprendido en el patrimonio del defraudador la etiqueta de “cuota defraudada”, de forma que solo si se gasta o invierte ese dinero y no otro, será delito de blanqueo. Es tan caprichoso y arbitrario decir que unas inversiones representan esa cuota defraudada, como decir lo contrario”. Con todo, reconoce que la Quinta Directiva “se inclina inequívocamente por la consideración del delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales: art. 3, n.º 4, f”, sin embargo, continúa defendiendo su postura, porque “su implementación necesitaría en rigor un ajuste del art. 301 para no violentar el principio de legalidad”. Más recientemente, DEL MORAL¹³⁸⁶ ha manifestado que la reforma del año 2015 ha reforzado la tesis que subyace a la STS 974/2012, a través de un “argumento indirecto”, ya que en materia de decomiso “incluye a los delitos contra la Hacienda Pública entre las infracciones aptas para generar ganancias (art. 127 bis 1.j)”.

Asimismo, presta una especial atención a la resolución del *caso Nóos* –de la que fue ponente–, en la que comenta que se matiza “*de facto* en términos muy relevantes” la doctrina *Ballena Blanca* –sin desdecirse de ella–, “estirando y llevando a sus últimas consecuencias el razonamiento implícito en la sentencia *Reparaz*”, y concluye que el estado actual de la doctrina jurisprudencial española al respecto está marcada por dos líneas argumentales que se encuentran en aparente tensión: i) que la defraudación tributaria genera bienes susceptibles de ser blanqueados, por lo que cabe la doble punición y ii) la segunda línea de ideas, que “introduce tantos matices en la afirmación general que de hecho podría convertirla en una desnuda proclama teórica llena de énfasis, pero llamada a no tener aplicación práctica”, puesto que ha de acreditarse que el dinero lavado, invertido o transmitido, o sometido a otras operaciones para ocultar su origen “se corresponde justamente con la cuota defraudada”. De esta manera, cuando subsisten en dicho patrimonio “fondos superiores a la cuota defraudada, o si ha llevado a cabo gastos también en cuantía superior a esa cuota a los que no es dable anudar ningún fin espurio, será muy difícil desmontar el argumento de que la cuota defraudada venía constituida por esas cantidades transparentes o cuyo destino cristalino no se compadece ni bien ni mal con una actividad blanqueadora”. Así las cosas, únicamente será posible estimar que concurre blanqueo en los supuestos “realmente insólitos” de “grandes defraudaciones o de inversiones opacas de la totalidad del patrimonio”, lo que, además, no será fácil. Califica la individualización de los bienes constitutivos de la cuota defraudada como “ejercicio de voluntarismo algo caprichoso” y agrega que, además, ha de concurrir el elemento subjetivo específico de “encubrir el origen ilícito de los fondos, es decir, tapar que se trata del dinero que debiera haberse destinado al pago de la cuota defraudada”. Por todo lo razonado, considera necesario el ajuste del tipo del artículo 301 CP, ya que en su

¹³⁸⁵ DEL MORAL GARCÍA, A., “Reciente doctrina”, *cit.*, pp. 11 y 12.

¹³⁸⁶ DEL MORAL GARCÍA, A., “*Non bis in idem*”, *cit.*, pp. 616-621.

tenor actual solo cabría la modalidad de defraudación tributaria consistente en la obtención indebida de devoluciones, sin embargo, admite que de conformidad con el sentir mayoritario de la Sala, no sería precisa su reforma.

Puesto que hemos mencionado incidentalmente dos de las resoluciones que cita DEL MORAL GARCÍA –quien también alude a la STS 970/2016, de manera tangencial–, no podemos dejar de efectuar una, siquiera, breve reseña de ellas, antes de efectuar nuestra toma de postura. Por lo que hace a la STS 182/2014, si atendemos a su FD 11º observamos que da la razón al recurrente¹³⁸⁷, que había sido condenado por varios delitos fiscales y por blanqueo de dinero. Persiste en esta línea la relevante sentencia del *caso Nóos*, cuyo FD 44º trata el tema de la identificación de la cuota defraudada y sintetiza la postura de la Sala 2ª al respecto¹³⁸⁸.

¹³⁸⁷ FD 11º de la STS 182/2014: “No existe concreción factual alguna referida a qué se hizo con las cuotas defraudadas, y si se habla genéricamente de una reinversión en bienes inmuebles, no hay una sola referencia a los concretos inmuebles que fueran adquiridos con tales cuotas, ni en qué cuentas o fondos estaba depositado el dinero que se dice reinvertido [...] la motivación fáctica es claramente insuficiente para que se pueda efectuar la subsunción en el delito de blanqueo”.

¹³⁸⁸ FD 44º de la STS 277/2018: (Hemos de ser generosos en la transcripción –vaya por delante nuestra disculpa al lector–, porque estos fragmentos condensan la doctrina jurisprudencial): “(e)n el caso del delito de defraudación tributaria estas exigencias adquieren perfiles diferentes a aquellos con que se presentan en otras infracciones. En un delito de tráfico de drogas, o contra el patrimonio, están identificados y relativamente acotados desde el primer momento los bienes procedentes de esa actividad criminal y son diferenciables de los que pudieran obrar en poder del delincuente con anterioridad. Es más, en muchas ocasiones es esa fuente ilícita la única que reporta ingresos al supuesto blanqueador, lo que permite jugar con relativa facilidad con la prueba indiciaria: carece de ingresos lícitos; maneja abundante dinero; su origen no está acreditado; aparece probada la relación personal con actos delictivos, ergo los bienes que mueve han de tener indudablemente esa procedencia.

Cuando junto a los bienes provenientes de la actividad delictiva concurren otros de origen lícito el panorama se enturbia. Los movimientos que se efectúen con fondos de fuente lícita por definición no pueden constituir delito de blanqueo, lo que no obsta a que la fungibilidad del dinero haya de ser tenida en cuenta para no llegar a simplistas e inadmisibles soluciones de impunidad en virtud de argumentos con visos de sofisma.

En el delito de defraudación tributaria necesariamente el autor cuenta con ingresos lícitos, aunque puedan ser opacos. Es de esencia de esta infracción que solo pueda cometerse por quien goza de capacidad económica suficiente para ser obligado tributario. Inexorablemente sus ingresos serán superiores a la cuota defraudada. Esta es manifestación de su capacidad económica y, como indica su nombre, es solo una porción de sus ganancias, una cuota. Ya no es dable establecer ese enlace automático entre el dinero o los fondos que se manejan y la actividad delictiva previa. Esta no contamina todo el patrimonio, que, por necesidad, ha de ser más amplio. Solo ensucia estrictamente una parte, una cuota, la cifra a la que asciende el fraude fiscal. Resultaría un artificio inaceptable considerar ensuciado todo el patrimonio que puede ascender a muchos millones, por una defraudación de ciento veinticinco mil euros. Una cosa es que el dinero sea opaco, que se haya querido mantener oculto (dinero negro) lo que no es suficiente para el delito de blanqueo –si para el delito tributario (cumplidos los demás requisitos)–; y otra que el dinero provenga de un delito (dinero sucio). El dinero sucio será negro en muchos casos. Pero ni todo el dinero negro es sucio, ni todo el dinero sucio es negro. [...]

No todo el dinero del defraudador fiscal proviene de un delito. Solo cabe colgar esa etiqueta a una parte del mismo: la equivalente a la cuota defraudada. La comisión del delito fiscal, que se consume cuando ya, desde al menos varios meses antes, el dinero está a disposición del autor, solo contamina una cantidad, justamente el monto que no se ingresó en Hacienda. Solo respecto de esa cifra (no sin cierto esfuerzo dialéctico que en todo caso el Legislador –art. 1 de la Ley 10/2010– obliga a realizar) puede afirmarse su procedencia de un delito. El resto provendrá de las actividades que hayan generado esos rendimientos (laborales, negociales...). [...]

No puede siempre asignarse a algún capital específico del comprendido en el patrimonio del defraudador la etiqueta “cuota defraudada”, de forma que solo si se gasta o invierte ese dinero y no otro, será blanqueo. Habrá supuestos en que pueda realizarse esa ligazón (por el volumen de lo blanqueado; por la mecánica que llevó al delito de defraudación tributaria; o por otras circunstancias en los términos apuntados en la citada STS 974/2012). Pero la vinculación no puede establecerse sin razonar, de forma caprichosa, voluntarista o arbitraria, sosteniendo, sin mayor justificación, que unas inversiones o movimientos se refieren justamente a esa cuota defraudada, cuando el defraudador ha llevado a cabo muchos otros gastos no constitutivos de blanqueo por hacerse a la luz y no ser idóneos para esa finalidad de ocultación (¿por qué no son esos gastos lícitos y legítimos los que han absorbido la cuota defraudada?); y/o, además, existen otros bienes o rentas que superan la cuota defraudada y que pueden haber sido los destinados a esas inversiones o movimientos; y/o en otros ejercicios se han producido defraudaciones tributarias no delictivas por no llegar al monto de 120.000 euros (¿no puede estar el origen de ese dinero en esas cuotas también altas, aunque inferiores a 120.000 euros?).

La ausencia de un razonamiento reforzado específico en la sentencia que descarte esas posibilidades y que se esfuerce en mostrar de forma mínimamente concluyente y no puramente apodíctica cómo el dinero manejado a través de esas

Después de detallar, en esencia, las dos posturas en liza, con los matices inherentes y propios de cada una de ellas, debemos efectuar nuestra adscripción teórica. De modo acorde con nuestra consideración sobre la cuota tributaria como objeto inidóneo para ser blanqueado, estimamos que no es posible realizar la necesaria concreción de los bienes a que alcanza dentro del patrimonio del defraudador. Vaya por delante que partimos del rechazo de la teoría de la contaminación total del patrimonio: aunque se haya reiterado que el dinero es el bien fungible por excelencia, ello no puede conducir a afirmar el contagio de bienes o elementos patrimoniales que se habían adquirido de modo lícito. De ahí que, ante la gran dificultad de especificar o concretar con precisión cuáles son los concretos bienes que constituyen la cuota defraudada y que han sido objeto de blanqueo, no cabe reprimir por tal delito. En este orden de consideraciones, debemos poner de manifiesto que las dificultades para justificar esta individualización de los bienes llevan a los autores a proponer soluciones especiales, que atestiguan lo artificioso de la postura que sustentan. Así, en primer término, nos oponemos frontalmente a la conclusión de MALLADA FERNÁNDEZ, cuando refiere que es precisa una previa sentencia condenatoria por el delito fiscal: este requisito no se predica de ningún otro tipo delictivo, y la jurisprudencia unánimemente ha consagrado que no es necesaria la previa condena del delito base para perseguir un ulterior blanqueo, por lo tanto, esta adición resulta injustificada, ausente de toda base legal o jurisprudencial y supone un tratamiento diferencial entre tipos delictivos carente de todo motivo. La restricción del tipo de blanqueo ha de buscarse en otros instrumentos hermenéuticos, fundamentalmente, la guía que suministra el bien jurídico tutelado, pero no resulta de recibo adicionar un requisito no exigido en la ley, *ad hoc*, ausente de amparo dogmático y que, por lo tanto, vulnera el principio de legalidad.

En segundo lugar, en cuanto a la explicación que nos brinda BLANCO CORDERO –que ha sido asumida por la Sala 2ª–, debemos puntualizar que se basa en un modelo casuístico, complejo y en el que brilla por su ausencia la seguridad jurídica. Pese a que su construcción se fundamente en el principio *in dubio pro reo* y, en consecuencia, se orillen interpretaciones extensivas sobre la contaminación patrimonial –lo que resulta digno de elogio–, el resultado final es un modelo particular, que obliga a estar al caso concreto y sin que se puedan predicar criterios generales aplicables a todo supuesto dudoso. Asimismo, resulta de difícil o imposible aplicación en aquellos casos en los que el acto de blanqueo no abarca la totalidad, o una gran parte, del patrimonio del defraudador, como se ha constatado con anterioridad. De este modo, se trataría de supuestos de laboratorio, excepcionales, y que en modo alguno constituirían la pauta general. Sin embargo, hemos de valorar positivamente el hecho de que la doctrina jurisprudencial haya requerido un plus de exigencia en la precisión de la cuota defraudada, de su monto, del año al que corresponde, de su relación con bienes concretos y del acto de blanqueo en que se ha materializado la operativa subsumible en este tipo, huyendo de conclusiones genéricas e indeterminadas. A su vez, a ello se añade el requisito jurisprudencial del específico elemento subjetivo del injusto consistente en que los actos de lavado se lleven a cabo para ocultar el origen ilícito de los bienes, doctrina de la que son referentes, como ya sabemos, la STS 1080/2010 y, muy especialmente, la STS 265/2015, en la que, en lo tocante al fraude tributario, se consigna de modo expreso en su

cuentas representaba, al menos en parte, la cuota defraudada, lleva a la estimación del motivo. Es demasiado abierta la deducción. No es concluyente. Diciéndolo simplemente, bastaría con comprobar que en el patrimonio visible del recurrente existe una cantidad semejante a la cifra de la cuota; o que durante estos años ha realizado gastos por importe similar, para que fuese legítimo admitir como posibilidad que el dinero de la cuota defraudada eran esos gastos o que está representado por los fondos radicados en cuentas transparentes; y, por tanto, no pudiese condenarse por el delito del art. 301”.

FD 9º: “Con esta interpretación, más restrictiva, evitamos excesos, como los de sancionar por autoblanqueo al responsable de la actividad delictiva antecedente, por el mero hecho de adquirir los bienes que son consecuencia necesaria e inmediata de la realización de su delito. O la de considerar blanqueo la mera utilización del dinero correspondiente a la cuota impagada en un delito fiscal, para gastos ordinarios, sin que concurra finalidad alguna de ocultación ni se pretenda obtener un título jurídico aparentemente legal sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa, que es lo que constituye la esencia del comportamiento que se sanciona a través del delito de blanqueo”.

Pese a que alabemos estos elementos, que propenden a una interpretación restrictiva del tipo de blanqueo, mantenemos la postura anunciada: ante la dificultad extrema –o, mejor dicho, imposibilidad– de concretar los bienes que han sido defraudados y que, a los meros efectos dialécticos, serían susceptibles de ser blanqueados, debemos considerar que no es posible la determinación del objeto material del lavado de activos, por lo que, ante su inexistencia, no sería dable apreciar la existencia de un delito de blanqueo anudado al de defraudación tributaria. El origen de esta conclusión se encuentra en el hecho de que los bienes ya estaban en el patrimonio del defraudador, fueron adquiridos de modo lícito –por su trabajo, industria, por título hereditario–, se confundieron o mezclaron con los restantes bienes que integraban dicha masa patrimonial y, en consecuencia, no es posible efectuar una delimitación que ofrezca garantías. A su vez, debemos atender a las distorsiones –denominadas *supra* “paradojas”– que conlleva el propio elemento temporal: que se lleven a cabo los actos de lavado cuando aún no se ha consumado el delito fiscal –una contradicción en sus propios términos–, que los bienes con los que se mezclan preexistiesen al ingreso en que se materializó la realización del hecho imponible o el caso también aludido del defraudador que deviniese insolvente de forma sobrevenida. No existen unos concretos bienes que presenten, *per se*, la mácula de delictivos, por lo que, en caso de duda sobre si se trata de los concretos elementos defraudados, el principio *in dubio pro reo* llevaría en todo caso a negar el castigo por blanqueo, duda que siempre se daría, salvo en los ejemplos que usa BLANCO CORDERO, cuya aplicación práctica resulta inverosímil. Así las cosas, esta comprensión sería contraria a la seguridad jurídica y a la posibilidad de previsión *ex ante* de los resultados de la interpretación por los órganos judiciales, toda vez que aboca a un sistema casuístico, excepcional y de carácter particular.

2.1.3.- Especialidades de la regularización tributaria

En otro momento nos hemos detenido en la regularización tributaria, analizando su naturaleza, si se había operado una mutación en ella o no –como ya dijimos, consideramos que continúa siendo una causa de levantamiento de pena de una punibilidad que ya había nacido– y sus efectos. Precisamente, resultan relevantes las consecuencias que se dan a propósito de una conducta que habría incurrido en el tipo de defraudación tributaria y en la que su autor lleva a cabo la regularización, en los términos preceptuados por la ley. En concreto, surge el interrogante de si, en tal escenario, sería apreciable o no el tipo de blanqueo de dinero. Antes de la LO 7/2012, MANJÓN-CABEZA OLMEDA¹³⁸⁹, de modo acorde con su postura contraria al concurso real de delito fiscal y blanqueo, constataba que “el pretendido matrimonio indisoluble” entre ambos delitos

¹³⁸⁹ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, *Teoría y Derecho: Revista de Pensamiento Jurídico*, núm. 12, 2012, pp. 219 y 220.

tiene en su contra otro argumento, la regularización fiscal, que no alcanzaría al “inevitable delito de blanqueo” que cometería el defraudador por “autoposesión de la cuota defraudada” y, según las tesis de las que discrepa –las que admiten la compatibilidad entre ambos delitos–, en caso de regularización de la situación tributaria, no desaparecería la responsabilidad por blanqueo, delito que no se mencionaba en el artículo 305.4 CP, por lo que quedaría “un blanqueo sin delito subyacente y sin “cuota ahorrada-defraudada” que se habrá entregado a Hacienda con la regularización”, lo que le llevaba a sentenciar que “la lógica no acompaña al anterior razonamiento”.

A la vista de reforma del texto punitivo por la LO 7/2012, anota BACIGALUPO ZAPATER¹³⁹⁰ que obedeció a “la confluencia” de dos factores: i) la “declaración tributaria especial” auspiciada por el Real Decreto Ley 12/2012 –conocida como la “*amnistía fiscal*”, que abordaremos en el siguiente subapartado– y ii) la tendencia a considerar como blanqueo “el uso, el aprovechamiento o la tenencia del dinero ahorrado al no satisfacer una deuda tributaria superior a 120.000 euros”, lo que llevaba a que quienes se acogiesen a dicha declaración tributaria especial se expusiesen a ser perseguidos por delito de lavado. Planteado el problema, la solución práctica pasaba por cuál fuese el alcance de la regularización: si se excluía solo la punibilidad del delito fiscal, sin afectar al carácter delictivo de dicha conducta, o si éste también se veía suprimido. “Sólo en este último caso el dinero ahorrado por el evasor fiscal no procedería de una actividad delictiva y quedaría excluida la aplicación del art. 301 CP”. De esta manera, el legislador había de modificar “los efectos jurídicos de la regularización para eliminar el carácter delictivo del delito fiscal regularizado”, con lo que se excluiría el delito de blanqueo. BACIGALUPO ZAPATER advierte que para tal menester, existía una “opción dogmáticamente correcta”, que no era sino reconocer que la relación existente entre el delito fiscal y el blanqueo de dinero es de un concurso aparente de normas, a resolver en virtud del artículo 8 CP –y no un concurso real–.

Sin embargo, se optó por la redefinición de la naturaleza jurídica de la regularización, lo que a juicio de dicho autor es una “insostenible construcción dogmática”, que es “innecesaria”, puesto que excluye *ad initio* la persecución penal, y se configura como un presupuesto procesal para la persecución del fraude tributario. Además, el texto del artículo 305 CP “no tiene necesariamente las consecuencias respecto de la naturaleza jurídica de la regularización que la Exposición de Motivos supone”, por lo que la breve modificación operada en él en el año 2012 no conlleva que desaparezcan ni el desvalor de acción ni el desvalor de resultado. Conectado con ello, y en términos muy críticos, apostilla que resulta “lógica y dogmáticamente errónea”, puesto que tales desvalores solo podrían suprimirse mediante una causa de justificación, pero no cabe una causa *a posteriori*, porque “son autorizaciones de actuar y, por ello, sólo pueden ser previas a la acción típica”. De modo gráfico, resume: “después de realizada la acción sin autorización sólo cabe, si se quiere, perdonar, es decir: excluir la punibilidad”.

Con todo, considera BACIGALUPO ZAPATER que las consecuencias prácticas de uno u otro modelo son las mismas: “la no punibilidad del supuesto blanqueo de dinero del que regularizó”, si bien, doctrina y legislador divergen en que, a su parecer, habría de excluirse siempre la punición del autoblanqueo de la cuota defraudada, mientras que, según el texto de la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, solo se excluye el castigo del blanqueo en el caso del delito fiscal regularizado. Arguye que en el fondo subyacen motivos de “oportunidad”, con la finalidad de eludir “las consecuencias de la errónea tesis del concurso real de delito fiscal y el blanqueo de dinero, que paralizaba sus propósitos

¹³⁹⁰ BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reforma”, *cit.*, pp. 3-6.

recaudatorios a través de la declaración tributaria especial del RDL 12/2012”. También se han mostrado críticos SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA¹³⁹¹, quienes observan que la exclusión del blanqueo es un efecto que “probablemente se pretenda” al establecer semejante atipicidad mientras sea posible la regularización, puesto que “no habiéndose así generado aún ganancias de una «actividad delictiva», la defraudación no da lugar a la comisión de blanqueo”. A ello anudan la indebida extensión operada en el año 2010 en el tipo de lavado, con la introducción de la modalidad de posesión y con la mención expresa del autoblanqueo. Advierten que la persecución por blanqueo “desmotivaría la regularización”, ya que comportaría su autodenuncia. Si bien, ponen de relieve que “es obvio que la amplitud del delito de blanqueo resulta desmesurada y que su efecto desmotivador de la regularización debería resolverse por otra vía”, para lo que proponen su inclusión entre el listado de delitos a que afecta la regularización o, en segundo término, que se reduzca tal extensión “a términos más razonables”, en especial, que se excluya la responsabilidad por delito de blanqueo del autor del delito fuente, “al menos respecto a la modalidad de mera posesión de los activos, y al menos con respecto al dinero «negro» (procedente de delincuencia fiscal), no «sucio» (procedente del resto de actividades delictivas)”.

Esta línea de opinión es compartida por GÓMEZ LANZ¹³⁹², quien se detiene en el Preámbulo de la LO 7/2012, cuando enumera los objetivos de la reforma en el ámbito tributario y menciona: “evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria”. Dicho autor matiza que la denuncia aludida, “probablemente”, no tiene por objeto la defraudación tributaria, sino otros delitos y, significadamente, el blanqueo de dinero. Toma en consideración dos factores: la expansión del tipo de blanqueo que se operó en el año 2010 y el artículo 1.2 de la Ley 10/2010, que, en su decir “han visto reforzado su crédito” tras la STS 974/2012. Sin embargo, modula el alcance de su interpretación al destacar que si se considera que desde la consumación del delito fiscal se está cometiendo un autoblanqueo por la posesión de los bienes –en concurso real con el primero–, y que la prescripción de ambos delitos se postergaría en el tiempo, ello podría abocar a que “cualquier regularización del art. 305.4 CP podría constituir una autodenuncia por un delito de blanqueo de capitales”, a lo que agrega que la comprensión amplia de la fórmula “actividad delictiva” que ha patrocinado en ocasiones la jurisprudencia de la Sala 2ª, podría llevar a estimar como tal una defraudación tributaria regularizada, “en el entendimiento de que ni la exclusión de punibilidad ni la extinción de responsabilidad penal serían óbice para su consideración como «actividad delictiva» a efectos del art. 301.1 CP”. No obstante, precisa que semejante planteamiento puede encontrarse con “problemas teóricos y constitucionales”, por lo que soslaya tal inconveniente acudiendo al propio Preámbulo y a la finalidad antedicha de evitar denuncias, pero aduce que sería “más razonable” que se explicitase el carácter extintivo de la responsabilidad criminal que conlleva la regularización, o extender sus efectos al blanqueo o, en tercer término, restringir el alcance del artículo 301 CP, en lo concerniente a la punición del autoblanqueo por posesión de bienes de origen delictivo, a “supuestos de actividades delictivas previas de singular gravedad”, lo que evitaría el “evidente exceso punitivo que derivaría de la sanción penal como delito de blanqueo de la mera posesión, incluso transitoria, de la cuota defraudada”.

¹³⁹¹ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuroj” , *cit.*, p. 11.

¹³⁹² GÓMEZ LANZ, J., *op. cit.*, pp. 74-80.

Sobresale, por su claridad expositiva, por su concreción y por su capacidad de síntesis, la explicación que nos ofrece NAVARRO CARDOSO¹³⁹³, quien plasma perspicaz que la LO 7/2012 surgió “para paliar los efectos colaterales negativos de la 'amnistía' fiscal o regularización extraordinaria”, en la que se eximía de responsabilidad penal por delito de defraudación tributaria, pero en la que podía quedar subsistente “una posible responsabilidad penal por blanqueo de capitales”, dándose la circunstancia de que la regularización podía operar como una autodenuncia. La solución a esta cuestión fue configurar tal regularización como un elemento negativo de la tipicidad, por lo que los bienes resultantes no estarían contaminados. Si bien, rechaza la opción del legislador, defiende que continúa siendo una excusa absolutoria y concluye que no es necesario conformar la regularización –su ausencia– como elemento típico “para evitar que el objeto material, la cuota defraudada, se entienda como bien contaminado, proveniente de una actividad delictiva, a efectos del delito de blanqueo de capitales”.

Particular atención merece la exposición que realiza DEL ROSAL BLASCO¹³⁹⁴, quien asesta durísimos reproches a la reforma de la LO 7/2012. Comienza indicando, al igual de MANJÓN-CABEZA OLMEDA, que si prospera la postura que defiende el concurso real entre el delito fiscal y el blanqueo, “la regularización no impide una persecución” por delito de lavado de activos. Para reforzar su tesis cita la disposición adicional 1ª del RDL 12/2012 y escribe que “es más que probable que dicha regularización tributaria extraordinaria generara inquietud y ciertas dudas, en organismos europeos e internacionales, acerca del compromiso de España con la lucha contra el blanqueo de capitales” y, por consiguiente, que también es “probable” que “para apaciguar esa inquietud y disipar las dudas”, el Secretario General del Tesoro y de Política Financiera se viese obligado a emitir dos notas: la primera, el 11 de mayo de 2012, mediante la que se decía que *“las obligaciones de debida diligencia e información serán aplicables en relación con cualesquiera activos declarados o repatriados de conformidad con la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012”*, si bien, a juicio de DEL ROSAL BLASCO, ante el temor del ejecutivo a que se persuadiese a muchos de no regularizar su situación tributaria, en fecha 24 del mes de mayo, el mismo Secretario expresó que *“al igual que ocurre con las operaciones financieras vinculadas a otras regularizaciones tributarias, no resultará preceptiva ninguna comunicación cuando respondan únicamente a eventuales infracciones tributarias que deban reputarse regularizadas de conformidad con la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012”*. De tales comunicaciones contradictorias, nuestro autor deriva una conclusión: “se estaba dejando claramente establecido que la regularización de la situación tributaria no excluye, hoy por hoy, la posibilidad de que quien regulariza no sea perseguido por un delito de blanqueo de capitales”.

De ahí que, para DEL ROSAL BLASCO, lo que se pretenda mostrar como una “mejora técnica” en el tipo del fraude tributario “no lo es, sino todo lo contrario” y su propósito sea garantizar a quien regulariza que no va a ser perseguido por blanqueo: al no haber actividad delictiva, no habría bienes procedentes de ella que blanquear. Asimismo, si no se regulariza, “al obligado tributario no solo se le va a perseguir por el delito fiscal sino, también, por blanqueo de capitales”, lo que califica como “otro estímulo para regularizar”. Tras estos argumentos, proclama con severidad que esta es una “peculiar forma de hacer política criminal”, que no solo se usa el Derecho Penal para fines recaudatorios, sino que se va más allá y que se manipula, “violentando sus estructuras lógico-sistemáticas, echando por tierra años de depurado desarrollo técnico-jurídico de la

¹³⁹³ NAVARRO CARDOSO, F., “Problemas de prescripción”, *cit.*, pp. 9 y 14.

¹³⁹⁴ DEL ROSAL BLASCO, B., “Delito fiscal”, *cit.*, pp. 6 y 7. (Cursivas en el original).

teoría jurídica del delito y de configuración de un Derecho Penal democrático y garantista en sociedades avanzadas”. Ante la posibilidad de que los tribunales no asuman la interpretación relativa al “contenido de injusto del *nuevo* tipo”, escribe que, en tal caso, “la notable *chapuza* legal se convertiría en perfectamente inútil”. En último término, incardina esta tendencia legislativa en la dinámica internacional en relación con el blanqueo de dinero, que califica como “desmesuradamente punitiva” y que “hace tanto caso omiso a los principios más elementales que deben de inspirar el diseño del Derecho Penal de una sociedad democrática avanzada”.

Entre los autores que defienden otras posturas podemos mencionar a CABEZUELA SANCHO¹³⁹⁵ quien, de modo escueto pero directo, afirma que al convertirla en un elemento del delito, “la cuestión parece zanjada”, ya que “si, tras la defraudación, hay regularización, el delito fiscal no habrá llegado a nacer y por tanto, ningún bien o derecho del contribuyente podrá tener su origen en él”. Por otro lado, debemos detenernos en el minucioso análisis de MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO¹³⁹⁶, quien efectúa un interesante repaso de las cuatro posibilidades en liza y resalta que la reforma del año 2012 “no entra en el fondo del concepto de regularización”, por lo que no han cambiado sus elementos. En su decir, con la normativa anterior sobre esta figura no había problemas, ya que se trataba de una excusa absolutoria, que eliminaba la punibilidad, pero que “no excluía el carácter delictivo” de la acción, por lo que no se eliminaban “las posibles consecuencias posteriores, entre ellas, la subsunción en el blanqueo de capitales”. Sin embargo, plantea que el punto de inflexión se produjo con la reforma del texto punitivo del año 2010, en la que se introdujo que no era necesario que los bienes tuviesen su origen en un delito, sino en una “actividad delictiva”. Su punto de partida es que si tras la reforma del año 2012 se continúa admitiendo que la regularización excluye la punibilidad, “nos encontramos ante un posterior delito de blanqueo derivado de una conducta delictiva previa”. Puesto que se ha transitado hacia su configuración como un elemento normativo del tipo, si se produce la regularización eficaz y tempestiva ya no hay delito. Realiza a continuación un análisis de la teoría de los elementos negativos del tipo, formulada por MERKEL, y resume que “esta teoría parte de la fusión del tipo y de la antijuridicidad”, y que el tipo contiene elementos positivos –descritos en cada tipo– y negativos –las causas de justificación–. Subraya que existen dudas a propósito de si, con esta interpretación, es posible excluir la sanción por blanqueo, ya que, si tales elementos negativos operan como causas de justificación y excluyen la antijuridicidad, impiden afirmar la existencia de un delito, pero subsisten interrogantes “sobre la consideración de actividad delictiva del hecho justificado”.

MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO abunda en esta idea cuando analiza que tal hecho no sería antijurídico, pero trae a colación el artículo 118.1 CP –“1. *La exención de la responsabilidad criminal declarada en los números 1.º, 2.º, 3.º, 5.º y 6.º del artículo 20, no comprende la de la responsabilidad civil [...]*”–, de donde infiere que “que el hecho, en principio, sigue teniendo apariencia de delito y podría constituir un bien antecedente si ha generado un patrimonio ilícito”. Por ende, según esta teoría, podría investigarse como blanqueo el afloramiento de los bienes procedentes de la deuda regularizada. Desecha la segunda posibilidad, que se trate de una causa de justificación sobrevenida, ya que pueden suscitarse inconvenientes dogmáticos y, aunque se solvente

¹³⁹⁵ CABEZUELA SANCHO, D., “Delito fiscal, blanqueo e imprescriptibilidad de las deudas tributarias”, *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, núm. 47, 2013, p. 2. Se advierte al lector de que en este trabajo se ha utilizado la versión online, que consta de 3 páginas, y que está disponible en: <http://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-47/163-delito-fiscal-blanqueo-e-imprescriptibilidad-de-las-deudas-tributarias>. [Página web consultada el 8 de diciembre de 2020].

¹³⁹⁶ MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I., *El autoblanqueo...*, cit., pp. 53-63 y 87.

la problemática relativa al *dies a quo* de la prescripción del delito fiscal, no arroja una resolución definitiva para el supuesto que analizamos –si cabe perseguir por blanqueo o no–, ya que “se mantiene una acción justificada por un actuar posterior, pero que conserva su carácter de actividad delictiva”, por lo que sí sería factible incoar un proceso por lavado. En punto a la tercera posibilidad, que se mantenga como excusa absolutoria, expresa que del Preámbulo de la Lo 7/2012 se desprende que el legislador pretende la modificación de esta configuración, si bien, para los autores que sostienen esta tesis –cita a DEL ROSAL BLASCO–, no se ha producido la pretendida mutación, por lo que se excluye el delito y no cabe que exista cuota tributaria que blanquear; en consecuencia, no puede ser base del blanqueo porque no es delito.

La cuarta opción doctrinal que esboza dicho autor es la que considera que la regularización “excluye la tipicidad de la conducta fiscal”, y se centra en que el delito del artículo 305 CP es un tipo que remite al ordenamiento tributario, que impone una serie de deberes cuyo incumplimiento puede dar lugar al surgimiento de dicho tipo. Detalla que el pago del tributo –fijado como deber– dispone de dos tiempos: el hábil del impuesto y, excedido éste, el del plazo de regularización. Se sustenta, por ende, en la concepción de este tipo como delito de infracción de deber. Si se reputa como delito de infracción de deber, –sigue en este punto a GÓMEZ-JARA DÍEZ–, es “imposible” que se dé un blanqueo posterior, ya que “la existencia de una atipicidad en caso de regularización” conlleva que el blanqueo devenga “inaplicable”, puesto que “no existe injusto alguno”. Con esta solución –la que preconiza que la regularización es un elemento más del tipo–, a la que se adhiere MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, se soluciona de modo definitivo el problema del blanqueo subsiguiente, negando su viabilidad, si bien, reconoce que con ello se mantiene “con mayor fuerza” la controversia relativa a la prescripción del delito fiscal y, en consecuencia, a la fijación de su *dies a quo*.

También CASTRO MORENO¹³⁹⁷ arguye que “no se puede construir un delito de blanqueo de capitales procedentes de un delito fiscal que ha sido legalmente regularizado”, ya que la regularización elimina el desvalor de la defraudación, y con él, el del delito fiscal. Aprecia que el Preámbulo de la LO 7/2012 “no puede ser más claro” a propósito de su naturaleza como “causa de atipicidad” y, en términos severos, concluye que la posibilidad de perseguir por blanqueo por los importes regularizados se sustenta en una interpretación “ilegal”, que “produciría efectos penales y tributarios absurdos”. En sentido análogo, DE LA MATA BARRANCO¹³⁹⁸ opina que aunque el artículo 305.4 CP no mencione al blanqueo entre los delitos que se encuentran exentos de persecución penal –recordemos que dicho precepto, en su inciso 3º, consagra que “(l)a regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”–, dado que la regularización tributaria impide que se hable de injusto típico de delito fiscal, y como el blanqueo precisa una “actividad delictiva que no se habrá producido”, no será posible su persecución penal, y puntualiza que “la situación sería diferente si se entendiera que la regularización excluye solo la punibilidad, porque aunque ésta impide afirmar la existencia de delito lo que no puede hacer desaparecer es la actividad delictiva que

¹³⁹⁷ CASTRO MORENO, A., “Capítulo V. Nuevas tendencias sobre el delito de blanqueo: ¿anteblanqueo? Delito fiscal, blanqueo de capitales y regularización tributaria”, en CASTRO MORENO, A./OTERO GONZÁLEZ, P. (dirs.), GARROCHO SALCEDO, A.M. (coord.), *Corrupción y delito: Aspectos de Derecho Penal Español y desde la perspectiva comparada*, Dykinson, Madrid, 2017, pp. 150, 151 y 153.

¹³⁹⁸ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal”, *cit.*, p. 32.

conlleve un injusto típico”, al igual que rezaba BACIGALUPO ZAPATER. Frente a la concepción de este último autor ha reaccionado de modo enérgico MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹³⁹⁹, como ya subrayamos con anterioridad –al tratar la regularización tributaria en el Capítulo II–, cuando matiza que toda “excusa absolutoria” (sea una causa de exclusión de la pena, sea incluso una causa de anulación de la pena) excluye siempre el carácter delictivo del hecho, puesto que falta el elemento de la punibilidad, de tal manera que la conducta amparada por una causa de esta índole en modo alguno puede constituir una “actividad delictiva” previa a los efectos del delito de blanqueo del art. 301”. Si bien, nuevamente debemos reproducir las dudas que genera dicha conclusión, toda vez que no respeta el tenor literal del artículo 300 CP, donde se proclama lo contrario, es decir, la aplicación de las disposiciones del capítulo aun cuando el autor o el cómplice del que provengan los bienes fuese irresponsable o estuviese personalmente exento de pena.

Para CHOCLÁN MONTALVO¹⁴⁰⁰, la regularización tributaria continúa siendo una excusa absolutoria y su ausencia “no es un *sui generis* elemento –negativo– del tipo objetivo”, dado que tal injusto está conectado al bien jurídico y se realiza “con independencia de que se regularice o no después de consumada la infracción”. De ello extrae dos consecuencias: i) que la regularización excluye la punibilidad, impidiendo el castigo del injusto culpable ya consumado, y que ii) la ausencia de la meritada regularización es un mero requisito de procedibilidad. Aplica tales consideraciones al blanqueo de dinero y concluye que dicha regularización “es también idónea para excluir el reproche por el hecho subsumible en el tipo penal de blanqueo”, lo que se da cuando el autor elimina “la situación patrimonial ilícita” de modo pleno, es decir, mediante el abono de la cuota, los intereses de demora y los recargos legales. En caso contrario, si la regularización es “extemporánea o parcial”, solo conlleva efectos atenuatorios del delito fiscal, por lo que, con base en la misma *ratio*, sí sería dable la persecución de la legitimación de fondos “con una pena también atenuada conforme a la doctrina general de la reparación”. A idéntica solución llega FERRÉ OLIVÉ¹⁴⁰¹, autor que niega la existencia de un elemento negativo del tipo en el fraude tributario y que defiende que la regularización “excluye el delito de blanqueo de capitales, porque la ausencia de punibilidad restablece sin más el orden jurídico alterado, ya que no existen *bienes contaminados*”.

A similares conclusiones llega DEMETRIO CRESPO¹⁴⁰² cuando valora negativamente “esta suerte de “incursión” dogmática del legislador”, que recurre a un “juego de artificios insostenible” y que pretende dar “una explicación desde la dogmática a una mera finalidad de política estatal recaudatoria”. Añade que el legislador desconoce la naturaleza jurídico-penal de la regularización –que conceptúa como causa de levantamiento de pena–. Concreta DEMETRIO CRESPO que no era preciso variar la naturaleza de esta figura para evitar la persecución por blanqueo, ya que antes de la reforma de 2012 “se podía sostener que una vez regularizada la deuda tributaria no era posible blanquear cuota tributaria alguna”, de donde infiere que un fraude tributario regularizado no puede dar lugar a un delito de lavado, “no por ausencia de actividad delictiva anterior, sino por inexistencia de base para su persecución”. Zanja que, en esta materia, “el legislador ha querido cambiarlo todo sin cambiar nada” y sentencia que no se han modificado los elementos que definían tradicionalmente a la regularización.

¹³⁹⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., p. 698.

¹⁴⁰⁰ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 315, 316 y 334.

¹⁴⁰¹ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, op. cit., p. 391.

¹⁴⁰² DEMETRIO CRESPO, E., “Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero”, en CELORIO VELA, J.A./CARRASCO PADILLA, P.J. (dirs.), *Temas actuales sobre fraude fiscal y cuestiones conexas. Tomo I*, Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario, A.C., Ciudad de México, 2016, pp. 214-218.

Asimismo, DE MOSTEYRÍN SAMPALO¹⁴⁰³ se muestra partidario de esta tesis cuando arguye que “aunque se entienda como excusa absolutoria y no elemento del tipo, eso no permitirá tampoco acusar por blanqueo a quien regularice a tiempo su deuda tributaria”. Justifica que la desaparición del delito fiscal se produciría “con efectos retroactivos” y que, frente a los argumentos en contra, que podrían sostener que durante un determinado lapso de tiempo, que ha podido ser largo, sí ha habido delito, en concreto, las operaciones que se hayan podido llevar a cabo sobre la cuota tributaria y que podrían dar lugar a un delito de blanqueo, “sin duda estarán aún sin punir pues para castigarlas había que conocer el fraude fiscal que servía de fuente y conociéndose, no cabría ya la regularización tributaria”. Añade que, como el fraude tributario “no se conocerá, al desaparecer mediante la regularización de la deuda, carecerá de sentido que sancionemos un blanqueo que mientras existió se desconocía y que se conoce precisamente al esfumarse, por el arrepentimiento del autor”, y finaliza indicando que la teoría que propugna la persecución por blanqueo en tales supuestos es “inaceptable”, “no solo desde el punto de vista jurídico sino incluso desde el punto de vista moral”.

Una vez que hemos desarrollado una visión panorámica de la cuestión, debemos efectuar nuestra toma de postura al respecto. En este sentido, de modo acorde con la concepción que mantenemos en este trabajo, dado que entendemos que la regularización tributaria continúa siendo una causa de levantamiento de pena, estimamos que la exclusión de la punibilidad por la defraudación tributaria implica que la cuota defraudada inicialmente se descontamine, por un acto posterior, por lo que, en consecuencia, no cabe perseguir por su blanqueo. Tenemos en cuenta que en el delito de defraudación tributaria es al órgano penal a quien corresponde la determinación de la cuota defraudada, en consecuencia, si se regulariza la deuda con carácter previo, en primer término, no se habría llevado a cabo tal fijación en sede judicial, ni existiría ninguna causa de bloqueo – que impediría la plenitud de efectos de la regularización–, por lo que se daría la extraña situación –apuntada por DE MOSTEYRÍN SAMPALO– de que se estuviese lavando una cuantía imprecisa, de la que solo se tenga conocimiento exacto cuando ya ha sido afluída, mediante su correspondiente pago. Es más, choca frontalmente con la finalidad que persigue el blanqueo, de reprimir los comportamientos que tengan por objeto integrar en el sistema económico legal, con apariencia de haber sido adquiridos de modo lícito, bienes de origen delictivo, con lo que se persigue la obtención de un título jurídico, de apariencia legal, sobre dichos bienes. En nuestro caso, como hemos indicado, el presunto objeto del blanqueo –la cuota tributaria– solo se conocería con posterioridad a su abono, por lo que existiría una discordancia temporal entre ambas conductas, lo que abocaría a eximir de pena por una defraudación fiscal que se ha consumado, pero cuyos efectos han cesado mediante la figura de la regularización y, a su vez, a los meros efectos dialécticos, conduciría a una persecución por un blanqueo, en diferido, de unos bienes que, con posterioridad, se han descontaminado, sobre los que ya no existe mácula, lo que, en esencia, nos llevaría a un planteamiento anacrónico, contrario a la finalidad recaudatoria perseguida por el legislador, que desincentiva el retorno a la legalidad de las sumas defraudadas y que, a la postre, podría conculcar el derecho a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable, mediante las autoinculpaciones a que daría lugar, de modo necesario, el reconocimiento de los hechos y el pago de las sumas adeudadas al Erario Público: la magnitud del dislate, brevemente resumido, queda fuera de toda duda.

Otro elemento adicional que refuerza nuestra comprensión sería la imposibilidad, también aquí, para deslindar el objeto del supuesto blanqueo, en aquellos casos en los que

¹⁴⁰³ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R., *El blanqueo...*, op. cit., p. 256.

se hubiese producido la mezcla o confusión de patrimonios, y se hubiesen juntado aquellos bienes de lícita procedencia y los que traen causa de un acto delictivo —es decir, en todos los supuestos ordinarios, salvo aquellos excepcionalísimos, en los que exista una plena separación patrimonial o en los que todo el patrimonio sea de origen delictivo—. A su vez, el posterior retorno a la legalidad pone de manifiesto que, aunque se hubiese consumado el delito fiscal, la exclusión de la punibilidad operada mediante la regularización evidencia que no existía intención de camuflar o enmascarar los bienes, por lo que tampoco sería apreciable el dolo del blanqueo. Sin embargo, estas son consideraciones a mayor abundamiento, puesto que, en lo fundamental, nos reafirmamos en nuestra idea fuerza, la catalogación como causa de levantamiento de pena de la regularización y, en su virtud, la imposibilidad de afirmar la existencia de una actividad delictiva previa. De modo lógico, al no existir ésta, no concurriría un elemento del tipo de blanqueo y, en consecuencia, no habría lugar a este delito ni, mucho menos, a su persecución.

Así y todo, a modo de excurso en esta sede, debemos subrayar que se ha indicado por una gran parte de la doctrina que la reforma operada por la LO 7/2012 tuvo como finalidad conjugar la confluencia entre el delito fiscal y el blanqueo de dinero. En este sentido, VIDALES RODRÍGUEZ¹⁴⁰⁴ apunta que “las turbulentas relaciones” entre ambos delitos “explican la modificación de la naturaleza jurídica de la regularización fiscal que llevó a cabo la Ley Orgánica 7/2012”, a lo que agrega con acierto que “esta pretendida modificación pudiera interpretarse como un reconocimiento implícito de la posibilidad de coexistencia de los delitos de fraude fiscal y blanqueo”. Sin embargo, a continuación modula el alcance de su afirmación, sembrando la duda sobre ella al destacar que, si así fuese, resulta “difícil explicar que en esa misma reforma legal se modificara la causa de agravación específica que contenía el apartado primero del artículo 305” con la finalidad —según el Preámbulo de la norma— de dar una respuesta a los fraudes de especial gravedad¹⁴⁰⁵. Para VIDALES RODRÍGUEZ, en todos estos supuestos habrá de apreciarse la exasperación punitiva específica, a pesar de que en todas las modalidades citadas la dinámica delictiva “recuerda a la mecánica comisiva del delito de blanqueo, cuando el sujeto involucra a terceros”, y apuntala su exposición escribiendo que no es una “solución asumible” predicar la existencia de un concurso de delitos cuando es el mismo sujeto quien defrauda y lleva a cabo las maniobras “obstativas”, ya que ello provoca “evidentes desajustes punitivos”.

A nuestro parecer, la reforma del año 2012 merece una valoración muy negativa, en esencia, por dos grandes motivos: por lo que regula y por lo que deja sin regular. En primer término, en lo tocante a su contenido, su esfuerzo por mutar la naturaleza jurídica de la regularización tributaria resulta estéril, contrario a las exigencias de técnica jurídica, incurre en flagrante contradicción con construcciones dogmáticas asentadas y genera dosis de confusión contrarias a la más mínima seguridad jurídica. En efecto, confunde las categorías de la punibilidad y de la antijuridicidad, fabrica una imposible causa de

¹⁴⁰⁴ VIDALES RODRÍGUEZ, C., “Relaciones entre los delitos de fraude fiscal y blanqueo: una polémica que no cesa”, *Revista de Derecho y Proceso Penal*, núm. 46, 2017, pp. 15-17. (Se advierte al lector que en esta obra se ha empleado una versión del artículo que consta de 20 páginas, en formato Word, disponible en <https://www.pj.gov.py/ebook/monografias/extranjero/penal/Caty-Vidales-Fraude-Fiscal-Blanqueo.pdf>, y que se seguirá dicha enumeración en esta nota y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía final se cite la obra original, con su paginado propio).

¹⁴⁰⁵ Recordemos que en el año 2012 se introdujeron en el artículo 305 bis c) CP el siguiente subtipo agravado: “c) *Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.*”

justificación posterior a la consumación del delito –al concebir como presunto elemento negativo del tipo la ausencia de regularización– y enturbia, de modo innecesario, el entendimiento de dicha figura. Tanto la doctrina como la jurisprudencia predominantes reseñaban que nos hallábamos ante un elemento que afectaba a la punibilidad de la conducta y no existían motivos de peso para modificar dicha concepción –por lo menos, motivos confesables en una exposición de motivos de un texto legal–. En cuanto a lo que omite, si decididamente apostaba el legislador orgánico del año 2012 por atreverse a afrontar, de una vez por todas, la problemática concursal entre el delito fiscal y el blanqueo, podría haber efectuado una mención expresa al lavado entre los delitos que se ven excluidos como consecuencia de la regularización, al igual que sucede con las falsedades y demás irregularidades contables que, únicamente en relación con la deuda objeto de regularización, se hubiesen cometido. O, incluso, en un arranque de osadía inusitado, podría haber reformado el artículo 301 CP, acometiendo una limitación del alcance del precepto, o precisando, a la vista de la polémica existente, la específica conexión con la defraudación tributaria como actividad delictiva base. Ninguno de estos aspectos ha sido tratado y, en consecuencia, ante el silencio del legislador, la duda continúa vigente, las interpretaciones dispares se multiplican y, en última instancia, la seguridad jurídica se resiente.

Asimismo, efectuadas estas apreciaciones, debemos introducir una última anotación crítica, que versa, en este caso, sobre la forma que habría seguido el legislador para llevar a cabo la fijación legal de la toma de postura en cuanto al paradigma relacional entre el fraude tributario y el lavado de activos. Así las cosas, no resulta de recibo que tamaña consecuencia haya de ser inferida, adivinada o, a lo sumo, pronosticada, ni se puede convertir al intérprete en una suerte de zahorí que haya de encontrar intuitivamente el caudal interpretativo, si bien, en este caso, sin la ayuda de vara alguna. Es inadmisibles introducir de rondón, de pasada o de tapadillo una modificación legislativa que afecta a una materia sobre la que se han vertido ríos de tinta, sin dar pie a un previo debate público, sin que se cristalicen en su Preámbulo los verdaderos motivos que han originado la reforma y, en último término, sin que se analicen los preceptos afectados a la luz de la verdadera intención del legislador. En este sentido, la objeción se centra en la falta de claridad en los motivos, en el desconocimiento de la verdadera *ratio legis* y, en consecuencia, en la incertidumbre acerca de si se ha pretendido tomar partido de un modo definitivo por una de las posturas en liza.

2.1.3.1.- La regularización tributaria especial del RDL 12/2012: la amnistía fiscal y sus consecuencias

En el subapartado que precede hemos hecho numerosas alusiones a la denominada “amnistía fiscal” que tuvo lugar en el año 2012, sin embargo, no nos hemos detenido a concretar en qué consistió ni, a los efectos de nuestro estudio, qué implicaciones tuvo en la disquisición que tratamos. De un modo resumido podemos decir que, mediante el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se estableció, en su Disposición adicional 1^a¹⁴⁰⁶, una declaración tributaria especial, que permitía

¹⁴⁰⁶ Disposición adicional 1^a del RDL 12/2012: “1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera

beneficiarse de su contenido, declarando rendimientos ocultos a la Hacienda Pública e ingresando “la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos [...], el porcentaje del 10 por ciento”, si bien, en términos penales tenía una gran trascendencia, por cuanto operaba una reforma de la LGT mediante la que se perseguía que no fuese reprimible penalmente por delito fiscal quien se acogiese a dicha disposición. En este sentido, resultaba revelador el número VII¹⁴⁰⁷ del RDL 12/2012, que anunciaba la modificación de la LGT. Dicha reforma se verificó sobre el artículo 180.2¹⁴⁰⁸ LGT.

Es decir, se permitía realizar tal declaración especial consignando rentas de ejercicios no prescritos, siempre que se llevase a cabo antes del día 30 de noviembre de 2012. Se limitaban a tres los impuestos susceptibles de la regularización especial: IRPF, IS e IRNR. El beneficio para el declarante se cifraba en que había de ingresar el 10% del valor de adquisición de los bienes o derechos declarados, lo que constituía un régimen sumamente privilegiado. La finalidad perseguida era que aflorasen ingresos ocultos al fisco. Esta regularización tributaria excepcional mereció fundadas críticas desde su promulgación¹⁴⁰⁹. DEL ROSAL BLASCO¹⁴¹⁰ fue de los primeros autores en analizar la repercusión de la exoneración de responsabilidad penal que se proclamaba. Reconocía que el texto del RDL 12/2012 generaba “una confusión considerable” sobre si existía una “exoneración *ex lege* de responsabilidad penal” por el fraude tributario que en su día se había cometido, o bien, si esta apreciación quedaba en manos del criterio que la Administración Tributaria mantuviese en cada caso concreto. En segundo lugar, el propio alcance de la exención de responsabilidad era discutible, ya que no se mencionaba si

finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición. 2. Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento. El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos. Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos. 3. El importe declarado por el contribuyente tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la 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, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. 4. No resultará de aplicación lo establecido en esta disposición en relación con los impuestos y períodos impositivos respecto de los cuales la declaración e ingreso se hubiera producido después de que se hubiera notificado por la Administración tributaria la iniciación de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias correspondiente a los mismos. 5. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará el modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición. El plazo para la presentación de las declaraciones y su ingreso finalizará el 30 de noviembre de 2012”.

¹⁴⁰⁷ Núm. VII RDL 12/2012: “se considera importante favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrela. A tal efecto se introduce la correspondiente modificación en la Ley General Tributaria”.

¹⁴⁰⁸ Artículo 180.2 LGT: “2. Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación”.

¹⁴⁰⁹ Dentro de la doctrina tributarista, *vid.* las certeras objeciones formuladas por GONZÁLEZ MÉNDEZ e IGLESIAS CASAIS, quienes concluyen apelando a la perspectiva de ética fiscal, que estiman “fundamental” en este análisis (GONZÁLEZ MÉNDEZ, A./IGLESIAS CASAIS, J.M., “El fraude fiscal y su 'amnistía': la justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. Extra 1, 2013, pp. 195-223).

¹⁴¹⁰ DEL ROSAL BLASCO, B., “Reflexiones de urgenciaj” , *cit.*, pp. 1-5. (Cursivas en el original).

abarcaría a otros delitos, como las falsedades contables o instrumentales que se hubiesen cometido para ejecutar la defraudación tributaria –al igual que el artículo 305.4 CP–, o, yendo más lejos –y en lo que a nosotros nos interesa–, si imposibilitaba la persecución de “los posibles delitos de blanqueo de capitales cometidos por quien hace aflorar esos dineros, rentas o bienes ocultos, si es que éstos fueron fruto de una actividad delictiva”.

En su decir, había dos posibilidades: i) considerar que la disposición adicional 1ª del RDL extendía el ámbito operativo de la excusa absolutoria del artículo 305.4 CP o ii) estimar que se establecía una causa especial de exención de responsabilidad penal, independiente de aquélla. De forma precisa, concretaba DEL ROSAL BLASCO ambas posibilidades. El primer supuesto –la ampliación del ámbito de aplicación del artículo 305.4 CP– tenía como principal argumento a su favor la referencia expresa a que quienes se acojan a ella “*regularizarán su situación tributaria*”, lo que se compaginaba con la dicción del texto punitivo y, en consecuencia, habrían de cumplirse los trámites y requisitos establecidos en la regularización tributaria ordinaria. Como apoyo también se podría aducir el contenido del apartado 5º de la disposición adicional 1ª, en cuya virtud no tendría efectos la regularización cuando se hubiese notificado al sujeto, con anterioridad, la apertura de procedimientos de investigación o comprobación de la deuda, puesto que “pondría de manifiesto una estructura paralela o gemela a la del Código Penal y, por tanto, idénticos requisitos evidencian una identidad (de) naturaleza de la exención por las dos vías de regularización (*ordinaria y extraordinaria*)”, aunque reconocía que era un razonamiento ambivalente, ya que también podría ser empleado para sostener la postura contraria, ya que si se integraba el contenido de artículo 305.4 CP, dicha alusión resultaba innecesaria.

En cuanto a la segunda posibilidad, se basaba en entender que nos hallábamos ante una causa de exoneración de responsabilidad penal independiente, por lo que se decía que, aunque tuviese el mismo efecto que la contenida en el artículo 305.4 CP, y pese a que las dos se basaban en comportamientos similares, “cada una de ellas posee un supuesto de hecho diferente que condiciona su también diferente aplicación”. Además, esta regularización no comportaba la reparación íntegra del daño, dado que el sujeto ingresaba “una cantidad varias veces inferior al importe de lo defraudado”, por lo que el retorno a la legalidad no era tal. Si se acogiese esta opción interpretativa, los efectos de la exención se limitarían al delito fiscal, pero no quedaba claro “cómo se otorga la exoneración de responsabilidad criminal”, ya que la disposición adicional no prescribía nada al respecto. A la hora de fijar su posición, DEL ROSAL BLASCO afirmaba que el RDL “prostituye” el propio fundamento de la excusa absolutoria que contenía el texto punitivo, pero que la otra opción interpretativa –que se sustentaba en argumentos “nada despreciables”– llevaba a unas consecuencias “bastante nefastas, tanto desde el punto de vista de los principios como desde el punto de vista práctico”. Sobre los principios, aseveraba que daría lugar a la introducción de un “arbitrario derecho a ejercitar el principio de oportunidad en materia de delito fiscal” a favor de la Administración Tributaria, e incluso a la atribución a ésta de “funciones jurisdiccionales”, lo que tildaba de “inaceptable porque pervierte el sistema de la división de poderes”, por lo que cuestionaba la constitucionalidad del artículo 180.2 LGT. A propósito de las implicaciones prácticas, apreciaba que la segunda opción generaba una “manifiesta inseguridad jurídica”, “porque nada garantiza, si la Administración Tributaria no bendice la regularización extraordinaria, la no persecución, incluso, por el delito fiscal”, a la vez que dejaba en el aire qué sucedía con los delitos conexos. Por último, para justificar que se integraba el contenido de la excusa absolutoria del artículo 305.4 CP, escribía que el legislador ha dado por hecha tal integración, y que no se modificaba el texto punitivo,

sino que se reducía “el ámbito de lo penalmente relevante por la vía de la ampliación del contenido de una excusa absolutoria, lo que no es lo mismo”.

Discrepaban de lo expuesto por dicho autor SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA¹⁴¹¹, para quienes el RDL 12/2012 articulaba una exención de responsabilidad penal diferente a la del artículo 305.4 CP. En su decir, se trataba de una “opción de regularización más atractiva que la ordinaria”, la cual ya resultaba cuestionable a la luz del principio de proporcionalidad, en comparación con otras figuras delictivas, en las que no se prevé la completa exención de pena por el comportamiento reparador –a lo sumo, su atenuación genérica–. Apreciaban que la declaración tributaria especial llevaba al límite “la disfunción valorativa” y que lo que se consagraba no era una mera regularización tributaria, porque no suponía “un retorno a la legalidad con reparación del perjuicio”, por lo que no era “un cumplimiento voluntario extemporáneo, sino la satisfacción de una especie de «peaje» para que el defraudador pueda eludir el riesgo de que las rentas no declaradas en su día puedan ser imputadas a un período impositivo no prescrito, en calidad de ganancias patrimoniales injustificadas (merced a los arts. 39 Ley del IRPF y 134 Impuesto de Sociedades)”. De gran calado era su explicación cuando afirmaban que se trataba de “una vía de exención de la responsabilidad penal alternativa” a la prevista en el CP, lo que conllevaba “el efecto secundario de que no se extendería la exclusión de pena a los delitos conexos (falsedades, delito contable tributario y singularmente blanqueo), que debería cerrar el paso a la exención de pena”, si bien apostillaban que ello era así, con independencia de los medios que se implementen en la práctica para su indagación. Frente a DEL ROSAL BLASCO, exponían que las diferencias entre ambos sistemas eran “de gran calado”, y que el poder de la Administración para perseguir –o no– delitos “surge por igual en la vía de regularización ordinaria y en el régimen de la DTE (declaración tributaria especial)”. En último lugar, de modo lúcido, recalcan el menoscabo que sufre “la conminación penal desde la perspectiva de la prevención general” en un entorno de amnistías penales periódicas, y se afeaba a la Administración Tributaria “que sacrifica principios penales básicos con tal de apurar en la recaudación”.

ABEL SOUTO¹⁴¹² destacaba que el legislador había evitado el término “amnistía”, con el fin de “salvar las dudas de constitucionalidad”. Sobre la naturaleza jurídica de la exención implantada, razonaba que se trataba de una “medida excepcional para atraer rentas”, en el marco de una crisis económica. Destacaba su carácter controvertido, dado que los defraudadores “únicamente satisfacerían una alícuota del 10%”. De modo certero aludía que, aunque en ocasiones se haya acudido a las amnistías fiscales en España –en 1984, mediante la adquisición de pagarés del Tesoro, y en 1991, a través de su canje por deuda pública especial con un interés inferior al de mercado–, así como en otros países –Alemania, Francia, Italia, Portugal o Reino Unido–, tales instrumentos “olvidan que el orden socioeconómico requiere que la rentabilidad económica sea tamizada por una orientación de Justicia social”, por lo que no es legítimo acudir a ellas, a la vez que son contrarias al carácter “unitario” del ordenamiento jurídico, ya que lo que se ha calificado como ilícito desde las perspectivas penal y administrativa no puede ser reputado lícito desde la vertiente tributaria. De gran interés resultaba su alusión a la admisión por el GAFI de los “programas de cumplimiento impositivo voluntario”, sobre todo en épocas de crisis económica, si bien se advertía de “su potencial peligrosidad para el blanqueo sobre todo en la amnistía fiscal y repatriación de activos, porque el volumen de transacciones puede impedir aplicar correctamente las medidas de control”. A su vez,

¹⁴¹¹ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./MERINO JARA, I., “Pasado, presente” , *op. cit.*, pp. 6-8.

¹⁴¹² ABEL SOUTO, M., “Blanqueo, innovaciones tecnológicas” , *cit.*, pp. 19-27.

se asumía por el GAFI que existía el peligro de que se reconozca “la inmunidad frente a la persecución por blanqueo de los que se han acogido a programas de cumplimiento tributario voluntario”.

Como refería ABEL SOUTO, el GAFI aprobó, en octubre de 2010, “cuatro principios básicos” para paliar “el impacto negativo de estos programas en el sistema antiblanqueo”. Dicho autor condensaba el contenido de tales principios en los siguientes elementos: i) la aplicación efectiva de la normativa antiblanqueo se erige en “requisito previo para la implementación de cualquier programa de cumplimiento impositivo voluntario”, ii) la prohibición de que se produzca una “exención total o parcial de las recomendaciones” –para dejar constancia de cuyo cumplimiento, destacaba ABEL SOUTO, se habían dictado las dos notas por el secretario general del tesoro y política financiera–, iii) el aseguramiento de que se coordinen y cooperen en la lucha contra el blanqueo las autoridades nacionales –judicatura, fiscalía, policía, inspección tributaria y autoridades de supervisión– y iv) que a nivel de cooperación internacional se lleve a cabo “la más amplia asistencia jurídica e intercambio informativo, incluida la recuperación de activos”. Constataba también que en la reunión plenaria del GAFI celebrada en Roma entre el 20 y el 22 de junio de 2012, dicho organismo “encontró coherente el programa de cumplimiento impositivo voluntario español con los cuatro principios básicos”.

Con sólidos argumentos, denunciaba ABEL SOUTO que la “amnistía fiscal” incurría en una inconstitucionalidad “evidente” y “flagrante”, ya que vulneraba el principio de igualdad ante la ley, consagrado en el artículo 14 CE, al introducir “una causa personal de supresión de la punibilidad que privilegia injustificadamente a determinados delincuentes sin que existan características diferenciales en sus conductas”, dado que “nada tienen de especial los defraudadores tributarios anteriores al ejercicio fiscal 2012”, por lo que constituía un trato “desigual, carente de razón”, que devenía discriminatorio. Asimismo, se atacaba su constitucionalidad alegando que, en virtud del artículo 86 CE, un decreto-ley no puede afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos, y advirtiendo que el deber de contribuir del artículo 31 CE se vería afectado con dicha medida, puesto que obliga a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica individual, mediante un sistema tributario progresivo, de carácter general, aspecto que se vería afectado por cuanto “somete a ciudadanos en las mismas situaciones a regímenes diferentes”. En último término, siguiendo a PAREDES CASTAÑÓN, anotaba las distorsiones político-criminales que provocaba la “amnistía”, porque incrementaba la percepción de injusticia e inmoralidad del sistema tributario, así como de impunidad del fraude, desalentaba la persecución de las autoridades, introducía una causa de supresión de la punibilidad “muy endeble e injustificable” y, además, promovía “el blanqueo de dinero procedente de la 'economía sumergida', negocios ilegales o delitos”.

De igual modo, BLANCO CORDERO¹⁴¹³ tomaba en consideración los principios básicos del GAFI, las dos notas de la Secretaría General del Tesoro y de Política Financiera, mencionaba la existencia de “los riesgos muy elevados” de que se lavasen fondos de origen delictivo –no solo procedente del delito fiscal– y afirmaba la situación comprometida en la que se encontrarían los asesores fiscales, por cuanto “el RDL 12/2012 exime al cliente de responsabilidad criminal por el delito fiscal cometido, pero no por el blanqueo de capitales”. Tachaba la segunda nota del secretario general, de fecha 24 de

¹⁴¹³ BLANCO CORDERO, I., “Capítulo IV. Efectos penales de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-ley 12/2012”, en MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (coord.), *La amnistía fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pp. 132-140, 146 y 147. (Cursivas en el original).

mayo de 2012 –en la que se predicaba la compatibilidad de la declaración tributaria especial con lo normado en la Ley 10/2010–, como una aclaración “desconcertante”, puesto que tal explicación resultaba “correcta” si se refería a que la Ley 10/2010 “solo se aplica cuando los bienes procedan de infracciones penales y no de ‘infracciones tributarias’”, si bien era innecesaria. Mayor confusión generaba la interpretación que asumía que se eximía de la obligación de comunicar “cuando la infracción tributaria cometida es también constitutiva de un delito fiscal”, porque sería contrario a la meritada ley, a las Recomendaciones del GAFI y, en última instancia, tamaña variación requeriría una reforma legal, sin que una mera nota pudiese dejar sin efecto una disposición legal. Tras atender a otros aspectos de la normativa de prevención –que exceden del ámbito de nuestro trabajo–, se centraba en el blanqueo de dinero en efectivo mediante la regularización especial, avisando de las facilidades con que iban a contar las organizaciones delictivas para cogerse a dicho RDL y, con ello, tributar por sus ganancias ilícitas, lo que las dotaría de una apariencia de legalidad.

Puesto que se permitía acreditar la titularidad de los bienes o derechos declarados, así como su fecha de adquisición, por cualquier medio de prueba, se trataba de una disposición “muy poco concreta” y que no suministraba “suficiente seguridad al declarante”, no obstante, en el caso del dinero en efectivo, se relajaban tales exigencias, ya que no se precisaba su prueba, sino que bastaba –según el artículo 3.4 de la Orden HAP/1182/2012– “con la propia *manifestación* del declarante de que es el titular del dinero con anterioridad a la fecha mencionada” y que, además, depositase dicho dinero “*en una cuenta a su nombre* antes de presentar la declaración”, si bien, era preciso que la cuenta estuviese abierta “en una entidad de crédito residente en España, en otro Estado de la Unión Europea, o en un Estado integrante del Espacio Económico Europeo y que no se encuentre en las listas del GAFI”. Anotaba que dichos requisitos podían ser cumplidos “sin grandes dificultades” por un blanqueador. Asimismo, apuntaba el riesgo de que la referencia al IRNR pudiese dar lugar a que esta declaración tributaria especial pudiese “abrir la puerta al blanqueo de capitales internacionales”, lo que llevó a algún autor a sostener que España se podía convertir en “una *‘lavadora de dinero negro universal’*”, a cambio de una comisión del 10 por 100, que se considera que será el grado de participación de nuestro Estado en los beneficios del crimen organizado internacional”. Con todo, concluía que resultaba “discutible” que la presentación de esta declaración tributaria especial supusiese una regularización, en los términos del CP, dado que el sujeto solo debía pagar el 10% de los bienes y derechos declarados, por lo que “si la deuda tributaria defraudada supera dicho porcentaje, van a seguir en el patrimonio del defraudador bienes que no resultan regularizados, pese a que la Administración así lo considere” y, en consecuencia, “van a continuar contaminados”. De ello extraía que solo se eximía de responsabilidad penal por el delito contra la Hacienda Pública y que, por ende, “el declarante puede ser perseguido por el delito de blanqueo de capitales del art. 301 del CP, en la medida en que realice comportamientos típicos sobre bienes que proceden del delito fiscal”.

Otro especialista que merece ser destacado es REBOLLO VARGAS¹⁴¹⁴, quien se cuestionaba si nos hallábamos ante un “blanqueo de capitales encubierto” y, tras enunciar algunas de las críticas formuladas al RDL 12/2012 –ya expuestas–, matizaba que una cosa era que se exonerase de responsabilidad por el delito fiscal y otra distinta era que, “a su vez, la responsabilidad penal por un delito de blanqueo de capitales resultase incólume”.

¹⁴¹⁴ REBOLLO VARGAS, R., “Capítulo IV. Limitaciones del derecho penal en la prevención del blanqueo de capitales”, en GARCÍA ARÁN, M. (dir.), *La delincuencia económica. Prevenir y sancionar*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 129, 130, 162-166.

Escribía que, ante las dudas surgidas, sobre todo en el campo de los asesores fiscales, y que, tras las dos notas antedichas, esta incertidumbre se convertía en el “nudo gordiano”, que había motivado el dictado de la segunda nota por la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera. Para responder a su pregunta inicial, acudía al apartado 17 del Informe de la Dirección General de Tributos de 27 de junio de 2012, en el que se trataba el tema relativo a la “Posibilidad de efectuar una comprobación aislada por la Administración tributaria de la propia declaración tributaria especial”, y en el que se sentenciaba que “no será procedente la comprobación de la declaración tributaria especial”, por lo que dicho autor zanjaba que “Hacienda no iba a vigilar a los defraudadores que se acogieran a la amnistía fiscal”, lo que le llevaba a sostener que “la amnistía fiscal permitía el blanqueo de capitales pagando el 10% del dinero negro”. Clarividentes fueron también las palabras de SÁNCHEZ STEWART¹⁴¹⁵, quien indicaba que, aunque el acento se colocaba en la naturaleza jurídica de la medida, nada se decía sobre su aspecto más beneficioso, cifrado en “que los capitales hasta entonces opacos y sus rendimientos comenzarían a pagar impuestos y que al “legalizarse” podrían entrar sin cortapisas al tráfico habitual”.

Por su parte, GÓMEZ LANZ¹⁴¹⁶ aseveraba que la intención del legislador, al introducir esta posibilidad, era asimilarla a la regularización de la situación tributaria prevista en el artículo 305.4 CP, como se derivaba del artículo 6 de la Orden ministerial de desarrollo, “que taxativamente indicaba que quienes presentaran la declaración tributaria especial y realizaran el ingreso «regularizarán su situación tributaria»”. Con ello se buscaba “la equiparación de dos situaciones materialmente distintas”, puesto que divergían en los resultados de la declaración, así como “en las condiciones temporales de la declaración”, dado que, en este caso, las causas de bloqueo del texto punitivo estaban desarrolladas de modo más estricto. Terciaba GÓMEZ LANZ en la polémica sobre si cabía reputarla regularización o no, para lo que acudía a los argumentos empleados en la Circular de la FGE 2/2009, donde se propugnó que, en cuanto a la regularización, “la integración semántica de la expresión legal debía producirse a partir del uso «común» del término”, desechando su uso en el “contexto jurídico-tributario”; además, dicha Circular enfatizaba en la ausencia, en la LGT, de un entendimiento unitario de la regularización. Tomaba tales razones como punto de partida y las combinaba con un “postulado básico de coherencia del ordenamiento jurídico”, lo que le llevaba a defender que, según la “naturaleza secundaria con que el Derecho Penal interviene en materia impositiva”, ligada a la ausencia de una “estipulación específica relativa al uso de la expresión en el contexto jurídico-penal”, no es “técnicamente apropiado proscribir la extensión” de los efectos que despliega el artículo 305.4 CP si la norma tributaria recoge un supuesto como “regularización de la situación tributaria”. Por lo tanto, aplicaba tales ideas al RDL 12/2012 y entendía que se había llevado a cabo la regularización. Sin embargo, aunque admitía su relevancia penal, se mostraba crítico con la medida desde la óptica político-criminal, por cuanto la calificaba como “insólita y excepcional”, refería que solo se había reparado parcialmente la lesión del bien jurídico –sustentando una tesis patrimonialista del interés tutelado– y, en definitiva, se trataba de una decisión “singularmente generosa con el infractor”.

¹⁴¹⁵ SÁNCHEZ STEWART, N., “La declaración tributaria especial y el blanqueo de capitales”, *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)*, núm. 4, 2014, p. 2.

¹⁴¹⁶ GÓMEZ LANZ, F.J., *op. cit.*, pp. 58-66.

Debemos detenernos en el análisis que efectuaba DOMÍNGUEZ PUNTAS¹⁴¹⁷, a propósito de la mencionada “amnistía”, antes de la promulgación de la LO 7/2012. En su decir, debía diferenciarse entre una amnistía fiscal “pura”, que recae sobre el núcleo de la deuda tributaria, o “limitada”, cuando únicamente versa sobre las sanciones a imponer. Observaba que este último supuesto era una “opción más que razonable” si se perseguía permitir “una puesta al día del contribuyente facilitando la transparencia sin dejar de lado la justicia tributaria material y conmutativa”. Clasificaba las amnistías, desde el punto de vista procedimental, en: i) *amnistía de inspección*, que “inmuniza frente a comprobaciones ulteriores de determinados períodos –que tacha de inconstitucional–, ii) *de revisión*, que posibilita que el contribuyente pague una parte de la deuda sometida a litigio principal entre él y la Administración, y iii) *de procesamiento o perdón particular* de una parte de la sanción, en aquellos casos en los que se somete al sujeto a proceso penal y lleva a cabo “cualquier acción para aminorar las consecuencias de su acción”. Centrado en la del año 2012, proclamaba que era la amnistía “más contestada” y que la reforma que introdujo en el artículo 180.2 LGT era inconstitucional. Remarcaba que era insólito que la Administración sea facultada para no denunciar el fraude punible, en contra del artículo 118 CE. En términos gruesos escribía que es “sumamente peligroso” que se deje “en manos de la AEAT, o del Servicio Jurídico del Estado, la apreciación de una posible conducta punible al margen de la Fiscalía”. Advertía que con la reforma de la LO 7/2012, la amnistía se había instaurado “con carácter permanente”. Entre las virtualidades de la reforma del CP, subrayaba que “al no existir delito fiscal tampoco puede haber un blanqueo del dinero conseguido con la cuota defraudada”, si bien apreciaba un matiz de la mayor trascendencia, que chocaba con la modificación operada, “que transforma los bienes conseguidos con rentas no declaradas, y no incluidos en declaraciones informativas de bienes en el extranjero, como ganancias patrimoniales no justificadas”, sin que prescriba el derecho a liquidarlas, lo que consideraba un “oxímoron” y una discriminación entre los bienes situados en territorio nacional y en otros países de la UE, contraria al TFUE, porque “el lugar de situación dentro de la UE no puede constituir fundamento de una tributación diferente de los bienes o de las rentas que producen”.

Sin embargo, hemos de puntualizar que la regulación inicial, contenida en el RDL 12/2012, fue objeto de una aclaración posterior, verificada por el propio legislador a través de nuestra ya conocida LO 7/2012. En esta norma se introdujo en una disposición adicional única con el siguiente contenido: “*Se entenderán declaradas dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo respecto de cada período impositivo en el que deban imputarse, las rentas inicialmente no declaradas regularizadas a través de la declaración tributaria especial prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público*”. Pese a que en una primera lectura esta previsión pueda parecer inocua, posee unas consecuencias prácticas de gran magnitud. BACIGALUPO ZAPATER¹⁴¹⁸ refiere que dicha norma se promulgó cuando el plazo para presentar la declaración tributaria especial ya había vencido, pero que “podrá cumplir su propósito respecto de los que, de todos modos, regularizaron y ello por la retroactividad de la ley más favorable, prevista en el art 2.º.2 CP”.

¹⁴¹⁷ DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., “Las cuatro amnistías fiscales de 2012”, *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, núm. 47, 2013, pp. 1-3. Se advierte al lector de que en este trabajo se ha utilizado la versión online, que consta de 4 páginas, y que está disponible en: <http://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-47/164-las-cuatro-amnistias-fiscales-de-2012-0-22331480050768218>. [Página web consultada el 8 de diciembre de 2020].

¹⁴¹⁸ BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reforma”, *cit.*, p. 6.

MANJÓN-CABEZA OLMEDA¹⁴¹⁹ escribía que se hablaba “impropiamente” de amnistía fiscal, cuando no era tal, dado que se requería un pago, aunque fuese de una “cantidad mínima”, pero puntualizaba que “lo que sí resulta 'amnistiado' es el posible delito fiscal que se haya podido cometer; pero no corre la misma suerte el posible delito de blanqueo que subsiste”. A su vez, destacaba que existían “dudas” sobre el alcance de la norma y sobre la posible aplicación del blanqueo. Tras sistematizar los elementos de la disposición adicional 1ª del RDL 12/2012, con calificativos tajantes, argumentaba que “cuando Hacienda oferta esta regularización lo que está haciendo es inducir y cooperar en un proceso de blanqueo de capitales”. Se apuntaba también que este instrumento brindaba una imagen de “ineficacia en el cobro de los impuestos”, porque se perseguían fondos desconocidos, lo que le llevaba a sintetizar de modo magistral la medida en pocas palabras: “reserva e impunidad a cambio de 10%”. Por lo que hacía a la modificación del artículo 180.2 LOGT, explicaba que quedaba comprometido el deber de los funcionarios de denunciar los delitos de los que tuviesen noticia, y que se ponía fin a esta regla con el RDL 12/2012 “al sustraer del ámbito judicial la decisión sobre la exención de responsabilidad criminal por delito fiscal y dificultar de hecho el conocimiento por otros delitos conexos” y que, por otro lado, lo prescrito en el nuevo art. 180.2 LGT “podría suponer una derogación o modificación del Código Penal operada por Decreto-ley en lo que se refiere al delito fiscal”. A renglón seguido hacía hincapié en las “considerables” diferencias entre la declaración tributaria especial del RDL 12/2012 y la regularización del CP: la primera se establece por un decreto-ley –no por LO–, se produce una evidente “ausencia de rango normativo” en la declaración especial y la regulación de algunos de sus aspectos más relevantes se difieren a una orden ministerial –Orden HAP/1182/2012–. Con todo, zanjaba que esta normativa “no consigue neutralizar la responsabilidad penal por delitos conexos y, muy especialmente, por blanqueo de capitales”.

Cuando abordaba el análisis de la reforma del texto punitivo del año 2012, al explicar qué relación existía entre la declaración tributaria especial y el delito de blanqueo, conectaba su comprensión con su postura opuesta al delito fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo. De ahí que plasmase que aunque el RDL 12/2012 no decía nada ni sobre las irregularidades contables u otras falsedades instrumentales, por lo que sí podrían ser perseguidas, ni sobre el blanqueo, que “tampoco queda alcanzado por los efectos de la regularización”, se daría “el mismo absurdo” que en los supuestos de la excusa absolutoria del artículo 305.4 CP. No obstante, reconocía que “probablemente se ha pretendido que esta regularización no solo alcance al delito fiscal que se cometió y no se descubrió por Hacienda, sino también al delito de blanqueo subsiguiente”, relativo a la cuota defraudada, interpretación que expresamente rechazaba, “pero que parece imponerse”. En su decir, debería desaparecer la responsabilidad por el blanqueo, pero con base en que no era posible perseguirlo cuando el delito fuente fuese la defraudación tributaria; por el contrario, con la corriente en liza se llegaría al absurdo “de exonerar por delito fiscal y castigar por el blanqueo encadenado a ese delito fiscal y todo ello en un procedimiento de regularización que fácilmente puede entenderse como una oferta de blanquear un dinero ilícito, quizás, incluso delictivo, a cambio de aflorarlo con un peaje del 10%”. Pero, como no se había modificado el tipo de blanqueo ni se había desterrado la tesis que confrontaba, “sostenida con entusiasmo por la Fiscalía y por la Agencia Tributaria”, no acertaba a ver la razón por cual esta última postura “debería ceder en los supuestos contemplados en la nueva regulación”.

¹⁴¹⁹ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Regularización fiscal”, *cit.*, pp. 211-215, 220.

En opinión de SANZ DÍAZ-PALACIOS¹⁴²⁰, el RDL 12/2012 no podía tener efectos en la esfera penal y habría “agotado su efecto en el ámbito administrativo”, por lo que era preciso que mediante ley orgánica se extendiesen sus disposiciones a la esfera represiva penal, lo que se acometió mediante la disposición adicional única de la LO 7/2012. Seguidamente, analizaba cómo había de entenderse dicha disposición, lo que adelantaba no podía ser considerado como una cuestión “baladí”. A su juicio, el objetivo perseguido era análogo al que se buscaba con la reforma del artículo 305.4 CP, es decir, “una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto”. Sin embargo, se daba una notable diferencia, al no producirse el pago íntegro de la deuda tributaria, por lo que estaríamos ante “una suerte de «reinterpretación» del art. 305.4 CP que habría operado la disposición adicional única de la LO 7/2012, para el caso concreto de la declaración especial”. A la hora de valorar las relaciones entre la declaración tributaria especial y la regularización del texto punitivo, se mostraba tajante: “no cabría desvinculación alguna”, y la LO 7/2012 únicamente introdujo un matiz, en el sentido de indicar que no era preciso el pago íntegro de la deuda tributaria. Abundaba en ello destacando que la AEAT analizaba la regularización tributaria especial desde la óptica del artículo 305.4 CP –con transcripción del escrito de la AEAT de 4 de febrero ante la AN, en el *caso Bárcenas*–.

A continuación, apreciaba que la regularización tributaria continuaba siendo una excusa absolutoria y, siguiendo a FERRÉ OLIVÉ, puntualizaba que, antes de la LO 7/2012, la declaración tributaria especial era una “excusa absolutoria extraordinaria y específica, que es fruto de una extraña pero imprescindible simbiosis entre las disposiciones del Real Decreto-ley 12/2012 y el artículo 305.4 del CP”. De ahí que, como las excusas absolutorias no privan al hecho de su carácter ilícito, “los bienes obtenidos como consecuencia de un delito fiscal regularizado «podrían ser considerados como provenientes de una actividad delictiva previa a los efectos del blanqueo de capitales»”, y detallaba que para salvar este resultado, que impedía que los individuos se acogiesen a la “amnistía”, se procedió por el legislador a modificar el CP, con lo que “la regularización convertía en lícito el propio delito fiscal, descontaminando los bienes objeto de dicho delito”. Así, la reforma del año 2012 habría pretendido que quienes se acogiesen a la regularización extraordinaria no pudiesen ser perseguidos por un delito de blanqueo, ya que habría desaparecido la “actividad delictiva previa”. De lo contrario, la amnistía fiscal se habría convertido en una “trampa para los defraudadores”. Como observaba, los efectos de la regularización trascendían de la amnistía fiscal y, para evitar la desmotivación en su uso, el legislador neutralizó la posible persecución. Culminaba SANZ DÍAZ-PALACIOS reprochando semejante proceder, por cuanto lo procedente hubiera sido una modificación del tipo de lavado de activos.

Debemos mencionar en este punto la autorizada postura de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁴²¹, para quien el RDL 12/2012 creaba una “específica causa de anulación de la pena”, que calificaba como “necesaria” ya que, aunque se incluyese la declaración especial y se modificase la LGT, se trataba de “una exención de responsabilidad penal no prevista en el CP, que se introducía a través de un Decreto-Ley e incluso, en algunos aspectos, desarrollada por una Orden Ministerial”. A su vez, tal posibilidad extraordinaria

¹⁴²⁰ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., “A vueltas con la trascendencia penal de la Amnistía Fiscal de 2012”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 4, 2015, pp. 47-58. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado la versión del documento descargada en la base de datos Westlaw Premium de la Editorial Aranzadi S.A., en la que el artículo tiene 8 páginas, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía se mencione el paginado original de la *Revista Aranzadi Doctrinal*).

¹⁴²¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., pp. 702 y 703.

significaba “alterar el destino ordinario de las actuaciones cuando estas constituyen delito”, dado que se sustraían del conocimiento “prioritario y preferente” de la jurisdicción penal. De la mayor relevancia era su precisión cuando matizaba que “lo que obviamente no queda “amnistiado” es el posible delito de blanqueo de bienes, en el caso de que el dinero objeto de la regularización proviniese de una actividad delictiva previa”. A su vez, no podemos dejar de citar el brillante análisis de FERRÉ OLIVÉ¹⁴²², quien comenzaba negando que se pudiese calificar como una amnistía, sino que se trataba de una “condonación” que respondía a objetivos económicos, y enumeraba las dificultades para reputarla como tal: i) la amnistía, como “perdón parlamentario”, hace desaparecer “todos los efectos de un delito de naturaleza política respecto a ciertas personas y hechos”, lo que no se daría en este supuesto, donde únicamente se acogía una “excusa absolutoria específica y limitada a las ganancias no justificadas en el IRPF y a los activos ocultos en el IS”. ii) Además, se aprobó por real decreto-ley y se refería a delitos de naturaleza económica. iii) Sería contrario a la CE, que proscribía los indultos generales, que son “menos generosos” que las amnistías. iv) El argumento más importante a nuestros efectos era que la amnistía “extinguiría todos los efectos jurídicos negativos de la conducta amnistiada”, por lo que no cabría estimar que “dicho fraude es la actividad delictiva previa que habilita el delito de blanqueo de capitales, pues tras la “amnistía” los bienes producto de aquel delito quedarían descontaminados”, y enfatizaba tajante que éste era “un objetivo que no se ha alcanzado”.

De ahí que negase que fuese una amnistía fiscal y la caracterizase como “regularización fiscal extraordinaria”, aunque se cuestionaba la viabilidad de un decreto ley para modificar materias penales, así como la propia constitucionalidad de la norma, dada su contradicción con el principio de justicia tributaria. Contraponía la regularización tributaria del artículo 305.4 CP, en la que se persigue la reparación íntegra, mientras que en el caso del RD 12/2012 el daño no se reparaba, “dada la ínfima cantidad de dinero” que se reponía al Erario Público, dato que reputaba como “crucial a la hora de valorar si el dinero que no se ingresa puede ser considerado como un *bien corrupto* a los efectos del delito de blanqueo de capitales”. A continuación, al anunciar sus requisitos, escribía que había de ser “espontánea”, dentro de los límites preclusivos normativamente establecidos. En cuanto al revuelo sobre su naturaleza jurídico-penal desde el RD 12/2012 hasta la LO 7/2012, calificado como “período de incertidumbre”, abonaba la discusión indicando que esta declaración extraordinaria y la regularización del artículo 305.4 CP poseían notables diferencias –cantidad a abonar fijada en el 10%, concreción de impuestos sobre los que podía recaer, límite temporal hasta el 30 de noviembre de 2012–, pero también compartían rasgos comunes –similares causas de bloqueo, exención de responsabilidades administrativas y exoneración de responsabilidad por delito de defraudación tributaria (esta última, con matices)–.

Después de destacar que “la caracterización jurídica de los supuestos que exigen de responsabilidad penal en nuestro Derecho no es generosa en posibilidades”, FERRÉ negaba que se tratase de una causa de justificación –por ser ilegítima *ab initio*–; desechaba que fuese un supuesto de indulto o amnistía, por su contravención del artículo 62 CE, por lo que anotaba que, a primera vista, presentaba los rasgos de una excusa absolutoria. Dicho lo cual, el debate se centraba en si había de canalizarse por el cauce del artículo 305.4 CP, o bien, por el del RD 12/2012 –“de efímera vida”–. A su juicio, se integraba “de alguna forma” en el mencionado precepto del texto punitivo, frente a lo defendido por un nutrido grupo de especialistas que limitaba sus efectos al ámbito tributario. Sin

¹⁴²² FERRÉ OLIVÉ, J.C., “A vueltas con la regularización tributaria”, *Cuadernos Digitales de Formación*, núm. 10, 2017, pp. 15-20. (Cursivas en el original).

embargo, apostillaba que la disposición adicional única de la LO 7/2012, tenía un alcance “muy complejo”, que describía como “un rompecabezas o puzzle” que conducía a la regularización y a la impunidad. En efecto, de modo certero extraía que llevaba a la retroactividad de “un delito ya consumado” y que “lo que no se hizo oportunamente (declarar y pagar en el plazo establecido) puede recrearse a través del *túnel del tiempo* como si hubiera ocurrido de otra manera, sin generar responsabilidades penales”. De todo lo cual derivaba que era una excusa absolutoria “extraordinaria y específica”, con alcance penal, en la que restaban inalterados el momento consumativo y el inicio de la prescripción, y que los sujetos que se han acogido a ella, como solo “han restituido una suma ínfima al Erario Público pueden ser considerados poseedores de bienes corruptos a los efectos del delito de blanqueo de dinero”.

Como ya se había vaticinado por numerosos autores, mediante la STC 73/2017 se declaró inconstitucional y nula la disposición adicional 1ª del RDL 12/2012. A los fines aquí perseguidos, destaca¹⁴²³ el FJ 5º. Sobre los argumentos expuestos en dicha resolución podemos seguir la reseña de IGLESIAS CARIDAD¹⁴²⁴, quien advierte que la recaudación “no puede excepcionar principios de justicia tributaria como el de generalidad y el de igualdad”, y que ese es el razonamiento sobre el que pivota la sentencia. Expresa que “contribuyentes responsables y no responsables, evasores-infractores, en tiempo y destiempo, son término de comparación homogéneos y válidos”, por lo que la reducción del déficit no se podía erigir en argumento para quebrantar el deber de contribuir en igualdad que pesa sobre todos los ciudadanos. Sin embargo, dicho autor critica que la defensa de los principios de generalidad e igualdad ha quedado “en agua de borrajas”, al atribuir efectos “*ex nunc* y *no ex tunc*” a la declaración de inconstitucionalidad, por lo que “la protección de los principios de justicia tributaria quedó en una mera literatura”. Mantiene el tono severo al reflejar que la declaración tributaria especial del año 2012 no tenía efectos interruptivos de la prescripción, y que la resolución es de 8 de junio de 2017, “cuando todo está prescrito y bien prescrito, pues se trataba de aflorar y traer al sistema rentas de ejercicios comprendidos entre 2007 y 2010 inclusive”, con lo que siembra la duda sobre la finalidad perseguida. A su vez, el segundo argumento en que descansa la sentencia es la prohibición de que mediante un decreto-ley se afecte “a la esencia misma del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE”, puesto que se alteraba el modo de reparto de la carga tributaria que corresponde a la generalidad de los contribuyentes.

En cuanto a nuestra valoración sobre la denominada “amnistía fiscal”, asumimos que resulta ventajista realizar juicios *a posteriori*, cuando ya ha recaído una resolución del TC. Sin embargo, no podemos dejar de ser severos ni con la técnica legislativa empleada, ni con los fines perseguidos ni con sus consecuencias. Compartimos los argumentos expuestos por quienes defendían que se trataba de una causa de levantamiento

¹⁴²³ FJ 5º de la STC 73/2017: “*Tampoco cabe admitir, en contra de lo señalado en la exposición de motivos del Real Decreto-ley 12/2012, que nos encontremos ante una situación similar a la de la exoneración de responsabilidad penal frente a regularizaciones tributarias voluntarias realizadas antes del inicio de actuaciones de comprobación tributaria o de que se interponga la pertinente denuncia o querrela (apartado VII). En este tipo de regularizaciones lo que se excluye son las consecuencias punitivas derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias, pero no se exonera del cumplimiento de la obligación del pago de la deuda tributaria pendiente al momento de la regularización. El sistema previsto en la disposición adicional controvertida no se limita a excluir las consecuencias accesorias de la responsabilidad tributaria, esto es, los intereses de demora devengados por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributarias, las eventuales sanciones derivadas de los incumplimientos cometidos o, en su caso, los recargos debidos por el cumplimiento voluntario tardío; excluye también, de forma muy importante, la propia responsabilidad tributaria generada y pendiente de cumplimiento*”.

¹⁴²⁴ IGLESIAS CARIDAD, M., “Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio [BOE n.º 168, de 15-VII-2017]”, *Ars Iuris Salmanticensis: AIS: Revista Europea e Iberoamericana de Pensamiento y Análisis de Derecho, Ciencia Política y Criminología*, vol. 5, núm. 2, 2017, pp. 273-276.

de pena específica y propia, que difería en el supuesto de hecho y en las consecuencias – la punibilidad de los delitos conexos– con la regularización ordinaria. Mediante un decreto-ley y con una finalidad puramente recaudatoria se pervirtieron los principios tributarios esenciales y se confirió un tratamiento fiscal privilegiado a los defraudadores. Tamaño dislate llegaba al extremo de que, a través del pago de una cuantía muy reducida, los defraudadores veían purificada su situación tributaria, con pleno olvido de la forma en que habían amasado el engrose patrimonial y sin el abono de recargo, interés o sanción alguna. Como gráficamente se ha dicho, el 10% del valor de adquisición de los bienes o derechos operaba como una suerte de “peaje”, sufragado el cual se realizaba borrón y cuenta nueva. De este modo, la defraudación resultaba impune, a precio de saldo o, a lo sumo, notablemente beneficiada, en aras de la función recaudatoria. Se trasladaba a la imagen pública un nefasto mensaje, traducido en que se podía delinquir sin consecuencia alguna, siempre y cuando se pasase por caja –en una ridícula cuantía–, una especie de “compra de bula papal” en el nuevo milenio, si es que se permite la comparación.

Puesto que defendemos que se trataba de una causa de levantamiento de pena específica, su ámbito operativo no gozaba de la extensión consagrada en el artículo 305.4 CP, por lo que las falsedades instrumentales o contables no se encontrarían exentas de posible persecución y punición, como tampoco, aunque no se prevea en el precepto de referencia, el lavado de dinero. En efecto, como bien escribía FERRÉ OLIVÉ, el pago del 10% meritado no era una reparación íntegra, por lo que subsistían fondos contaminados, y la propia procedencia de los bienes resultaba discutible, pudiendo emplearse instrumentalmente esta posibilidad tributaria excepcional para declarar ganancias que procediesen de otros delitos –no solo de un delito fiscal–. En consecuencia, asumir que esta regularización extraordinaria cerraba cualquier posibilidad de persecución de delitos conexos, sin que ello estuviese expresamente previsto en ninguna norma, suponía generalizar la impunidad, sin base legal para ello, que en modo alguno cabía al socaire del RDL 12/2012, ya que de él no se derivaba dicha magnánima concesión. Sin embargo, la deficiente técnica legislativa no se quedó aquí ya que el legislador, consciente de su imprecisión, intentó su remedio mediante la disposición adicional única de la LO 7/2012, en otra oda a la oscuridad en la redacción de los textos legales. Se añadía otra pieza al rompecabezas, en el que el intérprete había de llegar al resultado de que la declaración especial se había realizado dentro del plazo legal. Y nada más.

Nada se decía en dicho texto sobre el alcance de la exoneración de responsabilidad penal ni, mucho menos, si habría lugar a la persecución del posible blanqueo de dinero de unos fondos sospechosos en cuanto a su origen. Así las cosas, se introducía una reforma en el CP, con una finalidad concreta –que, en lo sucesivo, las regularizaciones tributarias ordinarias impidiesen la persecución del posible blanqueo–, no exteriorizada y, además, se colaba “de pasada”, “de rondón” o “de tapadillo” una aclaración –que aclaraba poco o nada– sobre la declaración tributaria especial, que únicamente servía para evidenciar la pobre dicción del RDL 12/2012. La consecuencia, la esperada: que el TC ha declarado la flagrante vulneración del principio de igualdad, al tratar de modo discriminatorio a los contribuyentes y, en último término, el quebranto de los principios tributarios esenciales, por lo que se declara la nulidad de la norma. Esperemos que constituya una advertencia que disuada de tentaciones futuras y que se asimile por el ejecutivo que la recaudación tributaria no puede ser inopinada ni a cualquier precio, ni siquiera a un 10%, porque el Estado de Derecho no puede admitir ni rebajas, ni saldos, ni ventas en liquidación, y porque la justicia tributaria ha de ser respetada en toda su dimensión.

2.1.3.2.- La prescripción del delito fiscal y el blanqueo de dinero

La cuestión relativa a la naturaleza jurídica de la regularización tributaria ordinaria tiene relevantes efectos jurídicos, que parece que el legislador orgánico del año 2012 no ha tenido suficientemente en cuenta al intentar llevar a cabo la antedicha trasmutación. En efecto, la consideración de la regularización como elemento del tipo o –como aquí sostenemos– como elemento que afecta a la punibilidad –llámese excusa absolutoria o causa de levantamiento de pena– tiene implicaciones de la mayor trascendencia a la hora de determinar el momento consumativo del delito y, en consecuencia, el *dies a quo* de su prescripción. Si tomamos como bueno el razonamiento expuesto en el preámbulo de la LO 7/2012 y reconocemos que la regularización es un elemento del tipo, mientras no concurran las causas de bloqueo del artículo 305.4 CP sería posible que la regularización se llevase a cabo, con lo que aún no se habría consumado el delito y, por lo tanto, no existe seguridad en la fijación del momento inicial del cómputo de la prescripción, lo que daría lugar a que se pueda postergar en el tiempo. Como refleja DEL ROSAL BLASCO¹⁴²⁵, si el delito de defraudación tributaria solo se entiende consumado cuando la autoridad tributaria da inicio a las actuaciones de comprobación o investigación, “el momento del inicio del cómputo del plazo de prescripción se puede llegar a prolongar cuatro años más respecto de lo hoy vigente y, por tanto, el delito prescribir, no a los cinco años, sino a los nueve”, y en tono irónico apunta que si el fraude tributario ha prescrito, “se inician las actuaciones por blanqueo de capitales y problema solucionado”, por lo que no sería óbice para estimar que el bien –la cuota tributaria defraudada– que se posee o se utiliza tiene su origen en una actividad delictiva. Por su parte, para CABEZUELA SANCHO¹⁴²⁶, la certeza sobre la prescripción del delito fiscal ha quedado “malparada” tras la LO 7/2012, “al ligarse a la del delito de blanqueo, virtualmente imprescriptible mientras se mantuviera esa especie de ficta posesión de lo no pagado”. Se complica el tratamiento de dicha figura, ya que “la consumación del delito, por agotamiento del plazo, y el comienzo de su persecución, por vía inspectora o penal, se producirán al mismo tiempo”, que define, de modo plástico, como una “especie de arrastre indefinido del momento de la consumación”.

Como podemos observar con esta breve introducción, se distinguen dos problemas relacionados con la prescripción del delito fiscal: en primer lugar, el propio momento en que comienza su *dies a quo* y, en segundo término, si una vez que ha prescrito el delito de defraudación tributaria se puede perseguir por un delito de blanqueo de bienes que recaiga sobre los importes defraudados a la Hacienda Pública. En lo tocante a la primera cuestión, ya hemos indicado que resulta esencial la concepción que se tenga de la naturaleza de la regularización fiscal: como asume MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO¹⁴²⁷, si se considera que se trata de un elemento del tipo, aunque se solucione “definitivamente el problema del blanqueo posterior”, sin embargo “se mantiene, de hecho con mayor fuerza, el problema de la prescripción”, puesto que hasta que no se realice o hasta que las autoridades judiciales o administrativas inicien el correspondiente procedimiento, “el delito no se habrá consumado”. Frente a esta postura, BACIGALUPO ZAPATER¹⁴²⁸ sintetiza que la regularización “no tendrá efectos sobre la prescripción del delito, pues éste se consuma con la realización de los elementos del tipo del art. 305.1

¹⁴²⁵ DEL ROSAL BLASCO, B., “Delito fiscalj”, *cit.*, pp. 4 y 6.

¹⁴²⁶ CABEZUELA SANCHO, D., *op. cit.*, pp. 2 y 3.

¹⁴²⁷ MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I., *El autoblancqueo...*, *cit.*, p. 63.

¹⁴²⁸ BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reformaj” , *cit.*, p. 6.

CP”, por lo que la regularización continúa siendo una excusa absolutoria cuya ausencia constituye “un presupuesto procesal de la persecución”.

Por no redundar en aspectos que ya hemos contestado con anterioridad y siendo coherentes con nuestros propios postulados, aquí sostenemos que la regularización tributaria no ha variado su configuración, pese al intento del legislador en el año 2012 y, en consecuencia, continúa siendo una causa de levantamiento de pena. Por ello, la consumación se habría producido en un momento previo, variando según la modalidad de defraudación tributaria ante la que nos hallemos, como vimos en el apartado correspondiente. Con esta comprensión se refuerza la seguridad jurídica, ya que el momento de consumación no queda en el limbo, al albur de contingencias acaso externas al propio sujeto –como puede ser la ausencia de investigación o comprobación por la Administración Tributaria–. Si asumiésemos la comprensión que propugna el Preámbulo de la LO 7/2012, el delito fiscal vería prolongado *de facto*, de modo indebido, su plazo de prescripción de 5 a 9 años. Semejante comprensión atenta contra el artículo 131.1 CP, en el que se consagran los distintos plazos de prescripción según la gravedad del delito. Por ello, ante esa extensión forzada, en perjuicio del reo, artificial y artificiosa, no podemos sino mostrar nuestra más enérgica oposición, porque, como destacan SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA¹⁴²⁹, “la consumación no puede requerir el elemento adicional de haber sido descubierto, porque el descubrimiento no añade nada, ni subjetiva ni objetivamente, al injusto del hecho”, a lo que agregan que “no es posible admitir un delito que no se consuma hasta que no es descubierto, un delito en que su descubrimiento desencadena una consumación hasta entonces en suspenso”. Para finalizar, y de modo incontestable, dichos autores proclaman que si se asumiese dicha consumación en diferido se estaría quebrantando el principio de proporcionalidad, ya que sería el único caso dentro del elenco de delitos, incluso de los de resultado, que admiten que se trate de un perjuicio “reparable”, “en que la realización del tipo no se cerrara mientras cupiera la reparación voluntaria no impedida por el descubrimiento seguido de iniciativas procedimentales formales”. De ahí que evidentes razones de seguridad jurídica y de confianza del ciudadano en el respeto a la ley y a los plazos legales nos lleven a defender que el momento de consumación del delito fiscal se dará cuando concurren todos sus elementos típicos, objetivos y subjetivos, entre los que no se encuentra la ausencia de regularización.

Por lo que hace al segundo de los aspectos anunciados, es decir, si es posible subsumir en el tipo de blanqueo de dinero los actos que se realicen sobre los bienes que proceden de un delito fiscal que ha prescrito, debemos atender a las dos posibles soluciones que suministra la doctrina, en esencia, la que admite dicha posibilidad y la que la rechaza. Entre los autores que responden afirmativamente a la cuestión podemos citar a BLANCO CORDERO¹⁴³⁰, para quien “la mera ocultación del dinero implica que el delito de blanqueo se está cometiendo de manera permanente”, además, apoya esta idea al expresar que la prescripción no descontamina los bienes, por lo que los que dimanen de un fraude tributario continúan siendo objeto susceptible de ser blanqueado. Con todo, reconoce que tal situación es objeto de “incisivas críticas”, ya que “permite a las autoridades recurrir al delito de blanqueo para prolongar el plazo de prescripción del delito”, porque, aunque la defraudación tributaria hubiese prescrito, “la posesión o transferencia del dinero defraudado se habrá mantenido en el tiempo”, con lo que cabe la persecución al defraudador por el blanqueo subsiguiente “en todo momento”. A su vez, para justificar que no es necesaria la condena previa por delito fiscal para condenar por

¹⁴²⁹ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./MERINO JARA, I., “Pasado, presente”, *cit.*, pp. 11 y 12.

¹⁴³⁰ BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal”, *cit.*, pp. 18, 19, 33-37.

el blanqueo posterior refiere que “lo contrario dejaría sin sanción el blanqueo de bienes procedentes de delitos fiscales prescritos”, lo que “no es admisible”. Centrado de lleno en la polémica argumenta que la prescripción –como las restantes causas de extinción de la responsabilidad criminal del artículo 130 CP– supone que antes ha existido un hecho punible –acción típica y antijurídica– y, de acuerdo con el principio de accesoriedad que inspira el blanqueo *ex* artículo 300 CP, la existencia de tal prescripción no impediría colmar el elemento típico del reciclaje, ya que no “limpia” los bienes que integran la cuota tributaria, por lo que “siguen siendo idóneos para el blanqueo de capitales por proceder de una actividad delictiva”.

Sin embargo, BLANCO CORDERO reconoce una serie de “problemas” derivados de dicha comprensión, que se han visto agravados por la reforma de la LO 5/2010, porque la modalidad de posesión y la represión expresa del autoblanqueo pueden conducir a que “los delitos no prescriban prácticamente nunca”. Evidencia que como el blanqueo por posesión es un delito permanente, se comete de manera constante, por lo que es imprescriptible *de facto*, situación que no le parece de recibo, ya que no se encuentra en el listado de tales delitos que suministra el texto punitivo. Además, observa que el artículo 131.5 CP también da lugar a debate –actual apartado 4¹⁴³¹ del artículo 131, tras la LO 1/2015–, porque, tomando en consideración que el delito más grave es el tipo básico blanqueo –pena de prisión de hasta 6 años–, sería el que habría de tomarse en cuenta para el cómputo de la prescripción, teniendo presente que en la modalidad de posesión semeja imprescriptible; ahora bien, la duda surge a propósito de “a qué afecta este plazo de prescripción, si al concurso como unidad o sólo al delito más grave”. Si se opta por la primera posibilidad, el delito fiscal tampoco estaría prescrito hasta que lo esté el blanqueo, lo que conduce al mismo problema apuntado en el caso de la modalidad de posesión. A continuación matiza que el TS ha indicado que la modalidad de conversión no es un delito permanente, sino que “opera como fecha inicial para la prescripción el de la última transformación de los bienes”, por lo que aplica dicho razonamiento al caso de la posesión y expone que, en este caso, la prescripción comenzará con la toma de posesión del bien, lo que “coincidirá con el momento de consumación del delito fiscal si es el propio defraudador quien detenta los bienes”. Aunque da cuenta de que semejante solución tampoco casa bien con el artículo 132.1 CP, en que se recoge que el plazo de prescripción de los delitos permanentes se computará desde que “*se eliminó la situación ilícita*”, lo que abocaría a reputar como *dies a quo* aquél en que el sujeto dejó de poseer, lo que califica de ilógico y le lleva a defender que se esté al momento de toma de posesión.

Abunda en su análisis crítico y recuerda que en el autoblanqueo por posesión, para quienes consideren que se vulnera el principio *ne bis in idem*, si el sujeto es condenado por delito fiscal, no se le puede castigar por el blanqueo; sin embargo, prescrito el delito fiscal sí que va a ser posible apreciar el blanqueo “si ha poseído, utilizado etc. tales bienes, porque la prescripción del delito fiscal no descontamina los bienes”, lo que podría llevar a una pena superior a la del delito fiscal si se hubiera condenado, lo que tacha de “situación ciertamente absurda” y “manifiestamente injusta”. En último lugar, BLANCO CORDERO puntualiza que la única vía que se le ocurre para que se lleve a cabo la descontaminación de los bienes es la normativa civil y, en concreto, el artículo 1956¹⁴³² CC. A su juicio, aunque no se diga expresamente, la prescripción del delito fiscal se

¹⁴³¹ Artículo 131.4 CP: “4. En los supuestos de concurso de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave”.

¹⁴³² Artículo 1956 CC: “Las cosas muebles hurtadas o robadas no podrán ser prescritas por los que las hurtaron o robaron, ni por los cómplices o encubridores, a no haber prescrito el delito o falta, o su pena, y la acción para exigir la responsabilidad civil, nacida del delito o falta”.

configura como un requisito que, junto con otros, permite adquirir la propiedad de los bienes que proceden de un delito –el precepto en cuestión solo menciona robo o hurto, pero considera que se puede extender a otros–, “y, por lo tanto, descontaminarlos”.

También ha tomado parte en la contienda a favor de esta línea de pensamiento SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO¹⁴³³, quien ya hemos dicho que admite que el delito fiscal pueda ser delito fuente del blanqueo. Reconoce que se ha discutido si es posible el blanqueo de bienes cuando el delito fiscal del que proceden ha prescrito y que, en dicha diatriba, si se aboga por una “interpretación amplia contraria a estimar prescripción del blanqueo podría darse lugar a mantener abierta indefinidamente la responsabilidad por el delito fiscal”. Ante semejante posibilidad afirma que, aunque se encuentre prescrito el fraude tributario, “no significa que sus ganancias dejen de ser ilícitas por su origen, como lo corrobora el hecho de que siguen expuestas a las consecuencias accesorias, como el comiso (art. 127.4 CP)”, e incluso que, según las normas del CP, en caso de concurso, el blanqueo –como delito más grave– extiende su plazo de prescripción al del delito fiscal vinculado –*ex* artículo 131.4 CP–. Agrega que si se conceptúa el blanqueo como delito permanente, “en la modalidad de posesión o conversión”, el delito se cometería en todo momento, sin que se iniciase el cómputo de la prescripción mientras no cesasen sus efectos, por lo que “en la práctica, se elevaría a imprescriptible, y dicha imprescriptibilidad se trasladaría asimismo al delito fiscal”. Sin embargo, matiza el alcance de este último postulado y comparte el criterio jurisprudencial que desecha el carácter permanente del delito de blanqueo, según el cual la prescripción se computa, en la modalidad de conversión, “a partir de la última conversión”, y en la de posesión, con su toma, no cuando se deja de poseer. De lo contrario, “el blanqueo nunca prescribiría”. Finaliza argumentando que el sentido político criminal de la sanción por lavado se encuentra en “dotar de más armas a la acusación”, con dos finalidades: i) castigar a todos los que estén relacionados con los “fondos no declarados” y ii) que se pueda contar con el plazo de prescripción superior del delito de blanqueo –10 años–.

De análogo parecer es otro especialista de la talla de CASTRO MORENO¹⁴³⁴, quien se cuestiona si una vez prescrito el delito fiscal es posible apreciar el blanqueo de dinero por las conductas de ocultamiento que recaen sobre los bienes que proceden de dicha defraudación, y responde de modo afirmativo. En refuerzo de su postura acude al artículo 300 CP que, como ya hemos visto, permite la punición del blanqueo pese a que su autor estuviese exento de pena o fuese irresponsable, y razona que, puesto que la prescripción no es una causa personal de exclusión de pena, sino general, que se deriva de la exigencia de seguridad jurídica, “su constatación no impide ni elimina la existencia del delito previo ni del hecho cierto de que los bienes blanqueados procedan o tengan su origen en aquél”. Por consiguiente, que se aprecie la prescripción del delito fiscal “no impide que se haya cometido y se pueda perseguir el delito de blanqueo de capitales cuyo periodo de prescripción es de diez años”. Asimismo contraponen los efectos de esta figura a los de la regularización tributaria, dado que en esta última, en su decir, se elimina el desvalor de acción, mientras que en la prescripción “el desvalor del hecho no desaparece, aunque no se pueda perseguir por razones de seguridad jurídica”. Podemos añadir a esta corriente de pensamiento a MALLADA FERNÁNDEZ¹⁴³⁵, para quien, aunque hubiera prescrito el delito contra la Hacienda Pública, el defraudador continúa poseyendo tales bienes que, además, no se han descontaminado en virtud de la prescripción. Destaca una consecuencia accesoria de la máxima relevancia, cual es que se permitirá a las autoridades

¹⁴³³ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *op. cit.*, pp. 90 y 91.

¹⁴³⁴ CASTRO MORENO, A., “Capítulo V. Nuevas tendenciasj” , *cit.*, pp. 149 y 150.

¹⁴³⁵ MALLADA FERNÁNDEZ, C., “El delito fiscalj”, *cit.*, p. 5.

perseguir por un período más prolongado los bienes que no se han declarado al Fisco, por lo “que a partir de ahora crecerá la persecución conjunta del delito fiscal junto con el delito de blanqueo de capitales”.

DE LA CUERDA MARTÍN¹⁴³⁶ expresa que las opciones son: o reducir el plazo de prescripción del blanqueo o ampliar el del delito fiscal, y sostiene que el legislador toma partido por esta última posibilidad, siempre y cuando se aprecie el concurso de delitos entre ambas figuras. Refiere que la polémica ha de reconducirse a si ambos delitos se deben considerar individualmente o de modo conjunto a los efectos prescriptivos, y observa que, por la “inegable gravedad” que entrañan ambos ilícitos, que se ve incrementada cuando se dan de modo simultáneo, ya que “pueden acarrear consecuencias económicas que afecten al conjunto de la sociedad”, con afectación de la economía nacional al tratarse de ingentes montos dinerarios. Así, la “opción más correcta, en casos como el de “Ballena Blanca”, pasa por la aplicación de la regla contenida en el art. 131.4 CP”, es decir, que habrá que estar a la prescripción del blanqueo. Por su parte, GARCÍA BAÑUELOS¹⁴³⁷ descarta que se trate de un problema específico de la relación concursal entre el delito fiscal y el blanqueo de dinero, por lo que generaliza el alcance de la respuesta y manifiesta que resulta predicable de cualquier otra actividad delictiva. Pone como ejemplo la posibilidad de condena por blanqueo de bienes procedentes del narcotráfico, pese a que el delito contra la salud pública se encontrase prescrito, siempre que se posean tales bienes. Así las cosas, efectúa una crítica general de esta posibilidad con la dicción actual del artículo 301 CP, “en la medida en que la redacción del precepto lo podría llegar a convertir en imprescriptible”, aunque destierra que este argumento sirva de base para negar la relación de concurso real entre la defraudación tributaria y la legitimación de fondos.

Dentro del sector doctrinal que se ha mostrado crítico con la posibilidad de que un delito fiscal prescrito pueda servir como actividad delictiva previa del blanqueo de dinero podemos comenzar mencionando a DOPICO GÓMEZ-ALLER¹⁴³⁸, uno de los primeros autores que confrontó con dureza dicha tesis, para quien la desnaturalización del blanqueo le había llevado a convertirse en “una vulgar pena adicional para el fraude tributario”, en contra del propio tenor literal de la norma, y que de un modo “más perverso” pasa a convertirse en una “*prolongación del plazo de prescripción* para la persecución policial, pues aunque el delito tributario puede haber prescrito, *el uso del dinero defraudado ha continuado*, lo que permitiría seguir persiguiendo al defraudador, pero esta vez por blanqueo”. BACIGALUPO ZAPATER¹⁴³⁹ efectúa un minucioso análisis jurisprudencial de la conexidad y de la conexión entre los tipos. Alega que la jurisprudencia de la Sala 2ª del TS defendía que el delito fiscal y el blanqueo eran delitos conexos, y que no había fundamento legal para ello. A la pregunta de si el dinero que corresponde a un tributo no satisfecho es inutilizable para siempre responde que, según la tesis que defiende la existencia de un concurso aparente de normas –como veremos posteriormente–, la aplicación del artículo 8.3 CP conduce a la exclusión del delito de blanqueo y que, en consecuencia, la cuestión analizada carecería de “toda relevancia”, puesto que únicamente habría que atender al artículo 305 CP y una vez prescrito no se vería afectado. Sin embargo, entra a analizar la jurisprudencia sobre prescripción conjunta en el caso de “delitos llamados conexos”, a la que le afea que no tiene apoyo en el Derecho positivo, sino en el concepto procesal o incluso, en algún caso, “social”, sobre la

¹⁴³⁶ DE LA CUERDA MARTÍN, M., *op. cit.*, pp. 149 y 150.

¹⁴³⁷ GARCÍA BAÑUELOS, J.A., *op. cit.*, pp. 10 y 11.

¹⁴³⁸ DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., “Si todo esj” , *cit.*. (Cursivas en el original).

¹⁴³⁹ BACIGALUPO ZAPATER, E., *Sobre el concurso...*, *cit.*, pp. 39-51. (Cursivas en el original).

“conexidad” del artículo 17 LECRIM. El resultado, desde la década de 1960 –anterior, por lo tanto, a su plasmación en el artículo 131 CP por la LO 5/2010– era que el delito conexo menos grave no prescribe mientras no lo haya hecho el más grave. Para ello se acudía a criterios tales como el del “orden del proceso”, que se mantuvo durante un largo período, “siempre sin fundamento en una norma positiva”. En otras resoluciones se hizo mención de la “memoria social”, si bien, esta formulación carecía de un “fundamento dogmático admisible”.

Opone a esta corriente jurisprudencial que no resultaba “absurdo” declarar la prescripción del primer hecho, ya prescrito, sino que, al contrario, es la solución correcta, permitida por los artículos 637.2 y 666.3ª LECRIM, que habilitan la “resolución separada y anticipada de los distintos hechos cuando uno de ellos no es constitutivo de delito o no puede ser perseguido por prescripción”. Asimismo, el artículo 634 LECRIM prevé expresamente la exclusión parcial de parte de los hechos que han generado un determinado proceso, lo que se confirma con la figura del sobreseimiento parcial. Estima que, al tomarse como fundamento para la decisión del TS el artículo 17 LECRIM, cuando el Derecho Penal sustancial no discriminaba, tal doctrina planteaba una cuestión “ante todo constitucional”, puesto que carecía de base legal, por lo que se violaba el principio de legalidad, al no existir una ley previa. Sobre las consecuencias a propósito del artículo 8.3 CP –que establece el concurso aparente de normas penales–, BACIGALUPO ZAPATER expone que la prescripción del delito previo en los hechos copenados posteriores ha sido tratada y respondida en la doctrina –con cita de JESCHECK, de STREE y de RUDOLPHI–, en el sentido de que el hecho posterior sería impune si el hecho previo no puede ser penado por prescripción, ya que tales hechos posteriores “conforman con el hecho previo una unidad de valoración, de tal forma que solo el hecho previo puede ser la base de sanciones jurídico-penales”. De ahí obtiene que si el delito fiscal prescribe a los 5 años, “todo el hecho” –tanto la defraudación tributaria como los actos de “uso, aseguramiento y aprovechamiento del dinero no tributado”– “habrá prescrito a los cinco años”. Por ende, sería irrelevante que el blanqueo tenga una pena más grave, por cuanto los actos mencionados “no se subsumen bajo el tipo del delito excluido por el principio de consunción del art. 8.3ª CP”. Deriva esta conclusión de dos aspectos: el artículo 8 CP no es una norma de la infracción penal, sino previa y, en segundo lugar, porque “antes de aplicar la ley es necesario excluir las que no son aplicables por las relaciones que tienen entre sí”.

Por lo que hace a la modificación operada en el artículo 131.5 CP por la LO 5/2010 –ya hemos dicho que fue reformado en el año 2015–, aprecia BACIGALUPO ZAPATER que dicha plasmación pone de manifiesto que la jurisprudencia que la precedió carecía de base legal. Aparcando su concepción sobre los hechos copenados, detalla que la acción de blanqueo que se imputa al defraudador “consiste, en verdad, en haber omitido retirar del circuito financiero la cantidad de dinero adeudada a la Hacienda Pública”, por lo que dicha imputación debe ser fundamentada en la figura de la comisión por omisión del artículo 11 CP. Advierte que el artículo 132 CP recoge ciertas normas especiales sobre momento de comisión de los delitos, pero que entre ellas no se alude a los supuestos de comisión por omisión, lo que sí se verifica en los textos punitivos de algunos países de nuestro entorno, que atienden al “momento en que *el autor hubiera debido actuar*”, por lo que el blanqueo se entendería cometido “*ya en el mismo momento en que fue omitido de una vez mantener el dinero no tributado a la Hacienda Pública fuera del circuito financiero legal*”, instante a partir del cual el obligado tributario “posee el dinero que debió haber tributado”. Retoma que no cabe aplicar la regla del concurso de delitos a efectos de prescripción, porque se trata de un “concurso solo aparente”. Critica la

distinción entre conexidad material y procesal, por ser “de dudosa consistencia dogmática”, puesto que la conexidad procesal –del artículo 17 LECRIM– “se basa en conexidades materiales, es decir concursales, regidas por el derecho sustantivo”. De todo cuanto antecede obtiene dos conclusiones: i) el plazo de prescripción del delito fiscal es independiente de su concurrencia con el blanqueo, no siendo aplicable la jurisprudencia sobre delitos conexos anterior al artículo 131 CP, que reputa contraria al principio de legalidad. ii) El art. 8.3 CP “excluye la posibilidad conceptual de cualquier concurso o conexidad”, y solo se aplica la norma que regula el hecho previo, es decir, la relativa al delito fiscal. La conexidad que se da es “meramente formal”, ya que la material queda excluida “conceptualmente por tratarse de un supuesto de unidad jurídica de acción”.

DE LA MATA BARRANCO¹⁴⁴⁰ explica que en semejante supuesto, en el que la cuota defraudada ya no sería ni reclamable por la Administración, los defensores de la tesis opuesta se basan en que el tipo de blanqueo requiere una “actividad delictiva previa”, no un delito “y en relación con ello, que la prescripción no excluye la tipicidad del delito, sino su punibilidad”, por lo que el artículo 300 CP se constituiría en argumento favorable a la sanción del blanqueo. No obstante, matiza DE LA MATA BARRANCO que, asumiendo incluso este último argumento, no cabe utilizar la Ley 10/2010 a conveniencia del intérprete, ya que, quienes admiten sus consecuencias en cuanto a la significación de la cuota tributaria como objeto susceptible de blanqueo, han de tener también presente que dicha norma consigna que “[...] se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito”, no en una actividad delictiva. En segundo lugar, ya se requiera un delito o una actividad delictiva previa, la condena por lavado de activos precisa que se pruebe, de modo efectivo, “la existencia, al menos, de la acción típicamente antijurídica y eso será difícil en supuestos de prescripción en los que difícilmente se van a abrir diligencias por delito fiscal”, y aunque reconoce que puede haber actas de inspección, declaraciones voluntarias u otros elementos probatorios, en todo caso habría de garantizarse el derecho de defensa del investigado en relación con el hecho de que existe una cuota defraudada superior a 120000 euros, a propósito del dolo típico en el momento de la defraudación, etc., porque no parecería legítimo “sancionar por delito de blanqueo sin acreditar judicialmente la existencia de, y hay que insistir en ello, al menos, una acción típica y antijurídica contra la Hacienda Pública”.

Aprecia DE LA MATA BARRANCO que si se considera que la prescripción del delito fiscal –o de cualquier otro delito– no impide la persecución del blanqueo anudado a él, ello supone extender *de facto* la prescripción del delito de lavado, por cuanto, a la vista del tenor del artículo 301.1 CP, “cualquier actuación con el dinero que procediera de la cuota defraudada activaría este delito, de modo absolutamente excepcional en el Derecho Penal”. Va más lejos y hace ver que esta construcción tiene repercusiones en materia civil, en concreto, que se impediría la adquisición de la propiedad de bienes que proceden de hechos ilícitos previos, posibilidad ampliamente admitida en el Derecho comparado, “variando únicamente el plazo exigible para llegar a dicha propiedad 'lícita' de bienes de procedencia 'ilícita’”. Este último argumento ya fue anotado con anterioridad por MARTÍN QUERALT¹⁴⁴¹, quien preguntaba, retóricamente, si se había reparado en el contenido del artículo 1956 CC. En su decir, como el blanqueo era un delito permanente, en virtud de la regla consagrada en el artículo 131.5 CP, el delito fiscal también lo sería, en caso de concurso. LUZÓN CAMPOS¹⁴⁴² lo enmarca en “una tendencia con claros

¹⁴⁴⁰ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscal”, *cit.*, pp. 8 y 9.

¹⁴⁴¹ MARTÍN QUERALT, J., *op. cit.*, p. 19.

¹⁴⁴² LUZÓN CAMPOS, E., *op. cit.*, p. 2.

tintes acusatorios”, en la que se ha encontrado “un delito «comodín» al que acudir” –por parte de los fiscales (principalmente)–, “sin tener que hacer grandes esfuerzos argumentativos”, que logra vencer el inconveniente del plazo más corto de prescripción, por lo que “si el delito contra la Hacienda Pública ha prescrito porque han transcurrido seis años desde su comisión, se acusa por blanqueo de capitales, que prescribe a los diez años”. Aspecto instrumental que también destaca MANJÓN-CABEZA OLMEDA¹⁴⁴³, que alude al “gran interés” de la Fiscalía y de la Agencia Tributaria en que el delito fiscal sea considerado delito base del blanqueo por la distinta prescripción de ambas figuras, con lo que una acusación conjunta “duplica” los 5 años de la prescripción del fraude tributario “por razón de la conexidad contemplada” en el artículo 131.4 CP. Esto se refuerza en el caso del blanqueo por “autoposesión”, configurado como delito permanente y en el que “las posibilidades de dilatar la investigación de un delito fiscal prescrito se alargan extraordinariamente y cuesta ver el momento en el que empieza a correr el plazo de 10 años de prescripción”.

El riguroso análisis de FERRÉ OLIVÉ¹⁴⁴⁴ también respalda esta postura: frente al sector que considera que la prescripción no descontamina los bienes y que da lugar a que la persecución penal por lavado se pueda postergar *sine die*, basada en la concepción de que la prescripción no afecta al carácter típico y antijurídico del delito antecedente, estima dicho autor que la prescripción de ambos delitos es independiente, tanto en su plazo como en lo tocante al inicio de su cómputo, “que dependerá del momento consumativo de cada uno de estos hechos delictivos”. Incide en este argumento al destacar que la determinación del momento consumativo del delito previo resulta “de muy compleja prueba”, sobre todo, al no requerirse una condena previa. Con poderosas razones plasma que “la constatación de la actividad delictiva previa no solo exige la presencia de elementos de la tipicidad y la antijuricidad, sino también de la punibilidad (la cuantía defraudada, por ejemplo)”, por lo que la prescripción del delito fuente supone “un elemento que desconecta ambos hechos delictivos”. Un entendimiento contrario llevaría a la imprescriptibilidad del blanqueo, dado que la simple posesión de los bienes que procediesen de dicho delito base prescrito –donde cita como ejemplo el producto de la defraudación tributaria– “se retroalimentaría infinitamente, generando un momento consumativo con tendencia a eternizarse”. Por ello, aboga por la fijación de un límite temporal para la consumación del delito de blanqueo. Efectúa un paralelismo con los efectos de la regularización tributaria y reseña que “la prescripción de la actividad delictiva previa descontamina los bienes”, si bien matiza que ello será así “siempre que se haya producido antes del hecho concreto susceptible de ser considerado como blanqueo de capitales”.

Por su parte, CARO CORIA¹⁴⁴⁵ ha mostrado abiertamente su oposición a los postulados de BLANCO CORDERO, partiendo de una “concepción material” de la prescripción. Advierte que no cabe el lavado de activos sobre un delito fiscal prescrito cuando se realiza la conducta blanqueadora, por cuanto se da una “ausencia de objeto material”. Así, la prescripción implica un “cambio del estatus jurídico del objeto material, pasa de ser “peligroso” a no serlo, y la inexistencia de un objeto peligroso determina la inidoneidad absoluta de la conducta para cometer lavado de activos”. A mayor abundamiento constata que la presunción de inocencia del sujeto se mantiene “incólume” por “el decaimiento de la obligación del Estado de investigar y eventualmente sancionar

¹⁴⁴³ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho español. Doctrina y jurisprudencia*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 195 y 196.

¹⁴⁴⁴ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., p. 389.

¹⁴⁴⁵ CARO CORIA, D.C., *op. cit.*, pp. 167 y 168.

un hecho de relevancia penal”. Frente a BLANCO CORDERO alega que la prescripción no supone un decaimiento de la presunción de inocencia, por lo que dicha figura “no permite afirmar que estamos o estuvimos ante un hecho típico, antijurídico y culpable”. CARO CORIA traslada el problema a la esfera probatoria, en concreto, a saber si la prescripción de la defraudación tributaria conlleva que no pueda ser objeto de investigación y prueba, a lo sumo, “a nivel del hecho punible (conducta típica y antijurídica)” dentro del proceso que se siga por el delito de blanqueo, y concluye que debe negarse dicha posibilidad, ya que una de las consecuencias de la prescripción es, precisamente, “impedir que el hecho punible pueda ser nuevamente investigado para efectos punitivos”.

El argumento de la presunción de inocencia es desarrollado con meticulosidad por CHOCLÁN MONTALVO¹⁴⁴⁶, que comienza su disertación trayendo a colación el ya aludido artículo 1956 CC, y resalta que, como el legislador ha instaurado la prescripción –adquisitiva– de los efectos del delito cuando el delito antecedente ha prescrito, “no es posible sancionar con independencia el blanqueo de capitales”, lo que reputa “coherente” con la naturaleza jurídica de la prescripción. Para reforzar su argumentación señala que no es dable sancionar “la legitimación de efectos de un hecho antecedente que no puede ser declarado culpable”, y trae a colación la jurisprudencia del TEDH, en concreto, la STEDH del *caso Vlieeland Boddy y Marcelo Lanni contra España*, de 16 de febrero de 2016, atendiendo a sus parágrafos 38-40, de los que infiere que “de una sentencia absolutoria, sean cualesquiera los motivos (incluidos obviamente la prescripción) no puede obtenerse ninguna consecuencia directa o indirecta que suponga una afirmación de culpabilidad”.

Después de transcribir los párrafos reseñados extrae varias conclusiones: i) la presunción de inocencia no solo alcanza los procesos penales pendientes, sino que se extiende a aquellos procedimientos posteriores a la absolución definitiva del acusado. Efectúa a continuación un razonamiento procesal-penal de la mayor relevancia cuando escribe que si el delito fiscal está prescrito, procedería dictar un auto de sobreseimiento libre, que tendría los mismos efectos que una sentencia absolutoria, por lo que “la presunción de inocencia se extiende al proceso por delito de blanqueo de capitales”. ii) Asevera CHOCLÁN MONTALVO que la efectividad del principio *in dubio pro reo* conlleva que, como no puede existir distinción cualitativa entre una absolución que se funde en ausencia de pruebas y una que derive de la “constatación incontestable de la inocencia”, es “indiferente que la absolución por delito fiscal (o el sobreseimiento en su caso) se deba a la extinción de responsabilidad por prescripción en lugar de a una sentencia absolutoria que se haya pronunciado sobre la culpabilidad”, puesto que en ninguno de los dos supuestos se puede declarar que exista un delito antecedente. Así las cosas, con la prescripción del fraude tributario se extingue la potestad estatal para declarar que haya un “hecho típico y culpable”, lo que se realizaría, en caso contrario, mediante la vía indirecta de la subsunción de sus efectos en el delito de blanqueo, segundo proceso que estaría “condicionado prejudicialmente por el primero”. Añade que la irradiación de efectos de la presunción de inocencia, “a modo de cosa juzgada”, se vería violentada “en claro fraude de ley” si se persiguiese el blanqueo de tales bienes, “con manifiesta vulneración” del artículo 6.2 CEDH. Como corolario, escribe que la reforma penal y de la LGT, en cuanto a la regularización tributaria, ha instaurado que la Administración “no debe denunciar un hecho típico y antijurídico mientras no compruebe su punibilidad”, por lo que la persecución de la defraudación tributaria se condiciona a su punibilidad. Por lo

¹⁴⁴⁶ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, op. cit., pp. 305-307.

tanto, en tal situación la Administración Tributaria carece de acción para pasar el tanto de culpa por lo que, mucho menos puede “denunciar un blanqueo de una cuota defraudada”.

Antes de efectuar nuestra adhesión a una u otra línea de pensamiento, debemos prestar atención a la jurisprudencia del TS –y de otros órganos judiciales– a propósito de la prescripción del delito fuente en los supuestos de reciclaje de activos. En este punto seguiremos a CASTELLVÍ MONSERRAT¹⁴⁴⁷ quien observa que existe una tendencia en el TS a “admitir que la prescripción del delito origen de los bienes no afecta al delito de blanqueo” con cita de la STS 198/2003. Si acudimos a esta resolución, en efecto, observamos que en su FD 2º consigna dicha línea¹⁴⁴⁸. Dicho autor también encuentra similar fundamento en la STS 961/2010, si bien, esta resolución atendía a un caso diferente, la posibilidad de apreciar el blanqueo de bienes procedentes de unos hechos sobre los que había recaído una previa sentencia absolutoria debida a una nulidad probatoria. Así, pese a que no sea idéntico el supuesto, podemos tomar en consideración¹⁴⁴⁹ el FD 2º. Asimismo, presta atención a otros tribunales y consigna, esta vez sí, un caso en que la AN afirma de modo expreso la posibilidad de blanqueo de bienes cuando el delito antecedente se halle prescrito. En concreto, hace alusión al Auto de la AN núm. 105/2011, de 6 de mayo. Debemos realizar una serie de matizaciones a esta cita. En primer lugar, conviene puntualizar que se trata del Auto de la Sección 4ª de la Sala de lo Penal de la AN, y que en su FD 2º únicamente efectúa una síntesis de lo recogido en el auto impugnado, de 17 de febrero, del Juzgado Central de Instrucción núm. 1 de la AN, en los siguientes términos: “[...] y prosigue el auto recurrido en reforma diciendo que, aunque es cierto que la defraudación a la Hacienda Pública se estimó prescrita en el mes de junio del año 2001, la investigación discurre ahora en orden al descubrimiento de un presunto de blanqueo de capitales, figura esta no necesariamente afectada por la prescripción del delito antecedente; no encontrándonos ahora en el trámite procesal adecuado para dirimir si es posible o no el autoblanqueo, teniendo bien presente la estructura opaca compuesta por sociedades diversas que, presuntamente utilizó el recurrente, en orden a percibir los dividendos generados por la sociedad española”, sin agregar nada a dicho razonamiento; en todo caso, ante la imposibilidad de acceder al auto del Juzgado Central de Instrucción por no encontrarse publicado en las bases de datos, y dado que la Sala desestimó el recurso –si bien, no entró a valorar el aserto sintetizado–, tomamos dicha aseveración como constatación de una línea favorable a la admisión del blanqueo cuando la defraudación tributaria se encuentra prescrita.

No obstante, frente a esta tesis se han erigido otras resoluciones judiciales, en las que se niega toda posibilidad al blanqueo cuando los bienes dimanen de una actividad delictiva prescrita. En este sentido, el autor que seguimos menciona la STS 986/2006, cuyo FD 5º toma en consideración la absolución y el sobreseimiento provisional de las

¹⁴⁴⁷ CASTELLVÍ MONSERRAT, C., “Decomisar sin castigar: Utilidad y legitimidad del decomiso de ganancias”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 1, 2019, pp. 14 y 15, notas 37 y 38, disponible en <https://www.raco.cat/index.php/InDret/article/view/354504/446489>, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

¹⁴⁴⁸ FD 2º de la STS 198/2003: “el instituto de la prescripción proyecta sus efectos sobre el delito objeto de enjuiciamiento, que, en el caso presente, es el tipificado en el art. 301, epígrafe 1, que sanciona la conducta consistente en transformar el dinero o bienes obtenidos ilegalmente en dinero de apariencia legal mediante alguna de las acciones recogidas en el precepto, agravándose la respuesta punitiva cuando los bienes objeto de la actuación criminal tienen su origen en el tráfico de drogas. Por ello, la pretensión del recurrente de que el “dies a quo” para el cómputo de la prescripción es el de la comisión de los delitos contra la salud pública que menciona la sentencia, no puede ser aceptada”.

¹⁴⁴⁹ FD 2º de la STS 961/2010: “Como tenemos dicho, la sentencia que sirve para conectar al acusado con actividades o personas que se mueven en el mundo de las drogas, no tiene por qué ser condenatoria. En nuestro caso la sentencia de la Audiencia de Pontevedra, casada por esta Sala, solo se tiene en consideración como un indicio de naturaleza fáctica para alcanzar una inferencia, resultando indiferente que fuera condenatoria u absolutoria”.

actividades delictivas de las que provendrían los bienes blanqueados¹⁴⁵⁰. Esta línea también se mantiene en la Sentencia de la Sección 2ª de la Audiencia Provincial (SAP) de Toledo, núm. 12/2016, de 26 de marzo, cuando resuelve la absolución del acusado de un delito de blanqueo de dinero y, en su FD 2º, sigue de modo expreso la doctrina sentada en la STS que antecede¹⁴⁵¹. A la vista de la línea jurisprudencial favorable a integrar el blanqueo con los bienes procedentes de un delito prescrito, añade de modo perspicaz CASTELLVÍ MONSERRAT que “sorprendentemente la consecuencia más gravosa –la pena por el delito de blanqueo– puede imponerse en condiciones que no permitirían aplicar la menos grave –el decomiso de ganancias–”, ya que subraya que se quiebra la “total coincidencia en el presupuesto aplicativo de estos dos institutos –en lo que a la procedencia delictiva de los bienes se refiere–”, dado que según el artículo 127 bis 5 CP, relativo al decomiso ampliado: “*El decomiso a que se refiere este artículo no será acordado cuando las actividades delictivas de las que provengan los bienes o efectos hubieran prescrito o hubieran sido ya objeto de un proceso penal resuelto por sentencia absolutoria o resolución de sobreseimiento con efectos de cosa juzgada*”.

Puestos en trance de efectuar nuestra adhesión, hemos de reconocer la dificultad de tal cometido, toda vez que existen poderosos argumentos a favor de una y de otra corriente de pensamiento, lo que es una buena prueba de la complejidad de la materia objeto de estudio. Partimos del hecho de que no se trata de un contencioso exclusivo del delito fiscal como actividad delictiva antecedente de la legitimación de los bienes, sino que las conclusiones que obtenemos son extensivas a cualquier otro delito fuente. En esta misión resultan muy clarificadores los argumentos expuestos por CHOCLÁN MONTALVO. En efecto, si la defraudación tributaria ha prescrito, procedería el dictado de un auto de sobreseimiento libre, *ex* artículo 637.3º LECRIM: “*Procederá el sobreseimiento libre: [...] 3.º Cuando aparezcan exentos de responsabilidad criminal los procesados como autores, cómplices o encubridores*”. Lo que debe conectarse con las causas de extinción de la responsabilidad criminal del artículo 130.1.6 CP: “*1. La responsabilidad criminal se extingue: [...] 6.º Por la prescripción del delito*”. Así las cosas, prescrito el delito fuente y reconocida dicha prescripción en la correspondiente resolución judicial, ello tendría el mismo efecto de cosa juzgada que una sentencia absolutoria. Por ende, no resultaría posible, sin quebranto del derecho fundamental a la presunción de inocencia, que se declare por sentencia que unos bienes tienen su origen en una actividad delictiva, cuando ésta habría prescrito con anterioridad a que se hubieran ejecutado los actos de ocultamiento sobre los bienes dimanantes de ella. De esta manera, en primer lugar, atendiendo a argumentos de índole procesal-penal, el sobreseimiento libre, con su efecto asimilado a una sentencia absolutoria, vetaría que, *a posteriori*, semejante conducta sea catalogada como delito fuente del reciclaje.

¹⁴⁵⁰ FD 5º de la STS 986/2006: “*Ciertamente que la sentencia recurrida parece dar importancia, en orden a los indicios sobre el origen ilícito del dinero empleado para las mencionadas adquisiciones y movimientos financieros, a la inculpación de Felipe en las Diligencias Previa 149/2001 y 123/2000. Mas si, en uno de esos casos, Felipe ha sido absuelto, en relación con la nulidad de las pruebas, y, en el otro, permanece el sobreseimiento provisional respecto a él, por falta de suficientes indicios racionales de su intervención, el tomar, en el presente proceso penal, las actividades que fueron atribuidas a Felipe en esos dos procesos como ilegal origen de los bienes con los que después fueron realizadas las operaciones ahora enjuiciadas implicaría el desconocimiento del derecho a la presunción de inocencia que reconoce el art. 24.2 CE. No se trata de que no haya recaído, para aquellos casos, sentencia condenatoria de Felipe, la existencia de la cual no sería necesaria para integrar el tipo -sentencias de 10/1/2000 y 19/9/2001-; sino de que se han pronunciado resoluciones de signo contrario en lo que concierne a la intervención de aquél*”.

¹⁴⁵¹ FD 2º de la SAP Toledo, Sección 2ª, núm. 12/2016: “*Expresado en otras palabras, cuando respecto del delito o actividad delictiva origen de los bienes exista un previo pronunciamiento de absolución o sobreseimiento firme no puede sostenerse que el delito “grave” antecedente exista y consiguientemente tampoco el de blanqueo de capitales*”.

No es ésta la única razón de peso que tomamos en consideración. En segundo lugar, estimamos que el artículo 131.4 CP, llevado a sus últimas consecuencias en el supuesto que analizamos, nos abocaría a la vulneración de los plazos de prescripción de los delitos y a convertir, *de facto*, al blanqueo en un delito imprescriptible. Si se interpreta que en su modalidad de posesión el blanqueo es un delito permanente, cabría en cualquier tiempo su conexión con la cuota defraudada en un fraude tributario pretérito –incluso prescrito– y, en consecuencia, que el tipo de legitimación de bienes aún no se encuentre prescrito y se posibilite la persecución del conjunto. Pese a los intentos bienintencionados de limitar este alcance mediante la interpretación de que el *dies a quo* de la prescripción del blanqueo habría de computarse desde la toma de posesión de los bienes contaminados, que BLANCO CORDERO cifra en el momento de consumación del delito fiscal, lo cierto es que debemos efectuar varias matizaciones: con todo, tal comprensión lleva a extender el plazo de prescripción del delito fiscal a los 10 años –correspondientes al tipo básico de blanqueo–. Este entendimiento amplía de modo elíptico el límite de los 5 años que legalmente le corresponden, según el artículo 131.1 CP, por lo que se duplicaría, generando indefensión al obligado tributario y, en definitiva, causando inseguridad jurídica, dado que no se sabría con certeza cuándo finalizaría el plazo de prescripción, ni cuándo se extingue la responsabilidad criminal, por lo que la ausencia de certeza, con las graves consecuencias que se pueden derivar en la esfera personal del sujeto, resulta inadmisibles.

Esto no es todo, si se reputa el blanqueo como delito permanente, podría cometerse en cualquier momento, incluso mucho tiempo después de la comisión del delito fuente, por lo que semejante ultraactividad conduce a su imprescriptibilidad, *de facto*, contra la taxativa enumeración de delitos imprescriptibles que, a modo de *numerus clausus*, se contiene en el artículo 131.3 CP. Por tal motivo, una comprensión amplia del delito de lavado vulnera los supuestos de imprescriptibilidad fijados en el texto punitivo. Pero, como todo es susceptible de empeorar, si a ello unimos que la intención del legislador es que la regularización tributaria se convierta en un elemento del tipo, y que esta opinión es compartida por un importante sector doctrinal, nos encontramos con otra paradoja temporal, representada en una prolongación artificial del momento de consumación y correspondiente prescripción de la defraudación tributaria, hasta los 9 años, se ha dicho, lo que también alarga la posible persecución del blanqueo subsiguiente, llevándonos a márgenes temporales inasumibles, incompatibles con toda seguridad jurídica y que colocarían al obligado tributario en una situación de intranquilidad perpetua, sin saber a ciencia cierta cuándo se producirá la prescripción del delito ni cuándo cesará su posible persecución. De esta manera, la incertidumbre temporal que comporta esta interpretación, contraria a la máxima certeza y taxatividad que han de regir en materia penal, nos llevan a confirmar nuestro parecer.

Otro poderoso asidero de la postura doctrinal que sustentamos viene representado por la propia descontaminación de los bienes y la seguridad del tráfico jurídico. Si se considera que los bienes están corruptos *sine die*, que proceden de una fuente ilícita y que, por tanto, están contaminados de modo perpetuo, no habría seguridad ni fijeza en las transacciones comerciales: incluso mucho tiempo después se podría alegar el origen delictivo de los bienes, por lo que las operaciones contractuales se verían abocadas a la inestabilidad y a la interinidad. Por el contrario, si se reputa que la descontaminación se opera con la prescripción, como es la consecuencia lógica del artículo 130.1.6 CP, el tráfico comercial no se vería maltrecho. En este orden de aseveraciones ha de tomarse en cuenta el tantas veces citado artículo 1956 CC, en coherencia con el principio de unidad del ordenamiento jurídico: la tesis que desecha la descontaminación patrimonial lleva a

que los bienes se encuentren en una suerte de limbo jurídico, con una posibilidad permanente de que decaigan las relaciones jurídicas de los que traen causa o en las que se han visto envueltos, y se imposibilita su prescripción adquisitiva. Otro aspecto nada desdeñable, también en conexión con la meritada contaminación patrimonial, se refleja en que si ya resulta sumamente difícil, por no decir imposible, concretar en la sentencia qué bienes se corresponden con la cuota tributaria defraudada, mucho más difícil es realizar esta concreción cuando el delito fiscal está prescrito: todas las matizaciones que efectuamos con anterioridad a este respecto se ven incrementadas de modo exponencial y, como ha destacado DE LA MATA BARRANCO, las propias garantías procesales y el derecho de defensa del defraudador fiscal se verían menoscabados con semejante declaración.

En último lugar, sobre los propios bienes contaminados, debemos reiterar la matización de CASTELLVÍ MONSERRAT y destacar la contrariedad que supone que el decomiso ampliado no pueda recaer sobre bienes dimanantes de un delito prescrito, mientras que el blanqueo sí lo pueda hacer. En este caso, el principio de coherencia del ordenamiento punitivo se ve resquebrajado, toda vez que nos hallamos ante una consecuencia accesoria que posee un ámbito de actuación más limitado y preciso que el del propio blanqueo de dinero y su pena. De una manera expresa, en virtud de la reforma operada en el CP en el año 2015, se excluye que la confiscación de los bienes recaiga sobre aquéllos que traigan su causa de una actividad delictiva cuando ésta se encuentre prescrita. Entre el listado de delitos susceptibles de decomiso ampliado, según la enumeración cerrada del artículo 127 bis.1 CP, se encuentran el blanqueo de capitales y los delitos contra la Hacienda Pública, respectivamente, en sus apartados i) y j). Por lo tanto, podemos efectuar una interpretación evolutiva o dinámica y considerar que en este precepto, de nueva factura, se contiene la voluntad del legislador en el momento presente, y que ésta no es otra sino reconocer que la prescripción del delito impide su decomiso ampliado, con lo que se reconoce la descontaminación patrimonial operada por el instituto de la prescripción. Podemos usar este criterio como guía hermenéutica a la hora de valorar las relaciones entre el blanqueo de dinero y el delito antecedente y concluir que, cuando el delito fuente ha prescrito, se produce la descontaminación de los bienes y, a partir de entonces, los actos que se lleven a cabo con ellos no pueden subsumirse en el tipo del blanqueo, puesto que decae su procedencia de una actividad delictiva.

Asimismo, hasta que el delito base no prescriba, los actos que se lleven a cabo sobre los bienes que tengan su origen en él son perfectamente subsumibles en el tipo de blanqueo, con independencia de que, con posterioridad, el propio delito fuente prescriba, pero los actos de ocultación ya se habrían cometido con anterioridad, cuando los bienes aún estaban contaminados. En conclusión, consideramos que esta tesis es extensible a todos los delitos antecedentes –no solo al delito fiscal– y que habría de unificarse la doctrina jurisprudencial, en el sentido de fijar que no cabe articular un delito de blanqueo de bienes cuando su objeto traiga causa de una actividad delictiva que se encuentre prescrita y todos los actos de blanqueo se hubiesen cometido con posterioridad al momento de prescripción del delito fuente. Como hemos indicado, en el caso de la defraudación tributaria, el *dies a quo* de dicho plazo de 5 años –en su tipo básico– comenzará en el momento de su consumación, lo que variará según la modalidad de defraudación de que se trate; en todo caso, como reiteramos nuevamente, la regularización tributaria opera como una causa de levantamiento de la pena, en modo alguno como un pretendido elemento típico.

2.2.- Características propias del blanqueo de dinero

2.2.1.- El momento del lavado de bienes: el “anteblanqueo”

Puede parecer algo sorprendente efectuar a estas alturas una precisión sobre el momento temporal de comisión de la legitimación de fondos, dada su naturaleza de delito de referencia. Sin embargo, CASTRO MORENO¹⁴⁵² llama la atención sobre un caso excepcional en la praxis que hace necesario que efectuemos una serie de puntualizaciones, toda vez que se encuentra conectado de modo pleno con el objeto de este capítulo. Para comprender en toda su magnitud el supuesto debemos exponer cuál es el punto de partida, para lo que seguiremos su explicación: unos individuos participan profesionalmente en una compraventa de inmuebles en España en el año 2007, por cuyo servicio habrían de recibir los honorarios pertinentes de una empresa extranjera. La operación es legal, por lo que no cabe predicar que el pago traiga causa de una actividad delictiva. No obstante, con la intención de no tributar al Erario español, ocultaron su cobro –que tuvo lugar a principios de 2008– a la Hacienda Pública. Con este fin, los abonos no se verificaron a tales individuos de modo directo, sino que la empresa pagadora satisfizo su importe a sociedades de otro país europeo que eran propiedad de terceras personas. Tales empresas, a su vez, transfirieron los fondos a otras sociedades radicadas en paraísos fiscales, y en éstas, los “últimos beneficiarios reales” eran los profesionales de nacionalidad española. Todos los intervinientes son conocedores de la operativa, así como de la identidad de los mencionados “últimos beneficiarios reales”, quienes no declararon la percepción de tales cantidades en su declaración fiscal correspondiente al año 2008 –que se podría presentar antes del 1 de julio de 2009–.

CASTRO MORENO detalla que todos los profesionales españoles que habían cobrado así llevaron a cabo la regularización voluntaria, declarando tales percepciones, entre los años 2012 y 2016, sin que ninguno de ellos hubiese sido objeto de inspección por la Hacienda nacional, y tampoco se habían iniciado actuaciones por delito fiscal por ninguna autoridad española. En su cómputo destaca que los hipotéticos delitos fiscales que podrían haber cometido se encontrarían prescritos desde el 1 de julio de 2014, es decir, 5 años después de la consumación –que se habría producido el día 1 de julio de 2009–. Pese a ello, refleja que, con posterioridad, la fiscalía solicitó la imputación –que fue acordada por el juzgado– por un supuesto delito de blanqueo. Dicha investigación no alcanzaba al delito fiscal, que había sido regularizado y, además, estaba prescrito.

A la hora de explicar en términos técnicos el caso, CASTRO MORENO expresa que el delito previo, como su propio nombre indica, así como otros calificativos como “precedente”, “determinante”, “predeterminante”, “principal” o “base”, ha de ser “lógicamente anterior al blanqueo”, dado que si fuese posterior, los bienes no podrían tener origen en él y, en consecuencia, no serían conductas propias de blanqueo. Aplica tales consideraciones al supuesto esquematizado y describe que “la creación de las estructuras societarias” que intermedian en los pagos fue anterior a la comisión del delito fiscal, y apostilla que la creación de tales sociedades, denominadas “pantalla”, resulta habitualmente anterior a la percepción de los honorarios que en el futuro no serán declarados. Dispone que cuando los profesionales españoles acuden a dichas figuras para “ocultarse detrás de ellas y dificultar que la Hacienda pública española conozca que han percibido tales pagos”, en realidad, se trata de “un mero acto preparatorio de un delito fiscal que aún no se ha cometido”, ya que el ilícito se habría cometido cuando no se

¹⁴⁵² CASTRO MORENO, A., “Nuevas tendenciasj” , *cit.*, pp. 142-149.

declaró el ingreso correspondiente. Con gran precisión subraya que los actos preparatorios del delito fiscal no son punibles, ya que no se prevé su sanción expresa y su desvalor estaría abarcado por la consumación del tipo. Considera que ello es lógico, ya que “el ocultamiento de la percepción de las rentas que no van a ser declaradas en el futuro, forma parte de la misma esencia del propio delito fiscal”.

Así las cosas, enfatiza en que la ocultación “forma parte de la propia dinámica comisiva del delito fiscal”, constituye parte de su esencia y la califica como “parte sustancial, inherente e inseparable”, por lo que carece de sentido el enjuiciamiento separado del delito fiscal de semejantes actos de ocultamiento. De este modo, su investigación separada como actos constitutivos de blanqueo “supondría castigar dos veces el mismo ocultamiento, infringiendo el principio de legalidad penal, en su manifestación del *non bis in idem*”. De la mayor relevancia resulta su análisis cuando diferencia con nitidez este caso del supuesto del autoblanqueo: mientras que en esta última figura existe un delito previo ya consumado, que genera unos bienes y sobre los cuales se realizan actos posteriores –que CASTRO MORENO incluye, en el supuesto de los delitos con “vocación de aprovechamiento económico”, en la fase de agotamiento y, por ende, constituirían actos copenados–, en el supuesto objeto de examen nos hallamos ante una situación fáctica distinta, ya que “los actos de ocultamiento comentados no son actos de agotamiento del delito fiscal posteriores a su consumación, sino la propia acción típica que configura la misma esencia del delito fiscal”, por lo que su persecución autónoma supone un *bis in idem*, e incluso, yendo más lejos, recuerda que son “actos preparatorios del delito fiscal futuro cuya comisión ni siquiera se ha empezado a cometer”. Para reforzar su argumentación cita el tipo de defraudación tributaria agravada, consagrado en el artículo 305 bis 1.c) CP, en el que se incrementa la pena si se han utilizado personas jurídicas interpuestas, negocios o instrumentos jurídicos fiduciarios o paraísos fiscales cuando ello “oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito”, por lo que considera “claro” que si un mismo elemento de ocultamiento es la esencia del tipo básico y fundamento de un subtipo cualificado, “no puede al mismo tiempo sancionarse por la vía del delito de blanqueo de capitales”, ya que ello conculcaría, “nuevamente”, el principio *non bis in idem*.

Continúa con su disertación y plasma que ello abocaría a sancionar como lavado de bienes actos que han tenido lugar antes que el delito previo –en este caso, la defraudación tributaria–. De modo lógico aprecia que los actos de blanqueo solo pueden tener lugar cuando ya ha recaído el delito fuente. De ahí que denomine el supuesto que nos ocupa, de modo original, como “anteblanqueo”, “preblanqueo” o “reblanqueo”, y concluye que nunca pueden suponer un delito de legitimación de fondos, precisamente porque, de modo gráfico, no puede conllevar “un blanqueamiento de algo que ya era blanco”. Un entendimiento distinto “supondría invertir el orden de la relación entre ambos delitos”, con lo que el blanqueo se cometería antes que su delito de referencia, lo que reputa como “una interpretación absurda” y, con razón, como “todo un sinsentido”. Ello es distinto de que, con posterioridad a la comisión del delito fiscal, los sujetos continuasen utilizando las meritadas estructuras y realizaran actos de ocultamiento del delito tributario. A su vez, descarta que se pueda aludir a actos preparatorios del blanqueo, que sí se encontrarían expresamente penados ex artículo 304 CP, puesto que tales actos también deben ser posteriores al delito fuente, además, no se da ninguno de los actos contenidos en dicho precepto y, en último término, porque si tales actos coinciden con la propia esencia del delito fiscal y el legislador ha descartado su punición dentro de este

último, a no ser que se llegue a cometer el tipo, si esto no sucede, “el acto preparatorio deviene naturalmente impune”. A la vista de dichas razones, y tomando en consideración que el delito fiscal de referencia estaba prescrito y que se había regularizado, CASTRO MORENO¹⁴⁵³ resume en términos contundentes y acertados: “nos encontraríamos ante un caso judicialmente insólito de imputación de conductas de 'anteblanqueo' respecto de un 'delito previo' que se cometerá en el futuro (¡?), que prescribirá y será incluso legalmente regularizado antes de ser imputada la conducta de anteblanqueo. ¡Casi nada!”.

Como podemos observar, nos encontramos próximos a lo que LUZÓN CAMPOS denomina “paradoja temporal”. En este supuesto, con mayor motivo. Puesto que en el ejemplo citado no se consigna ninguna resolución judicial al respecto, ni consta que se hubiese condenado a ninguno de los intervinientes, damos por hecho que tal sorprendente investigación no pasó de la fase de instrucción, por lo que nos congratulamos. Si bien, este desconcertante caso da buena muestra del riesgo expansivo a que conduce el tipo de blanqueo tal como está regulado en la actualidad. En efecto, pese a que se utilizasen elementos de ocultación, como son las sociedades pantalla, su valoración ha de incardinarse en el seno del ilícito fiscal, y resulta espurio acudir al delito de blanqueo apreciando dicho elemento, al darse la circunstancia de que la defraudación tributaria se hallaba regularizada y, para más inri, prescrita. Se aprecia con nitidez que el blanqueo funciona como un tipo comodín, al que acudir cuando los restantes resortes acusatorios han fallado. Flaco favor hacen semejantes interpretaciones, que arrojan dudas sobre la finalidad político-criminal del blanqueo. Por ello, no podemos sino rechazar con rotundidad la figura del anteblanqueo, el preblanqueo o reblanqueo y, como no puede ser de otro modo, exigir que el lavado sea leído de modo estricto, limitándose a los supuestos en que unos bienes provengan de una actividad delictiva, por lo que no puede combinarse con actos anteriores a la consumación del propio delito fuente –y que, además, son inherentes o consustanciales a éste–.

2.2.2.- El autoblanqueo de la cuota tributaria

2.2.2.1.- El autoblanqueo en general

Vaya por delante que no se lleva a cabo una comprensión del delito fiscal y del blanqueo como compartimentos estanco, sino que hemos desagregado las notas propias de cada figura a efectos expositivos y para una mayor claridad sistemática. Dicho lo cual, debemos comenzar por efectuar un análisis de la tantas veces aludida figura del “autoblanqueo”. Como se desprende de su propia denominación y en formulación sintética podemos referir que se trata de un delito de blanqueo de dinero que es cometido por el propio autor del delito antecedente. Su inclusión expresa en el CP se produjo mediante la LO 5/2010, constituyendo una de las modificaciones más contestadas del texto punitivo –junto con la introducción de las modalidades de poseer y utilizar los bienes, que luego comentaremos–. Con anterioridad a su tipificación expresa la doctrina y la jurisprudencia se habían mostrado discrepantes a propósito de su admisibilidad. Entre los autores que se oponían de modo frontal a esta posibilidad podemos citar a COBO DEL ROSAL y a ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ¹⁴⁵⁴, quienes criticaban la “confusa” determinación de los sujetos en el delito de blanqueo, que les llevaba a predecir una

¹⁴⁵³ CASTRO MORENO, A., “¿Anteblanqueo?”, *Diario del Derecho*, publicado el 25 de enero de 2017, disponible en https://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1161870, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

¹⁴⁵⁴ COBO DEL ROSAL, M./ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, C., *op. cit.*, pp. 95-99.

“difusa” interpretación por los tribunales. Ante la redacción del artículo 301 CP, rechazaban que el autor del delito fuente pudiese cometer el blanqueo ulterior de los bienes dimanantes, sobre la base del principio de taxatividad penal. Destacaban que en Alemania se excluía de modo expreso dicha posibilidad. Agregaban que la cuestión ya fue tratada en el art. 6.2.b)¹⁴⁵⁵ de la Convención del Consejo de Europa relativa al blanqueo de 1990, que recogía esta opción, eso sí, permitiendo a los países miembro elegir su tipificación o no. Motivaban su rechazo en que el delito de lavado “constituye un mero agotamiento de la conducta delictiva en la mayoría de los casos”, por lo que nos situaríamos en la esfera del “privilegio del autoencubrimiento”, lo que conectaban con que la mayoría de los tipos base que generan grandes beneficios económicos “serían difícilmente imaginables en casos en que faltase el ánimo de lucro”, por lo que se trataría de un doble castigo de la misma conducta. Entendían que había de estarse al autoencubrimiento impune, que es “lo que hace el autor del delito previo cuando trata de dar apariencia de legalidad al dinero generado por el hecho delictivo”, por lo que sería de aplicación el concurso de normas del artículo 8.3 CP.

Matizaban dichos autores que como el Alto Tribunal había descartado este autoencubrimiento impune porque la conducta ulterior atacaba un bien jurídico distinto, habría que atender a la doctrina de los “actos copenados”, describiéndolos como “actos cuya sanción penal ya está comprendida en la pena principal”. En cuanto al tráfico de drogas como delito base –el caso más usual en la práctica–, proponían la suficiencia de sus penas, con base en el principio de proporcionalidad y, a lo sumo, su agravación mediante la apreciación de la circunstancia de precio, recompensa o promesa. Anhelaban la equiparación en este punto con la receptación –que sí excluía de modo expreso al autor del delito previo–, y concluían que el legislador había optado por la delimitación jurisprudencial del tipo, si bien advertían de que la jurisprudencia al respecto era contradictoria.

FARALDO CABANA¹⁴⁵⁶ realiza un interesante análisis del autoblanqueo y consigna que antes del año 2010, las tesis que negaban su viabilidad se sustentaban en la ya mencionada teoría de los actos copenados impunes y, en segundo lugar, en el principio general de la inexigibilidad de una conducta distinta, ya que “no se puede castigar al delincuente por encubrir el origen ilícito de los bienes derivados de su actividad delictiva, pues ello equivaldría a exigirle que declarase contra sí mismo”. No obstante, dicha autora ya apostaba, antes de la tipificación expresa, por la postura alternativa, admitiendo la viabilidad de su punición, por varias razones: i) si se atendía a su carácter pluriofensivo, la consecuencia natural es que el blanqueo no queda consumido en el delito base. ii) El delito previo no absorbía el desvalor del blanqueo, dado que éste podía ser sancionado con una pena superior a aquél. iii) El legislador no había descartado expresamente esta posibilidad, como sí hizo en la receptación y en el encubrimiento. iv) Los textos internacionales admitían esta posibilidad, tanto el Convenio de Estrasburgo citado, como el de Varsovia –artículo 9.2.b)–, que le sustituyó, o las Convenciones de Palermo –artículo 6.2.e)– y de Mérida –artículo 23.2.e)–, de la ONU. v) El principio del autoencubrimiento impune conllevaba, como excepción, que no se cometiese un nuevo delito, lo que se producía en el blanqueo.

Para contrarrestar los reproches basados en la penalidad excesiva a que conducía la incriminación del autoblanqueo, FARALDO CABANA explica que no cabía incluir

¹⁴⁵⁵ El artículo 6.2.b) de la Convención de Estrasburgo de 1990 prescribía: “2. A los efectos de la ejecución o aplicación del párrafo 1 del presente artículo: [...] b) puede establecerse que los delitos previstos en dicho párrafo no sean de aplicación para las personas que cometieron el delito principal”.

¹⁴⁵⁶ FARALDO CABANA, P., “Antes y después”, *cit.*, pp. 44-54.

sin más el blanqueo en el ámbito del agotamiento del delito previo, ya que el simple agotamiento se puede observar en “el mero disfrute del beneficio ilícitamente obtenido o su transformación en bienes de consumo que aprovecha directamente el interviniente en el delito previo”, porque en tales supuestos no se obstaculiza su detección por la Administración de Justicia; por el contrario, estaríamos ante un concurso real “cuando ese beneficio sirve de base para una actividad comercial o de inversión”. Asimismo, añade que la tesis favorable al castigo del autoblanqueo se había impuesto en la jurisprudencia de la Sala 2ª del TS, sobre todo, desde la adopción del Acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de la Sala 2ª de 18 de julio de 2006, que de modo escueto plasmaba: “*el artículo 301 del Código Penal no excluye, en todo caso, el concurso real con el delito antecedente*”. Con todo, introduce dicha autora una excepción, aseverando que no se podía extender la posibilidad del autoblanqueo en el supuesto de que el autor del delito previo pudiese ser sancionado por la conducta contenida en el artículo 301.2 CP que, como sabemos, castiga a los que lleven a cabo “*la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en el apartado anterior o de un acto de participación en ellos*”. Opina que “no cabe utilizar los mismos argumentos”, ya que el objeto material viene representado por “bienes que proceden de un delito de blanqueo o de un acto de participación en él”; así, dado que las modalidades de conducta son encubrir o utilizar, mientras que en el primer apartado se enuncian conductas tendentes a un resultado, en este segundo se sanciona la obtención de dicho resultado, por lo que se trata de la segunda fase del blanqueo de bienes y, en consecuencia, sería un encubrimiento específico y si se realiza por la misma persona que cometió el delito previo, éste no recibía una sanción autónoma –plasmaba, a su vez, la discrepancia doctrinal a propósito de si el concurso de normas entre ambos preceptos operaba la consunción a favor del apartado 1 o del 2, tomando partido a favor de este último–.

Como hemos adelantado, la LO 5/2010 vino a consagrar lo que sustentaba un importante sector doctrinal y la jurisprudencia mayoritaria, es decir, la posibilidad de que el autor del delito previo cometa el ulterior blanqueo de los bienes dimanantes de dicha actividad delictiva. Ello se fijó en el apartado 1 del artículo 301 CP, en los siguientes términos: “*El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona [...]*”. En su análisis nos detendremos en el importante trabajo de MATELLÍN EVANGELIO¹⁴⁵⁷, al que ya hemos atendido cuando describimos cada una de las modalidades típicas del lavado de bienes. Dicha autora anota que, hasta ese momento, el tratamiento jurisprudencial de la figura había sido “ambiguo”. Asevera que la reforma fue objeto de duras críticas en este punto, fundamentalmente, por lo que suponía de vulneración del principio *ne bis in idem*. Subraya que la normativa internacional no imponía la obligación de su tipificación expresa. Explica que, en todo caso, la punición resultaba posible a través de la vía indirecta del apartado 2 del artículo 301 CP, en la medida en que supusiese “la realización de cualquier otro acto, distinto de la adquisición, conversión o transmisión de los bienes derivados del delito, para ocultar o encubrir su origen ilícito”. Ahonda en la polémica cuando aborda su tratamiento constitucional, puesto que señala que han sido “diversos” los problemas de dicha índole. A su juicio, no puede llevarse a cabo un planteamiento general de la cuestión, sino que “debe analizarse específicamente en función de la tipología del delito precedente y de la concreta forma de conducta ante la que nos encontremos”, lo que se ve agravado por la “deficiente técnica legislativa” que se sigue en la legitimación de fondos. Expresa que debería haberse

¹⁴⁵⁷ MATELLÍN EVANGELIO, A., “El autoblanqueo”, *cit.*, pp. 18-44. (Cursivas en el original).

seguido el modelo de configuración del blanqueo en el Convenio de Estrasburgo, y concluye que la mejor opción hubiera sido la no incriminación expresa del autoblanqueo, “ya que no existía compromiso supranacional al efecto”. Sin embargo, a la luz del principio de vigencia, estudia las conductas de blanqueo que se pueden cometer por el partícipe en el delito principal.

Continúa MATALLÍN EVANGELIO detallando de modo pormenorizado la cuestión en cada una de las modalidades comisivas del blanqueo: i) en cuanto a la “adquisición” de los bienes zanja que ha de reservarse al no partícipe en el delito previo, dada la tipificación expresa de la posesión, porque supondría un “contrasentido” con la exigencia de conocimiento del origen delictivo de los bienes y porque no viene impuesta por ningún texto normativo internacional. A su vez, la imposición de una pena por blanqueo al autor del delito es calificada como inconstitucional, por la vulneración del principio *ne bis in idem*, puesto que la adquisición “formaría parte de la dinámica comisiva del delito precedente”, por lo que no se debe sancionar de modo independiente.

ii) Por lo que hace a su “posesión”, razona que ha de tomarse en consideración la “tipología del delito precedente”, por lo que si se trata de un delito patrimonial que requiera apoderamiento –*v.gr.*, el robo–, la posesión ya forma parte del comportamiento típico y no es dable su valoración separada. En otras tipologías delictivas, tales como tráfico de drogas o cohecho, la posesión de los bienes que de ellos se deriven es reputada por dicha autora como un acto posterior impune, que se tiene en cuenta en el delito previo, de ahí que, para evitar la doble sanción por los mismos hechos, excluya su sanción autónoma. No obstante, aprecia que no nos hallamos en tales casos ante un autoencubrimiento impune porque tal conducta “no es apta para ocultar su delito previo”.

También en relación con la posesión, efectúa una disertación sobre la categoría de los actos copenados o impunes, que conecta con el principio de consunción –artículo 8.3 CP– y que define de la siguiente manera: “aquella realización típica que subsigue a un delito previo –*lex consumens*– y que supone bien la utilización o aprovechamiento del resultado ilícito del hecho precedente, bien su sostén o aseguramiento”. Reconoce que es una categoría discutida, sin soluciones uniformes, y concluye que “su realidad, que exige evitar la reprobación del hecho posterior, cuando ya se encuentra contenida en el hecho principal, solo permite la resolución de su problemática atendiendo al caso concreto”. En este supuesto, defiende que la posesión de los bienes es un “acto de aprovechamiento o utilización”, que se encuentra “inmerso en la dinámica comisiva del delito e integrado en la fase de agotamiento”, por lo que no se debe penar de forma separada. Agotamiento que carece de “valor sistemático propio”, por lo que va inescindiblemente ligado al delito previo, pero que presenta como mayor dificultad su diferenciación “con otras categorías conductuales que sí deben constituir un nuevo delito”. No obstante, en el caso de la posesión, su condición de agotamiento está “fuera de toda duda”.

Prosigue con la enumeración de otros problemas constitucionales que plantea el autoblanqueo: el primero de ellos es la exigencia del conocimiento del origen delictivo de los bienes mediante la fórmula “*a sabiendas*” del artículo 301 CP, lo que dificulta su apreciación en relación con la adquisición, la posesión, la utilización, la conversión o la transmisión. En segundo lugar, cita como impedimento la existencia de los tipos agravados de blanqueo por razón del delito previo, toda vez que si se sancionase al autor de éste por el autoblanqueo subsiguiente se incurriría en un *bis in idem*. A su juicio, la agravación solo tiene sentido en relación con el sujeto que no ha participado en el delito fuente y, sobre todo en relación a la posesión, una solución contraria supondría una doble vulneración del principio *ne bis in idem*. El tercer argumento se conecta con el principio

de proporcionalidad: si se pensase de modo más grave la posesión de los bienes que el delito previo del que proceden se daría “la paradoja de que la pena por poseerlos fuera superior a la establecida por la comisión del delito principal”, con infracción del principio alegado. La cuarta idea tiene relación con el principio de ofensividad, que se ve afectado y que constituye el primer momento o estadio del principio de proporcionalidad; para dicha autora, al no verse afectado el bien jurídico tutelado con la conducta de poseer, no debería estar tipificada. En último lugar, critica que se ha operado una “extralimitación inadmisibles” de lo pautado en la normativa internacional, donde no se exigía la tipificación del autoblanqueo por posesión. No obstante, reconoce que la jurisprudencia del TS, desde el acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala 2ª de 18 de julio de 2006, que ya hemos transcrito, admite el concurso real.

MATALLÍN EVANGELIO avanza un paso más en su didáctica exposición y analiza iii) la modalidad de “utilización” y la viabilidad de que se dé en ella el autoblanqueo. Discrimina entre la utilización de los bienes conforme a su destino y las conductas que se dirigen a obtener el máximo provecho o rendimiento de ellos, y concluye que esta última comprensión ya se halla ínsita en otra dinámica comisiva del mismo apartado 1, por lo que se centra en el uso conforme al destino del bien. Refiere que la problemática constitucional que plantea la utilización de los bienes es idéntica a la de su posesión, por lo que se remite a los argumentos anteriores, en especial, llama la atención sobre su condición de acto de agotamiento del delito principal. Cita de modo expreso la paradoja que se da en el caso del delito fiscal si se pena el autoblanqueo por utilización: la pena del blanqueo es superior a la de la defraudación tributaria, lo que no es coherente con el principio de proporcionalidad, puesto que se sanciona “con pena superior a la utilización de los bienes derivados del delito que la propia comisión del mismo”.

Por otro lado, en cuanto a iv) la “conversión” o “transmisión” de los bienes arguye que puede tratarse, en ambos casos, de un “autoencubrimiento impune”, dado que son aptas para ocultar el delito previo. No obstante, modula el alcance de dicha aseveración al decir que no toda conversión o transformación realizada por el partícipe en el delito base tendrá cabida en la figura reseñada, sino que “la impunidad de su conducta autoencubridora quedará limitada a aquella transformación o transferencia orientada por dicha finalidad que no realice otra figura delictiva –por falta de alguno de sus elementos o por quedar desplazada por otra distinta–”, por lo que las restantes sí podrían dar lugar a un blanqueo; a su vez, la impunidad no se extendería a otras posibles figuras delictivas que se pudiesen cometer con posterioridad al blanqueo. Desarrolla después los actos de autoencubrimiento, matizando que el hecho de evitar el descubrimiento del delito previo, asegurando el aprovechamiento de los bienes derivados de él, no sería punible según el artículo 451 CP, a no ser que la conducta constituya una “figura delictiva distinta”, si bien apostilla que ésta “quedará excluida por ausencia de cualquiera de sus elementos o por quedar absorbida por otra figura precedente (consunción), que contempla de modo total el desvalor que el ordenamiento atribuye (a) la conducta que realiza la figura subsiguiente”. De ello infiere que si tales actos de aseguramiento del delito principal se encuentran valorados y copenados con él, no habría responsabilidad por blanqueo, so riesgo de caer en el *bis in idem*.

Reconoce MATALLÍN EVANGELIO las objeciones que se pueden formular a dicho planteamiento, comenzando por la “desproporción” que supone autoencubrirse cometiendo un delito de mayor gravedad que el encubierto, o incluso, llegando a cometer varios delitos ulteriores, con el pretexto del autoencubrimiento. En esta crítica se incluiría el caso de la relación entre el delito fiscal y el blanqueo, ya que éste tiene una pena mayor. No obstante, asume la discrepancia y reconoce que “resulte preferible esa tacha de

proporcionalidad” antes que “la “desproporción” que se produciría en esos mismos supuestos (ocasionales), sancionando la conversión o transmisión de los bienes derivados del propio delito con la pena correspondiente al delito de blanqueo”, ya que en este caso, tal desproporción se uniría a la vulneración del principio *ne bis in idem*, con lo que sería mayor la ilegitimidad de su doble sanción. Además, añade una crítica adicional a la interpretación que propugna: la lesión de un bien jurídico distinto en el delito base y en el blanqueo. A ello responde que “resulta cuestionable la afección relevante del bien jurídico protegido en el delito de blanqueo como consecuencia de la realización de una sola conversión/transmisión autoencubridora para aprovechar/asegurar los bienes derivados del delito”, puesto que con estas conductas no se hace sino “*profundizar en la línea de ofensa del delito precedente*”. Lleva a cabo a continuación una puntualización de la mayor relevancia cuando detalla que su interpretación de las conductas autoblanqueadoras de conversión y de transmisión no es extensible a las acciones “desconectadas de una finalidad autoencubridora y de aprovechamiento, ínsitas en redes de delincuencia organizada, que incluyen mecanismos de blanqueo de sus propias conductas delictivas”, ya que en tales casos sí habrá “lesión trascendente del bien jurídico” tutelado en el delito de lavado, por lo que estaremos ante una “finalidad organizativa de lucro que excederá de su consideración copenada”.

En cuanto a la cláusula abierta del artículo 301.1 CP, iv) la realización de “*cualquier otro acto*” para ocultar o encubrir, dicha autora califica como “difícil” que pueda ser cometido por el partícipe en el delito fuente, debido a su “amplitud” y a la “imprecisión”, así como a “la exigencia del carácter distintivo que debe mediar entre ambos grupos de conductas”. Le achaca “serias dificultades de concreción”, su carácter “indeseable desde la óptica del principio de legalidad” y que, tras la reforma del año 2010 y la introducción de nuevas modalidades típicas, “carece de sentido”.

En último lugar, sobre v) las modalidades de conducta del artículo 301.2 CP, resuelve MATA LLÍN EVANGELIO que su realización por el autor o cómplice del delito previo “no resulta posible”, ya que, en primer lugar, la exigencia de que el autor lo haga “*a sabiendas*” de que procede de un previo delito de blanqueo resulta un contrasentido. Añade que no sería posible que quien realiza alguna de las conductas del apartado 1 lleve a cabo también las del 2, ya que nos encontraríamos ante un acto copenado; a lo sumo podría apreciarse “la continuidad delictiva por blanqueo de capitales del 301.1 C.P., en su caso, pero no la aplicación de las conductas del número segundo”.

Dentro de este sector doctrinal contrario a la formulación del autoblanqueo en el texto punitivo ocupa un lugar preeminente QUINTERO OLIVARES¹⁴⁵⁸, quien efectúa una oposición frontal y rotunda a su configuración. Inicia su explicación subrayando que el origen del blanqueo se encuentra en “la insuficiencia del régimen de la receptación”, delito que prevé un beneficio para el receptor, a diferencia del lavado, en el que “*prima la ayuda al que necesita colocar en el mercado honesto lo que tiene origen delictivo*”. Sin embargo, enumera una serie de notas comunes a ambos tipos: i) “*uno y otra presuponen un delito precedente que ha producido ganancias a sus autores*”, que ii) ese delito previo es conocido por el receptor o el blanqueador y que iii) se trata de “intervenciones post-delictivas que dan lugar a un nuevo delito *que comete alguien que no ha tenido intervención* en el delito precedente”, puesto que si se diese esta última, “el significado penal de esa conducta sería otro diferente (participación y agotamiento ulterior)”. Tras advertir la “desmesura” de la legislación española en materia de blanqueo, destaca que este tipo está ligado a la *previa* comisión de otros delitos, en el aspecto

¹⁴⁵⁸ QUINTERO OLIVARES, G., “Sobre la ampliación”, *cit.*, pp. 8-12. (Cursivas en el original).

cronológico, por lo que la regulación legal anterior al año 2010 mostraba “sin especiales esfuerzos interpretativos” que el destinatario de la norma era “una *persona diferente de la que ha conseguido dinero o bienes cometiendo un delito*”, Ello le lleva a especificar que el aprovechamiento total de los frutos de un delito constituye “parte del *agotamiento material de la infracción*”, lo que “siempre” se había considerado un acto copenado con el delito precedente.

Abunda en la materia del agotamiento y de modo didáctico desarrolla que, en otros ordenamientos jurídicos, se incardina en el ámbito de la participación; por el contrario, en el sistema español, la fase de agotamiento “es el presupuesto típico del favorecimiento, el encubrimiento, la receptación y el blanqueo”, que se conciben como conductas post-delictivas. De esta manera, replica que los autores del delito previo son sujetos distintos de los que llevan a cabo esos delitos post-delictivos, o al menos “*esa es la regla*”. Regla que se “cruzó” cuando se admitió la teoría del *acuerdo previo*, a través de la cual quienes intervienen en el delito con posterioridad a su comisión pueden ser reputados autores si su participación “había sido pactado antes”. Con ello “*se ampliaba el círculo de partícipes*”, pero sin base legal. No obstante, aunque reprocha lo “discutible” de dicha doctrina, cuya finalidad sitúa en “ascender a partícipes en el delito”, detalla que en el autoblanqueo la situación es la contraria, ya que hace “punible la *intervención postdelictiva de los propios autores y partícipes*”. Constata a continuación que puede haber supuestos en los que “en el proceso de blanqueo”, las ganancias derivadas de delitos –significadamente el tráfico de drogas– entren en el circuito económico a través de “*nuevos delitos*”, y que sean los propios autores de los delitos previos los que los lleven a cabo, si bien podría darse “el supuesto de operaciones de blanqueo en las que la calificación de delito no fuera tan evidente”, lo que, según la reforma del año 2010, podría llevar a afirmar la existencia de una pluralidad de operaciones de blanqueo o, incluso, de un delito continuado, y razona que “la transformación de esas acciones en *delictivas* puede resultar excesiva”. Por todo lo dicho concluye que el legislador español “tendría que precisar mejor los *elementos del tipo que deben concurrir cuando el autor es el propio generador del 'dinero sucio'*”, lo que justifica en que, cuando es un tercero quien ayuda, “*la esencia de lo injusto* se centra en su conocimiento del origen y de que está *ayudando a un delincuente*”, lo que diverge de la tipificación del autoblanqueo punible, a lo que se unen “las consecuencias punitivas derivadas de la apreciación de dos delitos”.

En un trabajo posterior, QUINTERO OLIVARES¹⁴⁵⁹ reitera sus postulados. Inicialmente reconoce el carácter “imprescindible” del autoblanqueo en la lucha contra la criminalidad organizada y la corrupción, y advierte de su “modesto” objetivo: la “*indicación de la perversión de su aplicación*”. Concibe por tal “perversión” que el lavado se convierta en una “sanción adicional” en un sinfín de conductas, y anota los riesgos que algunas interpretaciones conllevan para “*el Estado de Derecho, la seguridad jurídica, la proporcionalidad y el principio non bis in idem*”, cifrados en que cualquier calificación acusatoria se acompañe, como “postre natural” de la “*imputación por blanqueo*”. No obstante, retoma el tono duro cuando escribe que el legislador español ha optado por una “senda que conduce a una mala disyuntiva”: o bien, que el blanqueo se aplique en un “elenco irracional de supuestos” o, como alternativa, “prescindir de aplicarlo en otra amplia gama de casos”, con lo que se hace un “flaco favor” a la lucha contra la criminalidad organizada, que fue “*la causa de su nacimiento*”, como recuerda. Tras reconocer que la redacción actual se deriva de los compromisos internacionales, aprecia

¹⁴⁵⁹ QUINTERO OLIVARES, G., “La lucha contra la corrupción y la pancriminalización del autoblanqueo”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. Extra 38, 2018 (Ejemplar dedicado a: Corrupción pública), pp. 242-245, 252-259, 262 y 263. (Cursivas en el original).

que se trata de una descripción “abigarrada”, que podría aligerarse si se contemplase una definición unitaria “*que primara la orientación de la conducta a la evitación de que se detectara el origen de los bienes*”. Avanza en su análisis y adjetiva como una de las “decisiones más desafortunadas” de la reforma del año 2010 la incriminación de la posesión y de la utilización como modalidades de reciclaje, así como la introducción del autoblanqueo.

Como consecuencia inevitable se daría que a todos los delitos patrimoniales habría de seguirles, adicionalmente y de modo necesario, el blanqueo, lo que solo agravaría la pena y violaría el *non bis in idem*. Por paliar estas “descabelladas interpretaciones”, QUINTERO OLIVARES elogia el “loable intento” de la línea jurisprudencial que limita el alcance del blanqueo, instaurada por la STS 265/2015, que precisa la finalidad de ocultar los bienes y discrimina los actos neutros de los actos de lavado. Pese a su aprobación, estima que este intento de limitar el alcance del autoblanqueo “no es suficiente”, porque en los casos en los que el autor de un delito patrimonial pretenda esconder los frutos de su acción, con dicha comprensión habrá que entender que concurre el blanqueo, “pues es indudable la finalidad de ocultar o encubrir bienes”, solución que le parece “absurda”. Otro efecto que no se ha calculado de la tipificación de la posesión y de la utilización es que podrían llevar a la imprescriptibilidad del blanqueo si se reputa como un delito permanente, lo que tacha de “enormidad”. A propósito del autoblanqueo del previo delito fiscal, razona que en este caso el lavado se aprecia, precisamente, “*porque ha prescrito el delito fiscal*”. Si bien, puntualiza con buen tino que “seguir un criterio para el delito fiscal y otro para los demás delitos, no parece correcto”. Precisamente, por influencia de esta relación concursal, se ha impuesto “la idea de que la posible tipicidad del autoblanqueo presupone la prescripción del delito previo”, y radica semejante posibilidad, en el caso de la defraudación tributaria, en el “empeño” del legislador, no explicitado, en contar con un “*armamento subsidiario* en el caso de que no hubiera sido posible castigar el delito fiscal *por prescripción*”.

Agrega QUINTERO OLIVARES que el “posicionamiento interpretativo” de partida debe ser favorable a separar “la tipicidad y perseguibilidad” del blanqueo por posesión o uso de la prescripción del delito fuente, aunque “en tal caso, *no tiene sentido perseguir el autoblanqueo*, pues basta con perseguir el delito principal”. Sentencia que el autoblanqueo tiene un carácter secundario, cuando no sea posible perseguir el delito base porque ha prescrito pues, de lo contrario, se reprimiría la actividad delictiva fuente y se decomisarían las ganancias. Así las cosas, si se admite que el delito precedente ha prescrito, “*no hay modo técnico de establecer un término máximo para la persecución del autoblanqueo*”. Frente a los que sostienen que el autoblanqueo había de incriminarse en virtud de los mandatos internacionales, responde que tales dictados “se pueden cumplir incorporando solo modalidades de autoblanqueo que no pugnen con la lógica interna del derecho penal”. Concluye su estudio destacando que el mayor problema que genera esta figura es que “el delito fiscal 'no juzgado' se pueda considerar antecedente en orden al autoblanqueo”, porque en la esfera del delito fiscal se puede incardinar “cualquier capital de una persona que no hubiera sido declarado en su momento”. Esta comprensión vulnera la seguridad jurídica, ya que “que haya un dinero que no ha tributado no quiere decir que se haya realizado la tipicidad del delito fiscal”. Menciona que en muchas acusaciones por autoblanqueo reina confusión entre las finalidades y objetivos del blanqueo y los del comiso. Zanja, contundente, que la crítica que merece el autoblanqueo “ha de ser muy severa”, ya que conduce a “corromper el sistema jurídico”.

De análogo parecer es MANJÓN-CABEZA OLMEDA¹⁴⁶⁰, quien evoca que el autoblanqueo constituye una “conducta ajena a la estructura típica de los delitos de blanqueo y receptación”, puesto que en ellos el delito fuente se comete por una persona distinta de la del blanqueador. Entre las razones que justifican la inconveniencia de su tipificación enumera: i) con la entrada en posesión de los bienes por el autor del delito previo se incurrirá en un *bis in idem*, ii) se castiga al autor dos veces por el mismo delito, una por consumarlo y otra por agotarlo, con lo que el agotamiento dejará de ser un acto copenado para integrar el delito de blanqueo, iii) carece de sentido el elemento subjetivo propio relativo al conocimiento del origen delictivo de los bienes. Después de dar cuenta de las oscilaciones jurisprudenciales, y tras su tipificación expresa, sentencia que “la inviabilidad del castigo solo podrá alcanzarse desde una recta aplicación del *non bis in idem*”. Con un tono más duro CAMPANER MUÑOZ¹⁴⁶¹ califica como “nefasta” la elección del legislador y se apoya en cinco razones: i) desafía y colisiona con el *non bis in idem*, ii) vulnera el principio de proporcionalidad, iii) “con la realización física del mismo segmento de acción”, el sujeto se ve “abocado” a cometer dos delitos, lo que coincide, normalmente, “con la consumación del delito precedente o subyacente”, iv) supone negar al sujeto su derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, por lo que, a su juicio, quien no se autodenuncia está amparado por la causa de justificación del artículo 20.7 CP. v) Podría sostenerse, dentro del plano de la culpabilidad, la “inexigibilidad” de otra conducta, por lo que “no le sería, desde luego, exigible proceder a deshacerse raudo y veloz de lo obtenido”. Asimismo, razona que el texto punitivo “arbitra mecanismos más que suficientes para combatir el autoblanqueo sin necesidad de castigarlo”, y enumera entre ellos el comiso, las medidas a imponer sobre las personas jurídicas, su responsabilidad penal, el comiso específico del artículo 374 CP, así como importantes multas, por lo que aboga por su supresión.

Para ABEL SOUTO¹⁴⁶², con el castigo del autoblanqueo, el legislador interviene en la “añeja” polémica doctrinal y jurisprudencial, descartando el autoencubrimiento impune por inexigibilidad y tomando partido por la sanción de quien interviene en el delito previo. No obstante, pone en relación esta novedad con la incorporación de las modalidades típicas de poseer y utilizar y recapitula los principales epítetos con que la doctrina ha caracterizado el resultado: “insatisfactorio”, “desmedido”, que genera “extrañas consecuencias”, incluso “absurdas”, que nos sitúan “en el límite de lo punible”, que rozan el “esperpento” o que pueden alcanzar “niveles ridículos”. Para explicar gráficamente la situación pone como ejemplo la famosa sustracción del Código Calixtino, en la que el autor se enfrentaría a tres delitos: uno por la sustracción –hurto o robo–, y dos por blanqueo, el primero por la posesión y, el segundo, si lo abrió –aunque solo fuese para comprobar su contenido– por su utilización. Tras este inciso encara de lleno el problema y comenta que habría de interpretarse el tipo, con el fin de evitar un *bis in idem*, de conformidad con la categoría de los “actos copenados impunes” posteriores, lo que entiende “en el sentido de que la posesión por los autores o partícipes en el hecho precedente únicamente puede castigarse como blanqueo cuando no quepa sancionarlos por el delito previo”, tal como lo concibió el CGPJ en su informe a propósito de la reforma del año 2010, en cuanto a los delitos patrimoniales y socioeconómicos. Razona que, con todo, cabe la exclusión de la modalidad de utilización y de la posesión “sobre la base del principio de insignificancia y de una interpretación teleológica que, tomando en consideración el bien jurídico tutelado, exija un menoscabo relevante del orden

¹⁴⁶⁰ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Capítulo 29. Receptación”, *cit.*, pp. 343-345.

¹⁴⁶¹ CAMPANER MUÑOZ, J., “El autoblanqueo de capitales tras la reforma penal de 2010 y su necesaria consideración como acto copenado o autoencubrimiento impune”, *Editorial Jurídica Sepín*, enero 2011, pp. 2-4.

¹⁴⁶² ABEL SOUTO, M., “La reforma penal”, *cit.*, pp. 171-174.

socioeconómico y la idoneidad de los comportamientos para incorporar capitales ilícitos al tráfico económico”. Mientras que FERNÁNDEZ TERUELO¹⁴⁶³ coloca el foco de atención en la ampliación de las conductas de blanqueo, y propone “fórmulas para proceder a su restricción y al menos *excluir el castigo de la posesión y utilización en supuestos de autoblanqueo*”: i) se da una contradicción con la previsión subjetiva incluida en el precepto, relativa al conocimiento del origen de los bienes, ii) se vulneran los principios de proporcionalidad –al poder recaer mayor pena por el blanqueo que por el delito base– y el *ne bis in idem*, ya que se trata de comportamientos “inherentes por su propia naturaleza al hecho delictivo principal”.

También se ha posicionado de modo restrictivo VIDALES RODRÍGUEZ¹⁴⁶⁴, quien defiende que se trata de uno de los elementos más polémicos de la reforma del año 2010 y que la doctrina mayoritaria es partidaria de la doble incriminación, sobre la base de la diversidad de los bienes jurídicos en liza. Alaba que el legislador haya zanjado la cuestión, lo que considera más respetuoso con el principio de legalidad que la delegación en los órganos judiciales, pero matiza que no se trata de una opción exenta de objeciones. En primer lugar, ha de entenderse limitada la posibilidad de autoblanqueo, excluyendo los comportamientos que consistan en la cláusula abierta del artículo 301.1 CP –realizar “*cualquier otro acto*” para encubrir u ocultar–, debido a su claro “parentesco” con el delito de encubrimiento, lo que nos situaría en la esfera del autoencubrimiento y daría lugar a su concepción como acto copenado. Así, acota su posibilidad de apreciación al primer inciso del apartado 1 del artículo 301 CP. Restringe aún más el alcance cuando enuncia que en la adquisición, en la posesión y en la utilización de los bienes por el propio sujeto que ha cometido el delito fuente se trata del “agotamiento” de dicha infracción previa, por lo que “se hace difícil conceder relevancia penal a la fase del agotamiento sin que resulte vulnerado el principio *ne bis in idem*”. Para salvar este obstáculo cita la posibilidad, defendida por QUINTERO OLIVARES, de que se aplique el blanqueo cuando sea imposible perseguir el delito base, pero observa que dicha interpretación no evita que se den “resultados insatisfactorios en todos los casos”, por cuanto el lavado pasaría a ser “una suerte de tipo comodín” al que recurrir para orillar las dificultades probatorias, convirtiéndose en un “cajón de sastre” o en una “calificación alternativa a cualquier otro delito”.

Manifiesta VIDALES RODRÍGUEZ que falta por precisar el encaje cuando se ha extinguido la responsabilidad penal del delito base, o cuando se da, a propósito de éste, una causa de exclusión de la pena, porque la aplicación indiscriminada del lavado sería “inaceptable” y podría originar un resultado político-criminalmente “inconveniente” y “perverso”, ya que puede llevar a perder “interés en demostrar el delito efectivamente cometido toda vez que la imposición de una sanción está asegurada por esta vía indirecta”, lo que sería contrario al correcto funcionamiento de la Administración de Justicia. Además, constata que es ilógico que el legislador excluya conductas del ámbito de la receptación y del encubrimiento y que, por el contrario, admita su castigo en sede de blanqueo, puesto que es “difícil de entender la imposibilidad de sancionar la conducta más levemente penada y considerarla, en cambio, merecedora del reproche más severo”. Semejante concepción puede transformar el delito de lavado en una forma de castigar cualquier enriquecimiento ilícito. Sin embargo, puntualiza que la situación es distinta en las conductas de conversión y de transmisión, en las que “la razón de castigar al autor a título de blanqueo debe verse en la afección que su realización supone para el orden socioeconómico”, que se resiente del mismo modo “con independencia de quién sea el

¹⁴⁶³ FERNÁNDEZ TERUELO, J.G., “El nuevoj”, *cit.*, pp. 5-7. (Cursivas en el original).

¹⁴⁶⁴ VIDALES RODRÍGUEZ, C., “Blanqueo, ¿qué esj?”, *cit.*, pp. 15-19.

que realice la conducta proscrita”, pero dentro de ellas cabe discriminar una amplia gama de comportamientos postdelictivos posibles –desde el consumo hasta las sofisticadas operaciones de ingeniería financiera que permiten maximizar beneficios–, y no todos ellos habrían de dar lugar a un delito de blanqueo, por lo que habrán de tamizarse mediante el principio de proporcionalidad.

MORILLAS CUEVA¹⁴⁶⁵ es especialmente duro con la introducción de esta figura, a la que adjetiva como “sumamente perturbadora”. Subraya que el legislador español fue “más allá de las indicaciones internacionales” y se apresuró a regular esta “muy discutible” modalidad de blanqueo que, en combinación con la ampliación de las conductas típicas, “muestra la más radical versión de expansionismo punitivo en una cuestión”. Niega la justificación que se sustenta en las exigencias internacionales y en las previsiones jurisprudenciales; a propósito de las obligaciones internacionales, asevera que existían cláusulas de posible exoneración del autoblanqueo. En cuanto a las precisiones jurisprudenciales, advierte que era dispar en su solución por los tribunales. Acata el tenor literal del precepto, aunque contesta que “debería haberse mantenido el autoblanqueo impune como parte relevante del agotamiento del delito previo”. Así las cosas, estima que los supuestos de tramas organizadas de blanqueo, en que los autores del delito previo son los blanqueadores, resultan minoritarias, mientras que en la mayoría de casos de lavado no nos hallamos ante sumas ingentes a blanquear, lo que, en conexión con la ausencia de un límite mínimo en el delito y junto a las modalidades de poseer y utilizar, lleva a una “exagerada intervención penal”. Por lo tanto, habría de provocarse la absorción del blanqueo, integrado en el “mecanismo total del agotamiento del delito previo”.

Sin llegar a las peticiones de CORCOY BIDASOLO, quien propugna su inconstitucionalidad por vulneración del principio *ne bis in idem*, al convertir un concurso de normas en un concurso de delitos, que castiga el agotamiento delictivo en casos de autoencubrimiento, sostiene MORILLAS CUEVA que “sí es absolutamente imprescindible una revisión a fondo de sus elementos constitutivos y si ella lleva a su supresión, mejor”. A iguales conclusiones llega GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ¹⁴⁶⁶ cuando cuestiona la orientación político-criminal del blanqueo y zanja que ésta es doble: “sancionar las conductas de ocultación del origen delictivo de los bienes y prevenir su incorporación al tráfico económico lícito”, por lo que no se debe confundir el blanqueo con las consecuencias del delito previo, puesto que el Estado dispone de los mecanismos idóneos para ello –la participación a título lucrativo y el comiso–. Así, propugna que el aprovechamiento de las ganancias del delito previo por sus autores forma parte del agotamiento –ya sean actos de consumo o de inversión–, por lo que no se deben sancionar de modo independiente, y reclama la desaparición del autoblanqueo y una “vuelta a los orígenes” del delito de lavado, recuperando su naturaleza de auxilio de terceros.

Por su parte, BENÍTEZ ORTÚZAR¹⁴⁶⁷ también destaca algunos problemas que conlleva la admisión del autoblanqueo. En concreto, las discordancias que se producen con la figura del autoencubrimiento, que se considera impune. Ello resultaría lógico en los delitos patrimoniales de apoderamiento, que se consuman con la disponibilidad sobre el bien, lo que conlleva su posesión, su utilización o su transmisión. No obstante, si se sigue una interpretación literal del artículo 301.1 CP, tales actos serían punibles en concurso real, lo que aboca a una situación “absurda”. Elogia la restricción propuesta por ABEL SOUTO, basada en el principio de insignificancia –para los bienes de bagatela– y

¹⁴⁶⁵ MORILLAS CUEVA, L., *op. cit.*, pp. 103-107.

¹⁴⁶⁶ GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ, M., *op. cit.*, pp. 19 y 20.

¹⁴⁶⁷ BENÍTEZ ORTÚZAR, I.F., *op. cit.*, pp. 145-147.

en la interpretación teleológica, centrada en la afectación al bien jurídico, negando la capacidad potencial de estos comportamientos para “desestabilizar las condiciones del mercado y de la competencia”. Da fe de los esfuerzos restrictivos que lleva a cabo la Sala 2ª, v.gr., en la STS 858/2013, que pretende evitar la doble punición por un mismo hecho, y discrimina dos situaciones diferentes, con soluciones diversas: i) cuando “el patrimonio ilícito procede de una actividad previa a la que es objeto de la concreta actividad delictiva que se enjuicia”, donde sí es factible apreciar el concurso real y ii) aquellos casos en que se trata de “un delito previo puntual” –en ese caso, de tráfico de drogas–, que propicia una tenencia y unas posteriores ventas, que generan un engrose patrimonial, donde no cabe apreciar el autoblanqueo, como consigna la meritada resolución¹⁴⁶⁸.

De modo analítico, GONZÁLEZ CUSSAC¹⁴⁶⁹ expresa que la reforma del año 2010, al introducir el autoblanqueo, “desborda la tradicional naturaleza de estas conductas”. Añade que desde la incriminación de la posesión y de la utilización surge el debate sobre qué comportamientos pueden dar lugar a un blanqueo, lo que ha generado una doctrina jurisprudencial que evidencia la complejidad del tema y que, incluso con posterioridad al año 2010, “persiste la dificultad” para distinguir entre los actos que se incluyen en la fase de agotamiento del delito previo y aquéllos que dan lugar a un nuevo delito –STS 884/2012–. Manifiesta que tras la sentencia del *caso Ballena Blanca*, otras resoluciones del Alto Tribunal se han fundamentado en la diversidad de bienes jurídicos para apuntalar la existencia del concurso real de delitos; no obstante, para evitar una “extensión disfuncional del art. 301 CP”, la jurisprudencia ha seguido varios mecanismos correctores, que operan como excepciones o limitaciones a la regla general: i) el recurso al principio de insignificancia –STS 809/2014–, combinado con la idoneidad del comportamiento del sujeto activo “para incorporar bienes ilícitos al tráfico económico”, ii) valoración de si “la condena por el delito antecedente ha comprendido una condena efectiva sobre la totalidad del patrimonio generado por el actuar ilícito” –como vimos antes en la STS 858/2013–, en donde ha habido un paso más con el empleo del principio de *apreciación alternativa de los hechos* –STS 408/2015¹⁴⁷⁰–, iii) la exclusión del blanqueo cuando exista una mera posesión de los bienes –STS 809/2014– y no concurra la finalidad de ocultación –STS 265/2015–. Por último iv) cuando no resulta posible acreditar el proceso de integración o reconversión de los bienes, tampoco es dable apreciar el delito de blanqueo –STS 884/2012–.

A su vez, sobresalen las aportaciones de SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO¹⁴⁷¹, quien lleva a cabo una primera matización importante: en el autoblanqueo no cabe la modalidad imprudente, “por incompatibilidad conceptual, al no poderse concebir la ausencia de dolo, de conocimiento acerca del origen delictivo”. A continuación aborda la problemática de la figura y manifiesta que la redacción empleada en el año 2010 contraviene la proscripción del *bis in idem* en dos sentidos: al ampliar el elenco de conductas típicas e introducir la posesión y la utilización y, en segundo lugar, porque los ejemplos jurisprudenciales tratados se referían a “bienes procedentes del narcotráfico en el marco de organizaciones delictivas”, por lo que se producía una

¹⁴⁶⁸ FD 2º de la STS 858/2013: “el delito de tráfico de drogas absorbe los posteriores hechos de aprovechamiento de los efectos del delito cuando el patrimonio que se transforma es el que directamente procede del delito contra la salud pública, pues este tipo penal comprende, en su total dimensión, conducta y penalidad, de manera que afecta a la totalidad del patrimonio, ilícitamente generado por el delito objeto de la sanción”.

¹⁴⁶⁹ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *op. cit.*, pp. 527-529.

¹⁴⁷⁰ Como gráficamente explica en su FD 4º: “La “determinación optativa” es figura perteneciente más al derecho procesal que al material. Fue acuñada en la doctrina alemana (*Wahlfeststellung*): cuando se duda si el acusado cometió un hecho u otro, pero se tiene la certeza de que ha cometido uno de los dos, siendo ambos típicos, habrá que condenar por el menos grave”.

¹⁴⁷¹ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *op. cit.*, pp. 74-77. (Cursivas en el original).

relativización del fenómeno, ya que las ganancias eran procedentes no solo de la actividad propia, sino también del resto de la organización, por lo que se daba a la vez un “blanqueo de bienes *ajenos*”. Resalta que la disfunción se produce con la combinación de ambos elementos, razón que lleva a parte de la doctrina a reclamar la supresión del autoblanqueo, al menos, en cuanto a la modalidad de posesión. No obstante, no existiría obstáculo en que responda el autor del delito fuente “cuando realiza actos de conversión, destinados a ocultar el origen delictivo, lo que excede al mero disfrute de tales bienes y quedaría extramuros de la prohibición del *bis in idem*”. Pese a ello, opina que, con carácter general, en los “supuestos genuinos” de autoalavado, “no puede hablarse de un injusto distinto del del delito anterior propio”. Después de anotar como criterio de restricción el entendimiento de que todas las conductas de lavado requieren la finalidad de ocultación o encubrimiento del origen ilícito, puntualiza que, “desde luego”, el tipo de lavado se concibe “a la medida del blanqueo de bienes *ajenos*”, como se desprende de la fórmula “para *ayudar*”, que parece excluir la “autoayuda”.

POLAINO-ORTS¹⁴⁷² analiza la cuestión al hilo de la valoración del título subjetivo de imputación en el lavado de activos. Después de resumir las dos corrientes en liza –si el autoblanqueo ha de ser impune por no exigibilidad de otra conducta, o si debe de sancionarse, ya que no se contraviene el principio *nemo tenetur*, porque no se impone un deber de autoinculpación–, opina que “la existencia del deber de revelar el origen ilícito de los bienes se hace necesariamente a costa de que el sujeto tenga que declarar activamente contra sí mismo”, lo que califica como un “deber adicional de 'compliance personal'”, que resulta contrario a los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, por lo que “no puede establecerse un deber de informar del origen de los bienes sin contradecir la libertad del sujeto”, de donde extrae la incompatibilidad de dicho deber con el principio *nemo tenetur*. Mientras que FERNÁNDEZ BERMEJO¹⁴⁷³ critica la amplia descripción del precepto y la introducción expresa de las modalidades de poseer y utilizar –que tacha de “error”–, ya que “despliega innumerables consecuencias inadmisibles”, supone un “alcance desmesurado del tipo” e implica una inversión de la carga de la prueba, por lo que, para mitigar su alcance, propone que se atienda a la finalidad enmascaradora de los bienes, que cifra en su “nivel de ocultación”. Solo así las conductas de poseer y utilizar “adquirirán sustantividad propia a efectos penales”. Puntualiza que la “tolerancia cero” contra el blanqueo en España lleva a la invasión de espacios propios de la normativa administrativa, y finaliza advirtiendo de que “no toda contribución enfocada a la producción de un resultado de blanqueo merecerá un reproche penal”, donde cobran protagonismo los “actos neutrales”, que carecen de relevancia penal porque el sujeto no supera el riesgo tolerado, puesto que carece de “la intención de enmascarar o disimular el origen delictivo del bien o bienes para su ulterior integración en el mercado financiero”.

Particularmente certera es la precisión que realiza MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO¹⁴⁷⁴ al señalar que habitualmente se califican como autoblanqueo conductas que no lo son. Para ello se centra en el supuesto usual del tráfico de drogas, en el que, durante la investigación se aprehende una determinada cantidad de dicha sustancia y, al hilo de la investigación subsiguiente se descubre que el sujeto investigado durante un período anterior –o incluso posterior– a la operación que se ha descubierto, ha movido

¹⁴⁷² POLAINO-ORTS, M., “Normativización de los títulos de imputación en el blanqueo de capitales: cuestiones problemáticas fundamentales de Parte General”, en AMBOS, K./CARO CORIA, D.C./MALARINO, E., *op. cit.*, pp. 271-241.

¹⁴⁷³ FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “La desatinada regulación penal del autoblanqueo de capitales”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 128, 2017, pp. 3-5, 9 y 10.

¹⁴⁷⁴ MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I., *El autoblanqueo...*, *cit.*, pp. 37, 38, 50 y 88.

grandes cantidades de dinero, caracterizadas porque están “desconectadas del hecho inicialmente investigado”. En este supuesto no cabe hablar de autoblanqueo, sino que “más bien se trata de la punición por detentar unos bienes cuyo origen no se conoce”, pero sobre los que existen indicios de que proceden de una actividad delictiva: se trataría de un blanqueo independiente, que no forma parte del agotamiento del delito previo. Así, reputa “inapropiado” el uso del vocablo “para referirse a los supuestos de bienes que no son efectos del mismo delito que se enjuicia”. Se muestra contrario a la justificación de su punición en la existencia de diversos bienes jurídicos tutelados, argumentando que se ha transitado desde una concepción liberal del bien jurídico –considerado como instrumento dirigido a restringir al legislador– hacia un “mandato para penalizar”, lo que se ve abonado por la “creciente exacerbación de la idea de prevención”. Agrega que hoy predominan las construcciones “difusas de bienes jurídicos universales vagamente formulados”, y sentencia que dicha línea jurisprudencial no es “procedente” ya que se emplea la noción del interés tutelado para ampliar el ámbito de la represión.

LASCURAÍN SÁNCHEZ¹⁴⁷⁵ asume la regulación *de lege data*, pero propone una lectura muy restrictiva del autoblanqueo. Para ello realiza tres ilustrativas precisiones: i) sobre el concepto de blanqueo aclara que “blanquear no es hacer cualquier cosa con el dinero negro”, sino que consiste en ocultar o encubrir su origen ilícito para su ulterior inserción en el tráfico económico de curso legal. Matiza que las dudas se producen en los actos de consumo, si bien, a la vista de la STS 265/2015 y prestando una especial atención a “la funcionalidad preferente o específica” del acto, concluye que en ellos no se da la antedicha ocultación. ii) Afirmado el autoblanqueo, la segunda cuestión que aborda es si constituye un acto copenado. Reconoce que no son pacíficos ni el fundamento ni los fines de esta figura, y los sintetiza en que “si va de suyo que a un delito va a seguir otro, esta circunstancia (este daño añadido) ya la habrá tenido en cuenta el legislador al medir el desvalor del primero”. Razonamiento que tacha de “discutible” cuando la pena del segundo delito es mayor que la del primero –ya que su desvalor no quedaría abarcado– y si hay una desconexión entre ambos tipos. Advierte que, en contra de la punición del blanqueo se podría alegar que no se debe penar aparte el lavado que consiste solo en “alejarse aún más la propiedad del bien de su legítimo titular”, si bien, como contrapunto, refiere que parece que sí se debe penar cuando la pena del blanqueo es superior a la del delito originador. Así las cosas, apunta que en estos supuestos no resultaría descartable sostener –siguiendo a I. PUPPE– “la existencia de un concurso ideal de delitos en el que la unidad fáctica (un solo hecho supone varios delitos) resultaría del parentesco de injusto de las realizaciones típicas”, en el cual, el posterior acto de lavado no dejaría de tener “un componente de consolidación o agotamiento natural del primer acto delictivo”. iii) El tercer flanco que valora es la “inexigibilidad” y arguye que no se puede pretender que quien ha cometido un delito se autoinculpe ante las autoridades, y que deje de ocultar los restos o vestigios que le pudieran incriminar. En este sentido, “antes que como un posible acto posterior copenado, el autoencubrimiento es impune porque no es culpable”, si bien, reconoce los límites que presenta dicha figura, puesto que tradicionalmente, en cuanto al delito de encubrimiento, se ha condicionado la impunidad de dicho delito “a que no resultara dañado otro bien jurídico más allá del que protege”. A la vista de tales afirmaciones concluye que el autoblanqueo que “es solo o fundamentalmente autoencubrimiento, debe quedar exculpado (o incluso justificado)”, mientras que debe penarse el que, además de encubrimiento, “es también daño al sistema económico o alimento de peligrosos delitos futuros a través de organizaciones criminales”.

¹⁴⁷⁵ LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo de dinero”, *cit.*, pp. 509-513.

Dentro del sector doctrinal favorable a la incriminación del autoblanqueo podemos citar a BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE y FABIÁN CAPARRÓS¹⁴⁷⁶, quienes describen que con esta discusión se vuelve a poner en entredicho la autonomía de la legitimación de fondos en relación con el delito fuente; así, si se considera que el blanqueo no es más que una modalidad específica de favorecimiento, no habría de sancionarse el autoblanqueo. Tras anotar la discrepancia doctrinal y las oscilaciones jurisprudenciales antes de la reforma del año 2010 –incluido el Acuerdo de Sala 2ª de 18 de julio de 2006, que plasmó un posicionamiento “un tanto tibio”–, acuden al ámbito fenomenológico resuelto por el TS, lo que les lleva a postular que el blanqueo constituye “un *aliud* respecto de la receptación o el encubrimiento”. Anotan que la Sala apreció la compatibilidad entre el reciclaje de fondos y el delito previo, lo que “se hizo en consideración al papel que desempeña el lavado de activos en el marco de las formas más o menos organizadas de criminalidad”, de donde infieren que “identificar la conducta de quien lava las ganancias que antes ha obtenido como un supuesto especial de autoencubrimiento, no tiene demasiado sentido; al menos, en los casos en los que el blanqueo de bienes constituye el eje financiero de una «industria delictiva», aquellos en los que adquiere su máxima significación socio-económica y, por ello, su mayor autonomía”. Tras vaticinar –con acierto– que la solución instaurada por la LO 5/2010 sería criticada, la califican como “correcta”, porque “responde a la propia sustantividad de este delito y da correcta respuesta a su propio desvalor”. A su vez, justifican que la respuesta brindada “es la más coherente con los compromisos asumidos por España ante la Comunidad Internacional”, puesto que de los textos internacionales –las Convenciones de Palermo y Mérida– se desprende que “solo excepcionalmente no debe castigarse el autoblanqueo”. Opinión compartida por GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO¹⁴⁷⁷, quienes escriben que la mayoría de la doctrina era partidaria de dicha corriente con anterioridad a la LO 5/2010, a lo que ellos se unían, con base en la descripción típica –que no restringía el círculo de sujetos–, por la autonomía del blanqueo, por su carácter pluriofensivo y la afectación de distintos bienes jurídicos que el delito base y porque no operaba la impunidad del autoencubrimiento, ya que éste no alcanza a la comisión de nuevos hechos delictivos. Esta postura se vio confirmada en el año 2010, por lo que “tanto antes como después de la reforma operada por la LO 5/2010, los supuestos de autoblanqueo estaban incluidos en el ámbito de aplicación del delito contenido en el art. 301 CP”.

Participa de esta corriente de pensamiento DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO¹⁴⁷⁸, autor que, no obstante, introduce limitaciones importantes a su aplicación. Empieza indicando que el Derecho comparado no es uniforme en esta materia, ya que hay países que lo excluyen expresamente, como Alemania –donde se acogían matices, puesto que si el delito previo no se podía reprimir por ausencia de culpabilidad o razones semejantes, sí se podía castigar el autoblanqueo, que sí es típico, pero se encuentra cubierto “por una especie de causa de exclusión de la punibilidad”– o Austria e Italia –si bien, en este caso, “no de forma tan clara”–, mientras que sí se admite de modo expreso en Bélgica. Por su parte, en otros Estados, como Suiza, aunque no se pronuncien al respecto “abiertamente”, sí cabría su castigo, aunque ello es objeto de debate. Apostilla que el análisis comparado es relevante, habida cuenta del carácter transfronterizo que presenta en ocasiones el blanqueo, con lo que “estas diferencias dificultan a veces su persecución por problemas de reciprocidad”. Defiende que apelar “sin más a la idea del autoencubrimiento” resulta

¹⁴⁷⁶ BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FABIÁN CAPARRÓS, E.A., *op. cit.*, pp. 7-9.

¹⁴⁷⁷ GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, pp. 242 y 243.

¹⁴⁷⁸ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M., “El castigoj” , *cit.*, pp. 281-290.

demasiado automático, porque la impunidad cesa cuando se comete otro delito, atacándose otros bienes distintos de la Administración de Justicia. Refuerza su postura destacando que el blanqueo es “bastante más que un encubrimiento”, como se desprende de las penas a imponer y de que éstas no se limiten a la del delito fuente; además, y muy especialmente, se trata de un tipo pluriofensivo. Conecta las actividades de blanqueo con la criminalidad organizada, “dato no estrictamente derivado de los tipos legales, pero sí existente en la realidad”, lo que se produce de modo frecuente, y sentencia que “se podía y se puede mantener que, en principio, la intervención en el hecho previo no excluye el castigo por blanqueo”, lo que resulta acorde con la realidad criminológica, en la que se observan redes de delincuencia organizada que incluyen en su entramado sofisticados mecanismos de lavado de las ganancias.

Sin embargo, como hemos adelantado, DÍAZ Y GACRÍA CONLLEDO introduce una serie de limitaciones a su punto de partida cuando escribe que hay que establecer excepciones a la inclusión de los intervinientes en el hecho previo como posibles sujetos activos del blanqueo, en las siguientes circunstancias: i) cuando el delito base suponga la afectación, de un modo similar, de “los intereses que se pretenden proteger con el delito de blanqueo”, en cuyo caso no existirían las razones que permiten imponer el castigo separado; ii) “cuando el autoblanqueo no pase de ser un autoencubrimiento”. Desliza la dificultad para efectuar una enumeración de los tipos que tendrían cabida en ambos supuestos, si bien incluye, de modo indubitado, el apartado 2 del artículo 301 CP, si se interpreta como forma de encubrimiento de las conductas del apartado precedente, porque serían actos posteriores copenados. Sobre la ampliación de las conductas constitutivas de blanqueo operada por la LO 5/2010, en concreto, la introducción expresa de la posesión y de la utilización, manifiesta DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO que si se sigue el artículo 301.1 CP y se entiende que no requieren las finalidades mencionadas en el propio precepto, se castigaría, entre otras conductas, “la del autor de un delito fiscal que conserva la cantidad de dinero no paga”, y llevaría a que solo se librarían de la sanción “si devuelven, tiran o destruyen inmediatamente esos bienes (suponiendo que no haya habido un momento previo de posesión)”. Además de los argumentos ya citados –el agotamiento del delito, la vulneración del *ne bis in idem*, que se trate de un acto copenadoj –, reseña que dichas nuevas conductas de autoblanqueo resultan “muy cuestionables”, porque no se aprecia la “afectación relevante de ningún nuevo bien jurídico”, lo que le lleva a proponer su exclusión del castigo separado como autoblanqueo, arguyendo que se puede apelar a “la ausencia de suficiente antijuridicidad material”, lo que se puede hacer mediante el recurso al principio de insignificancia. En algunos supuestos en que el objeto material del blanqueo es el dinero, puesto que es un elemento fungible, será difícil precisar si se trata de “una utilización que no añade desvalor significativo a la actividad delictiva previa” o de una verdadera conducta blanqueadora, para lo que ofrece como pauta “observar el sentido de la acción, su similitud o no (material) con las otras conductas típicas (adquirir, convertir, transmitir, ocultarj) ”.

También se posiciona a favor de su incriminación DEL CARPIO DELGADO¹⁴⁷⁹, aunque con cautelas. En su opinión, el legislador orgánico del año 2010 ha zanjado la polémica, en línea con lo preceptuado en el artículo 1.2.d) de la Ley 10/2010, en el que se establece: “*existirá blanqueo de capitales aun cuando las conductas descritas en las letras precedentes sean realizadas por la persona o personas que cometieron la actividad delictiva que haya generado los bienes*”. Por lo tanto, la existencia de dicha cláusula en el CP “viene, en principio, a acabar con el debate existente acerca de la punición o no del

¹⁴⁷⁹ DEL CARPIO DELGADO, J., “La posesiónj” , *cit.*, pp. 6-8.

autoblanqueo”. Tras apuntar que se trata de un delito común, por lo que en cualquiera de sus formas podría ser autor cualquier sujeto, apunta una serie de excepciones, por lo que acota su alcance, tomando en consideración a título de ejemplo “si el delito previo ya supone la afectación de los intereses que se pretenden proteger con el blanqueo, o si en el castigo por el delito previo ya se incluye el desvalor por el blanqueo”, excepciones que entiende “más necesarias” tras la incorporación de la posesión y de la utilización al elenco de figuras típicas. De análogo parecer es MUÑOZ CUESTA¹⁴⁸⁰, que defiende que el legislador ha dado “viabilidad legal incontestable” al autoblanqueo, cuyo debate restringe “a los meros efectos doctrinales o académicos”. Después de indicar el alcance excesivo de la punición del blanqueo para terceros, añade que ello se ve incrementado en relación al autoblanqueo en las modalidades de poseer y de utilizar. En concreto, comparte los postulados del voto particular de la sentencia del *caso Ballena Blanca* relativos a que la cuota tributaria no es un beneficio obtenido con la comisión de un delito, sino un ahorro del defraudador, que le favorece económicamente, y generaliza su aplicación al afirmar que “este razonamiento es impecable y extensible a otros ilícitos como el alzamiento de bienes o el impago de pensiones, en definitiva a todos los delitos que supongan una omisión con beneficio para el autor, pero no un incremento de patrimonio respecto de lo que ya tenía aquél”, por lo que rechaza la apreciación del autoblanqueo en tales supuestos.

A su vez, FARALDO CABANA¹⁴⁸¹ ya se mostraba favorable a la incriminación del autoblanqueo antes de la LO 5/2010 –como expusimos *supra*–. Tras su cristalización en el texto punitivo dicha autora llama la atención a propósito de que el legislador no efectuó ninguna referencia expresa en el Preámbulo de la LO a los motivos que le habían llevado a su introducción. Después de reflejar que no era una obligación internacional, en la que no había un “mandato expreso de criminalización”, explica que se favorece una mayor coordinación con la normativa administrativa de prevención del blanqueo. Frente a la crítica centrada en que el autor del delito previo ya conoce el origen ilícito de los bienes, lo que sería un contrasentido con dicho elemento típico en el delito de blanqueo, matiza que “dicho conocimiento no es un especial elemento subjetivo del injusto, sino una referencia al dolo típico”, por lo que es “conceptualmente compatible con cualquier clase de dolo” y su mención expresa no supone ninguna adición o supresión al tipo básico de lavado doloso. Sí efectúa una lectura restrictiva a propósito de las modalidades de poseer y de utilizar cuando refiere que, “cuando no impliquen un cambio de titularidad o la ocultación de los bienes a que se refieren” no conculcan ninguno de los intereses tutelados por el blanqueo, por lo que se incluirían en “la fases consumación (en los delitos patrimoniales de apoderamiento) o agotamiento de la infracción antecedente”, por lo que las tilda de “ontológicamente inidóneas” para cumplir las finalidades expresamente consagradas en el artículo 301.1 CP.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁴⁸² también se adscribe al grupo de autores que defiende la virtualidad del autoblanqueo. Tras recordar su naturaleza como delito común, resalta su condición de delito socioeconómico –y que no solo afecta a la Administración de Justicia– y destaca que esta comprensión ha sido confirmada por el legislador del año 2010, de modo coincidente con la normativa de prevención del blanqueo. Cita la STS 491/2015 y extrae que, aunque en vía de principio el autoencubrimiento no debe ser sancionado, el lavado de dinero “podrá ser sancionado si excede el mero encubrimiento, por más que sea realizado por el propio autor del delito que genera las ganancias”, lo que se dará, sobre todo, en dos circunstancias: si la pena del blanqueo es mayor que la del

¹⁴⁸⁰ MUÑOZ CUESTA, F.J., “El delitoj”, *cit.*, pp. 4 y 5.

¹⁴⁸¹ FARALDO CABANA, P., “Antes y despuésj”, *cit.*, pp. 54-62.

¹⁴⁸² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, pp. 619-621.

delito base y si se produce una “afectación significativa” del interés jurídico tutelado. Con todo, se muestra restrictivo en la aplicación del autoblanqueo y lo excluye en los supuestos de posesión, por ser un acto copenado –cuya sanción autónoma violentaría el *ne bis in idem*–, así como en la modalidad de utilización, en este caso sobre la base del principio de insignificancia. En último lugar aborda la cuestión relativa al reciclaje cometido por los parientes del autor del delito previo: pese a que el encubrimiento entre parientes esté exento de pena según el artículo 268 CP, en principio es de aplicación a los delitos anteriores a él, ubicados en el Título XIII. Se originó debate en la doctrina sobre si habría de atenderse a la analogía *in bonam partem* en este caso, pero concluye que “existen poderosas razones político-criminales para rechazar el privilegio del encubrimiento entre parientes cuando se trata de la ejecución de conductas de blanqueo de bienes”.

Mientras que FERRÉ OLIVÉ¹⁴⁸³ constata que un sector de la doctrina –GÓMEZ BENÍTEZ– ha defendido el castigo del blanqueo, provenga del propio autor del delito fuente o de un tercero, desciende al terreno de los tipos en concreto y apunta que la aplicación práctica del autoblanqueo se ha circunscrito a los delitos de narcotráfico y, en menor medida, a casos de corrupción y crimen organizado, así como a la malversación. No obstante, efectúa una aclaración ulterior de gran calado cuando discrimina entre tipologías de delitos y se cuestiona si esta figura es aplicable a la defraudación tributaria. Reconoce que en el lavado “tiene fundamento la sanción a terceros que no han participado en el delito base y contribuyen a la transformación de los bienes corruptos”, y que también se justifica “cuando se impone al propio autor del delito previo si se trata de específicas infracciones penales como el tráfico de drogas, ya que generalmente se sanciona por blanqueo cuando no se ha podido probar suficientemente la autoría del delito previo”, y concluye que se debe diferenciar entre el dinero sucio y el dinero negro, por lo que “no deberían equipararse comportamientos de blanqueo de capitales que provienen de conductas penalmente ilícitas respecto al producto de actividades lícitas”. De ahí que resulte gráfica su advertencia cuando indica que el autoblanqueo “alimenta el fantasma de consentir una violación amparada legalmente del principio *non bis in idem*”, lo que le lleva a proclamar que es preciso que se evite no solo una “incompatible superposición de sanciones penales y administrativas”, sino también “una injustificada doble sanción en sede penal”.

Entre los autores que recientemente han tomado partido a favor de la incriminación del autoblanqueo podemos mencionar a OLMEDO CARDENETE¹⁴⁸⁴, que sostiene que la cuestión ya ha sido zanjada en el sentido de que es una conducta punible, si bien aboga por limitarlo “por la vía del bien jurídico protegido y la inexistencia de una ofensividad material y real del injusto”, porque en algunos supuestos debe recuperarse la idea que estamos ante actos copenados impunes, esencialmente en las modalidades de poseer y utilizar. No obstante, son distintas las restantes hipótesis, en las que el agente no solo disfruta los bienes dimanantes del delito base, sino que “realiza actividades en el tráfico jurídico que pretenden enmascarar el origen delictivo de los bienes o elementos patrimoniales que se adquieren, convierten o se transmiten”. Así y todo, bendice la restricción jurisprudencial que toma como referentes criterios teleológicos, el principio de insignificancia y la doctrina de los actos neutros o actividades cotidianas. También

¹⁴⁸³ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 372-374.

¹⁴⁸⁴ OLMEDO CARDENETE, M., “Lineamientos actuales del delito de blanqueo de capitales”, en ORTEGA BURGOS, E. (dir.), TUERO SÁNCHEZ, J.A./ANDÚJAR URRUTIA, J./FRAGO AMADA, J.A./BAUTISTA SAMANIEGO, C.M./GARCÍA DEL BLANCO, V./IMBRODA ORTIZ, B.J./OCHOA MARCO, R., *op. cit.*, pp. 747-749.

podemos citar a MARTÍN SAGRADO¹⁴⁸⁵, para quien la modificación del año 2010 debe valorarse “–no sin importantes matices– positivamente”, ya que se pone fin a la inseguridad jurídica, si bien le afea que la redacción no ha alcanzado “la cuota de precisión” requerida, ni en cuanto al fondo ni en lo tocante a la forma. Anota la imprecisión de sus elementos, toda vez que su injusto no se puede centrar ni en el conocimiento del origen de los bienes ni en la ayuda al delincuente, por lo que señala que se da una falta de congruencia. Tras criticar las modalidades de posesión y utilización, alaba la línea jurisprudencial restrictiva que se deriva de la STS 265/2015. Por ello, ante el carácter “deficiente” del artículo 301.1 CP, sugiere una “remodelación” del precepto que siga el artículo 1.3 de la Cuarta Directiva, una diferenciación entre las conductas blanqueadoras que pueden cometer los terceros y las que pueden ejecutar los autores del delito previo y, en este último caso, que se limiten a la conversión o transferencia de los bienes, que reputa como “los actos mediante los cuales el delincuente consigue sacar provecho de esos bienes y, lo que es más importante, consigue su integración en el mercado con el consecuente efecto en el orden socioeconómico”.

Después de este repaso doctrinal, debemos sintetizar la jurisprudencia relativa a la figura del autoblanqueo. El Alto Tribunal se ha mostrado tajante en cuanto a su admisión, v.gr., en el FD 4º de la STS 501/2019, cuando indica: *“la reforma operada por LO 5/2010, vuelve a clarificar, que no modificar esta cuestión, sobre el autoblanqueo. En lugar alguno se decía en el texto del Código Penal, con anterioridad a la misma, que el autoblanqueo era impune”*. En cuanto al fondo de la cuestión podemos atender al FD 7º de la STS 693/2019¹⁴⁸⁶, donde se resume la controversia y se expone la doctrina

¹⁴⁸⁵ MARTÍN SAGRADO, O., *op. cit.*, pp. 25-31.

¹⁴⁸⁶ El FD 7º de la STS 693/2019 parte de que el recurrente alega que se ha aplicado indebidamente el autoblanqueo, ya que se trataría de un acto copenado posterior o, de modo subsidiario, que se trataría de un concurso ideal entre ambas figuras, *“al no tratarse de hechos sucesivos y distintos, sino del mismo y único hecho realizado periódicamente en el tiempo”*. Frente a dicha alegación, argumenta la Sala que *“(a)unque el autoencubrimiento, no sea sancionado, el blanqueo de capitales, en cuanto excede del mero encubrimiento, debe ser sancionado, aunque sea realizado por el propio autor del delito que genera las ganancias. Para poder hablar de acto copenado es absolutamente necesario, por una parte, que entre el hecho previo o posterior, y el principal, exista una relación de tal índole o naturaleza que permita afirmar que el legislador, a la hora de prever la pena para el tipo de delito en el que encaja el hecho principal, ha tenido ya en cuenta la previa o subsiguiente realización de ese otro hecho; y por otra, que el legislador no haya decidido que ese acto de aprovechamiento, aseguramiento o de autoprotección, deba sancionarse autónomamente, entre otras razones, en atención a un especial protección de bien jurídico que conculcan, diverso del delito al que subsiguen, o por entender, que precisamente este bien jurídico no ponderado en el delito inicial, justifica que deba ser objeto de sanción independizada por razones de política criminal, como por ejemplo al entenderlo un instrumento idóneo para combatir la criminalidad organizada, que directa o indirectamente con frecuencia subyace en la generación de riqueza ilícita y su retorno al circuito y flujo legal de capitales”*. En este mismo fundamento, después de diferenciar el blanqueo de la receptación y del encubrimiento, y de predicar su carácter autónomo, el propio TS reconoce que resulta *“de suma dificultad, aplicar determinadas actividades típicas del artículo 301 CP, al propio autor del delito previo o determinante”*, trayendo a colación el Informe del CGPJ del año 2010 y destacando que tal complejidad se produce a propósito de la modalidad de “posesión”. Por este motivo se muestra tajante al afirmar que *“en las actividades típicas donde el autoblanqueo no conlleva un doble desvalor, la aplicación del criterio del concurso real no puede devenir automática”*. A la hora de explicar los criterios de restricción con que opera, el Alto Tribunal indica: *“se proponen diversos criterios de restricción teleológica, para considerar atípicos todos los objetos materiales de cuantía irrelevante, en virtud del principio de insignificancia, por su nula incidencia en el orden socioeconómico, así como en virtud de la inviabilidad de la absoluta exclusión de la actividad económica de cualquier ciudadano, que no puede serle privada las actividades de compra diaria para atender a las necesidades vitales cotidianas, de otro modo proscritas. Añade la STS 265/2015, de 29 de abril, con la cita de diversos precedentes, que la esencia del tipo lo integra la expresión “con la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito”; finalidad u objeto de la conducta que debe encontrarse presente en todos los comportamientos descritos por el tipo; el que adquiera, posea, utilice, convierta, transmita o realice cualquier otro acto, para ser típico se exige que sea para ocultar o encubrir el origen ilícito de bienes procedentes de una actividad delictiva. Como expresaba la STS 884/2012, de 8 de noviembre y resulta de la idea de “alejamiento” de los bienes de su origen delictivo, “(...) para colmar el juicio de tipicidad no bastará, por tanto, con la constatación del tipo objetivo, será indispensable acreditar la voluntad de activar un proceso de integración o reconversión de los bienes obtenidos mediante la previa comisión de un hecho delictivo, logrando así dar apariencia de licitud a las ganancias asociadas al delito”. Por todo ello, no bastaría con adquirir, poseer o utilizar de cualquier modo las ganancias obtenidas ilícitamente para cometer delito de blanqueo. Es necesario atender a la*

jurisprudencial consolidada: en esencia, asume el autoblanqueo, pero detalla cuáles son los criterios interpretativos de restricción del tipo de lavado.

A la hora de adscribirnos a un sector de opinión, no podemos pasar por alto que, *de lege data*, la admisión del autoblanqueo es plena, y que la jurisprudencia ha efectuado notables esfuerzos de restricción de su alcance, recogiendo criterios doctrinales de limitación de su ámbito de aplicación, lo que resulta encomiable. Asimismo, hemos de reiterar que es un delito común, que el legislador no ha limitado el círculo de sujetos activos –lo que sí ha efectuado en la receptación o en el encubrimiento– y que, en efecto, el sujeto que comete el delito base puede llevar a cabo actos de ocultamiento o transferencia en los bienes dimanantes de aquél, por lo que cabe predicar un contenido de injusto específico y propio en esta segunda conducta, con la que se pretende el alejamiento de los bienes de su origen, así como su afloramiento y su reintroducción en el cauce económico-financiero de curso legal. Ello se constata con mayor intensidad en el ámbito propio de las organizaciones criminales, *v.gr.*, en materia de narcotráfico, donde la doctrina del autoblanqueo se ha desarrollado con mayor profusión. De esta manera, nos hallamos ante distintos bienes jurídicos que pueden ser afectados, por lo que descartamos los razonamientos de MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO cuando subraya que se trata de un recurso del legislador para aumentar la represión y que los bienes jurídicos, en la “sociedad del riesgo”, resultan difusos y se instrumentalizan con una finalidad represora. Mostramos nuestra frontal oposición a semejante planteamiento, que introduce la desconfianza general y que nos incardina en una esfera propia de un Estado policial. Antes al contrario, ya hemos apuntalado nuestro concepto del bien jurídico tutelado en el reciclaje y, sea cual sea el delito fuente –con excepción de la defraudación tributaria, a la que haremos específica mención–, es dable apreciar la lesión de distintos bienes jurídicos, por lo que consideramos que la pluriofensividad de las conductas es un argumento de primer orden para justificar la punición del autoblanqueo.

Dicho lo cual, no podemos pasar por alto que la redacción del artículo 301.1 CP es muy desafortunada al respecto y que ha de ser objeto de severas restricciones. En primer lugar, es cierto que el blanqueo, en su génesis, tenía por objeto conductas de terceros, no de los propios autores del delito fuente y que, por ende, se configuraba como un tipo de ayuda o colaboración con otros. A su vez, se rechaza la apreciación de las modalidades de poseer y utilizar los bienes, por los graves escollos dogmáticos que presentan, al constituir fases de agotamiento del delito subyacente. Si se aprecia el concurso real con base en ellas se infringe de modo flagrante el principio *non bis in idem*. No se consideran aptas para afectar el interés tutelado en el reciclaje de activos, ni para ocultar los bienes, por lo que han de ser desterradas de este tipo. Cabe añadir que entre los criterios de restricción asumimos los propuestos por ABEL SOUTO, que han sido cristalizados en la doctrina jurisprudencial: la restricción teleológica que toma como base el bien jurídico protegido y el principio de insignificancia. Además, negamos cualquier automatismo en su aplicación, lo que nos lleva a adoptar una tesis diferenciadora, que discrimine en función del tipo de delito fuente de que se trate, en orden a apreciar si el desvalor del mismo es suficiente, o bien, si con la ulterior transformación se ha operado un plus de antijuridicidad.

idoneidad de los comportamientos imputados para incorporar bienes ilícitos al tráfico económico; y también a que esta idoneidad sea abarcada por la intención del autor, a través de su propósito de rentabilizar en canales financieros seguros las ganancias obtenidas. Criterios luego reiterados por las SSTS 408/2015 de 8 de julio y 747/2015 de 19 de noviembre”.

Otras líneas de restricción que asumimos vienen representadas por la doctrina de los actos neutros, de las actividades cotidianas u otras formulaciones similares, y que, en última instancia, culminan en la valoración de la idoneidad de la conducta para vulnerar el bien jurídico protegido. Asumimos la complejidad de la tarea y, haciendo nuestros los postulados de DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, estimamos esencial que se discrimine si la conducta ulterior “añade desvalor significativo a la actividad delictiva previa”, para lo cual hemos de estar, de modo irremisible, al análisis minucioso de su significado. Además, otra limitación innegable a la aplicación del autolavado viene dada por la naturaleza del delito fuente: en efecto, no se puede predicar una solución general, sino que habrá de estudiarse a fondo cuál es el ilícito base, hasta dónde llega su fase de agotamiento y qué actos serían incardinables en ella, tomando en consideración, como refiere CASTRO MORENO¹⁴⁸⁷, si en el delito previo “existe una vocación de aprovechamiento económico”, en cuyo caso no cabe la doble punición, “en la medida en que el aprovechamiento ya forma parte de la estructura del delito antecedente y ya (está) penado en éste”. Por lo tanto, como podemos observar, la admisión del autolavado que hemos efectuado es con múltiples cautelas, recelos y restricciones. En todo caso, se propone desde aquí que el legislador acometa una nueva redacción, más precisa y específica para esta figura, en la que se elimine toda referencia a la posesión, a la utilización y al conocimiento del origen de los bienes, y en la que se concrete qué modalidades de conducta del artículo 301.1 CP son aptas para que se aprecie el autolavado. Reiteramos que son dignas de elogio las sucesivas limitaciones que se han efectuado en vía jurisprudencial, pero son un reflejo de la imprecisión del tipo, que requiere un esfuerzo hermenéutico por parte de la Sala 2ª, lo que propicia que esté llevando a cabo funciones que son propias del legislativo –y no del judicial–. El principio de taxatividad de los tipos se ve claramente conculcado en el delito de blanqueo, cuyo perímetro ha sido sometido a un continuo –e ilimitado– proceso de expansión exacerbada, que lleva a que en su seno quepa prácticamente cualquier conducta, lo que atenta contra toda seguridad jurídica.

2.2.2.2.- Delito fiscal y autoblanqueo

Ya hemos analizado el autoblanqueo en general, por lo que en este punto hemos de estar a las especificidades que presenta a propósito del delito de defraudación tributaria. Para ello debemos partir de cuál ha sido la solución que ha dado el TS en su primera resolución al respecto, la conocida STS 974/2012. En el FD 28º, ante la alegación del recurrente de que antes del año 2010 no se recogía de modo expreso el autoblanqueo y que sería atípico, la Sala apela a que dicha interpretación contraría la doctrina jurisprudencial, sentada en la STS 796/2010, que entiende que “*incluso coincidiendo autores y procediendo el dinero objeto del blanqueo del mismo acto de tráfico objeto de sanción, en tales hipótesis se debe estimar ocurrido un concurso real de delitos, sin vulneración del principio non bis in idem*”. Para respaldar esta conclusión se apoya en otras resoluciones anteriores –en todas ellas el narcotráfico es el delito fuente– como son las SSTS 313/2010, 309/2010, 145/2008, 960/2008, 483/2007, 1260/2006, así como en el Acuerdo del Pleno no jurisdiccional de 18 de julio de 2006, o la STS 1597/2005, anterior al citado acuerdo, en que se consagraba que “*no existe duplicidad sancionadora y la decisión adoptada respecto de la participación e incriminación doble de los delitos contra la salud pública y blanqueo de dinero está ajustada a la más estricta legalidad*”.

¹⁴⁸⁷ CASTRO MORENO. A., “Nuevas tendenciasj” , *cit.*, pp. 146 y 147, nota 12.

Por su parte, en el FD 35º, analizando la alegación de otro recurrente sobre autoblanqueo, se remite a lo dicho con anterioridad, por lo que no se efectúa por la Sala un estudio específico de la viabilidad del autoblanqueo de la cuota tributaria, sino que parte, con carácter general, de la existencia de un concurso real entre el delito previo y el de legitimación de fondos.

Por el contrario, sí que encontramos una motivación especial al respecto en el esmerado voto particular del Excmo. Sr. DEL MORAL GARCÍA, quien alude a la “abierta redacción” del artículo 301 CP, lo que conlleva que resulte *“muy complicado imaginar una defraudación tributaria (que exige una cuota superior a 120.000 euros, lo que descarta cualquier interpretación restrictiva basada en el término “capitales”) que no venga acompañada de la posesión o utilización o inversión de bienes; de cualesquiera bienes o metálico en la medida en que no es individualizable o identificable dentro de una masa patrimonial lo que debería haberse destinado al pago del tributo defraudado”*. Tras anotar que la exigencia de finalidad en todas las conductas del artículo 301 CP supondría un elemento de restricción del tipo, arguye contundente que *“si el delito de defraudación tributaria consiste en la ocultación de bases tributarias, ocultar los bienes que constituyen la “cuota tributaria” no añade nada. La extensión del delito del art. 301 a los delitos contra la Hacienda Pública supone multiplicar su castigo sin fundamento, añadir a las penas del art. 305, las del art. 301. Cualquier ejemplo que proporcione una rica imaginación en que se rompa el binomio delictivo será siempre pintoresco, extravagante o exótico”*. Además, advierte de que la jurisprudencia había admitido, con cautelas y recelos, el autoblanqueo, pero que en ocasiones había limitado la “hipertrofia” del blanqueo, puesto que mediante *“la aplicación de cánones como el de los actos copenados o el non bis in idem, se cercenan las posibilidades de sancionar separadamente conductas de “autoblanqueo” (SSTS 1071, de 30 de septiembre, 986/2006, de 19 de junio, 115/2007, de 22 de enero, 959/2007, de 23 de noviembre, 637/2010, de 28 de junio; y en el marco de otras actividades delictivas, STS 1008/2009, de 14 de octubre)”*.

Aborda la reforma del año 2010 y, a la hora de valorar su calado advierte que, en materia de autolavado, *“va mucho más lejos de donde llegaba la jurisprudencia. Solo desde esa realidad se explica la sequía de pronunciamientos condenatorios por delitos de blanqueo basados en un delito de fraude tributario. La doctrina jurisprudencial exigía un plus que aquí no aparece. El autoblanqueo introducido en 2010 con una extensión mucho mayor que el tímido y cauteloso avance jurisprudencial del Acuerdo de 2005 (disculpamos la errata en el año, 2006, por el soberbio esfuerzo argumentativo desplegado), no puede ser aplicado retroactivamente”*. Combina estos postulados con las figuras de la regularización y de la prescripción, que conducen a *“paradójicas consecuencias y perplejidades”*. Agrega que *“tampoco es fácil pensar en supuestos de regularización en que no sea detectable una conducta encajable en el art. 301 infracción a la que no alcanza la exención”* y culmina su exposición afirmando que *“la armonía del ordenamiento alienta un entendimiento bien diferente de las relaciones entre los arts. 301 y 305 CP de la propugnada por la sentencia mayoritaria”*.

Hemos indicado que la STS 974/2012 no efectúa ninguna concreción restrictiva a propósito del autoblanqueo de la cuota tributaria, si bien, con posterioridad, otras resoluciones de la Sala 2ª sí que han introducido modulaciones. En esta línea sobresale la también célebre STS 265/2015 en la que, como ya sabemos, cristalizó la doctrina jurisprudencial de que todas las conductas del artículo 301.1 CP requerían una finalidad –línea ya apuntada en la STS 1080/2010–. Pues bien, a propósito del fraude fiscal, de modo tangencial y de forma breve, ya que dicho delito no era objeto de análisis en la

resolución, se recoge una referencia expresa¹⁴⁸⁸ en el ya meritado FD 9º. Este párrafo ha sido reproducido en resoluciones posteriores, como las SSTs 408/2015, 331/2017, 444/2018 o 366/2019. Con todo, la principal modulación al respecto se contiene en el fragmento de la STS 277/2018 –caso Nóos– transcrito *supra*, cuando consigna que “no basta con cometer un delito de defraudación tributaria para que, acto seguido y a partir de ese momento, cualquier inversión, gasto, uso o traslado de dinero, adquisición... se convierta en un delito de blanqueo de capitales (auto blanqueo si es el obligado tributario quien lo hace; heteroblanqueo si es ayudado por terceros que colaboran con él [...]). Para que estemos ante un delito de blanqueo será necesario, de una parte, que se trate de operaciones en las que sea detectable una finalidad específica de encubrimiento del origen ilícito. De otra, que se pueda establecer una ligazón clara entre el flujo de dinero manejado y la cuota defraudada”.

No obstante, en el ámbito académico han sido varias las voces que han puesto de manifiesto las dificultades para cohonestar el autolavado con la defraudación tributaria previa. De este parecer es DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO¹⁴⁸⁹ cuando refiere que, pese a que no esté seguro al respecto, “tal vez habría que excluir también del castigo del autoblanqueo el supuesto en el que los bienes procedieran de un delito fiscal cometido por el blanqueador”. Consciente de la polémica que implica, observa que los intereses socioeconómicos tutelados en el blanqueo podrían coincidir, “en buena parte”, con los protegidos en el delito contra la Hacienda Pública, aunque la comparación de las penas de ambas figuras sí justificaría el castigo del autoblanqueo. Advierte del carácter discutible de la citada exclusión, lo que requeriría efectuar una valoración político-criminal a fondo sobre su conveniencia, pero zanja que la exclusión del autoblanqueo no supondría, en modo alguno, un “aliento a la defraudación tributaria” ni un “favorecimiento del blanqueo” superior al de la “amnistía fiscal”. Introduce una vuelta de tuerca más a su argumentación al señalar que las particularidades de prescripción del delito fiscal pueden llevar a que “aun sosteniendo la tesis de que el autoblanqueo es ya un hecho copenado en ese delito, resurgiera el castigo del (autoblanqueo) si el delito fiscal hubiera prescrito sin haber sido perseguido y sancionado”.

VIDALES RODRÍGUEZ¹⁴⁹⁰ también plasma sus dudas al respecto cuestionándose si la condena por el delito previo, con el comiso de las ganancias y, en su caso, el abono de la responsabilidad civil, veta la posibilidad de perseguir por un posible delito ulterior de blanqueo, agregando que en el delito fiscal no sería un obstáculo la existencia de diversos intereses tutelados, a la vista de la pluriofensividad del delito de lavado, en el que “se fuerza el maridaje entre los intereses socioeconómicos y los de la Administración de Justicia”. A esta interrogante responde que “no puede sostenerse sin enormes reservas que la posible reversión de la situación patrimonial ilícita impida la responsabilidad penal a título de fraude fiscal y, sin embargo, deje incólume la existencia de un delito de blanqueo”. Resalta que la problemática puede darse no solo en relación con los delitos contra la Hacienda Pública, sino a propósito de cualquier delito que pueda

¹⁴⁸⁸ FD 9 de la STS 265/2015: “Por el contrario el art 301 CP solo tipifica una modalidad de conducta que consiste en realizar actos encaminados en todo caso a ocultar o encubrir bienes de procedencia delictiva, o a ayudar al autor de esta actividad a eludir la sanción correspondiente. Con esta interpretación, más restrictiva, evitamos excesos, como los de sancionar por autoblanqueo al responsable de la actividad delictiva antecedente, por el mero hecho de adquirir los bienes que son consecuencia necesaria e inmediata de la realización de su delito. O la de considerar blanqueo la mera utilización del dinero correspondiente a la cuota impagada en un delito fiscal, para gastos ordinarios, sin que concorra finalidad alguna de ocultación ni se pretenda obtener un título jurídico aparentemente legal sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa, que es lo que constituye la esencia del comportamiento que se sanciona a través del delito de blanqueo”

¹⁴⁸⁹ DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M., “El castigoj”, *cit.*, p. 287.

¹⁴⁹⁰ VIDALES RODRÍGUEZ, C., “Relaciones entrej”, *cit.*, pp. 9, 11-15.

generar una ganancia económica, y conviene con la STS 884/2012 que no resulta fácil deslindar qué es un acto de agotamiento de un delito y cuándo nos hallamos ante un nuevo delito, lo que se ve condensado en la STS 858/2013, que transcribe: “*si el delito antecedente ha comprendido una condena efectiva sobre la totalidad del patrimonio generado por el actuar ilícito no es posible la doble incriminación en la medida en que el delito antecedente ha recogido la total antijuridicidad de la conducta y se extiende a los efectos y ganancias*”. Afea a la sentencia del caso *Ballena Blanca* que no puede considerarse “una decisión afortunada” y le reprocha que surgen dudas a propósito de si el propio Alto Tribunal va a poder mantener dicho criterio, a la vista de la evolución evidenciada en resoluciones posteriores, que han pretendido limitar el alcance del artículo 301 CP. Entre esas alternativas cita las que se desprenden del principio *ne bis in idem* y de la consideración de que el blanqueo es un acto copenado posterior.

En segundo término, la exclusión del autoencubrimiento en determinados supuestos, con mención de la STS 809/2014, que lo excluye en los casos de “mera posesión de bienes”; también atiende al principio de insignificancia, cuando el valor de los bienes sea irrelevante, así como a aquellos supuestos en los que no pueda acreditarse el proceso de integración o reconversión de los bienes o, en último término, la exigencia jurisprudencial de finalidad en todas las modalidades de blanqueo. Con todo, aunque estime “loable” el esfuerzo interpretativo, VIDALES RODRÍGUEZ no deja de señalar algunas “disfunciones”, entre las que sobresale que resulta “discutible” que nos podamos encontrar en presencia de un delito de blanqueo, por cuanto el defraudador no guía su conducta por la referida finalidad de ocultar porque, en verdad, “no hay nada que encubrir u ocultar al tratarse de un patrimonio y unas ganancias cuya existencia eran, o podían ser conocidas, por la Hacienda Pública”. Por su parte, y de modo atinado, DEMETRIO CRESPO¹⁴⁹¹ proclama que es preciso que se opere una delimitación del ámbito de aplicación del autolavado para evitar “consecuencias absurdas y totalmente desorbitadas”, además de los problemas que conlleva la denominada “receptación civil” del artículo 122 CP, por lo que, siguiendo a MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO propugna la distinción entre un “verdadero” y un “falso” autoblanqueo, restringiendo el uso del vocablo para aquellos supuestos en los que “además del delito inicial, se descubre un patrimonio que no corresponde a las ganancias lícitas del imputado”. Mientras que SÁNCHEZ STEWART¹⁴⁹² centra sus miradas en “la amplitud del campo de las acciones típicas del delito de blanqueo”, con lo que podría sostenerse que “todo el que comete un delito contra la Hacienda Pública cometería también el delito de blanqueo de capitales porque utilizaría y, en todo caso, poseería la cuota defraudada”, en este último supuesto, aunque no verificase ninguna otra acción, lo que abocaría a una doble sanción por el mismo hecho, “fenómeno prohibido expresamente por la normativa más esencial del derecho penal: el *bis in idem*”.

Frente a estas posturas se han erigido otras que relativizan la polémica y proclaman que no ha de darse un trato diferencial cuando el delito fuente sea del delito fiscal. En semejante orden de consideraciones podemos citar a GARCÍA MORENO¹⁴⁹³, quien desarrolla la STS 265/2015 y expresa que dicha resolución “toma como punto de partida la procedencia de castigar el autoblanqueo como delito independiente del delito subyacente que lo precede”, sin embargo, puntualiza su alcance cuando concreta que no todo delito fiscal lleva de suyo la realización de un delito de blanqueo, sino que debe diferenciarse entre la “mera posesión o disfrute de la cuota defraudada y la realización de

¹⁴⁹¹ DEMETRIO CRESPO, E., “Sobre el fraudej”, *cit.*, pp. 225 y 226.

¹⁴⁹² SÁNCHEZ STEWART, N., “La declaración tributariaj”, *cit.*, p. 8.

¹⁴⁹³ GARCÍA MORENO, A., *op. cit.*, pp. 5-7.

otras actuaciones que, con motivo de ese disfrute, puede producir la comisión de otro ilícito –el de blanqueo–, con el que entraría en concurso real con el delito subyacente”. De esta manera, cualquier modalidad de delito fiscal resulta apta para dar lugar a un autoblanqueo posterior, siempre y cuando se efectúe una interpretación del artículo 301 CP que supere la literalidad de la norma a través de la exigencia de una finalidad en la conducta. Con ello excluye el mero disfrute de la cuota tributaria defraudada –que supondría incurrir un un *bis in idem*–, dentro de cuyo concepto se incluirían los actos básicos de consumo. No obstante, apunta que en otros supuestos, tales como la adquisición de elementos patrimoniales por el defraudador, con los que se pretenda una ulterior ganancia, con su explotación o con su transmisión futura, sí cabe considerar la existencia de un autoblanqueo punible, siempre y cuando se persiga ocultar la procedencia ilícita de su adquisición. En este sentido emplea el criterio de diferenciar entre gastos e inversiones, revelándose estas últimas como “más idóneas para producir esa transformación de la cuota en dinero aparentemente lícito”. Por último, subraya dicho autor que en el análisis de la relación concursal no es suficiente con examinar qué ha hecho el defraudador fiscal, sino que se debe investigar “qué se ha hecho posteriormente con los bienes del contribuyente, realizando cualquiera de las actividades previstas en el artículo 301. 1 CP con el ánimo de ocultar el origen ilícito, introduciendo la cuota defraudada en el sistema económico legal con el ánimo de ocultar su origen ilícito”.

Otro autor que sustenta una tesis similar es SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO¹⁴⁹⁴, quien relativiza las interrogantes que plantea el autolavado a propósito del delito fiscal y contextualiza la problemática en la indebida ampliación del delito de blanqueo. De este modo, los desajustes entre el blanqueo y el delito fiscal no proceden de una supuesta incompatibilidad entre ambos –que no se da–, sino de “la extensión desmesurada del tipo de blanqueo, que da lugar a parejas incongruencias también con respecto a otros delitos”. Razona que las modalidades típicas de posesión y de utilización “de bienes delictivos por parte de terceros”, que sí tendrían encaje en la lógica de la legitimación de fondos, ya que suponen un auxilio al reciclaje, en los casos de autoblanqueo generan “fricciones” con el principio *bis in idem*, alegando que el disfrute de las ganancias ya está penado en la sanción del delito previo. Para evitar tales inconvenientes propone una interpretación restrictiva de las conductas autoblanqueadoras, pudiendo ser típicas cuando “al obrar, se sobrepase la mera tenencia o disfrute mínimo, y se participe en el sistema económico mediante inversión, empleando el fruto del delito en actividades financieras o empresariales en sentido amplio que excedan de la mera tenencia o adquisición de otros bienes”. No obstante, efectúa una segunda restricción de capital importancia, ya que limita la comprensión del autoblanqueo, entendiendo que se incluye en el texto punitivo “únicamente con respecto a bienes de actividad delictiva de organizaciones criminales, incluida la delincuencia socioeconómica, en la que el sujeto participe, supuestos que por tanto conjugan el blanqueo de bienes propios y ajenos”. Observa, además, que la compatibilidad entre el delito fiscal y el blanqueo se dará cuando este último no se limite a los elementos que ya se han tenido en cuenta en la defraudación tributaria, sino que “añada el contenido de desvalor nuevo propio de la invasión de la actividad económica por los bienes delictivos”.

Como podemos apreciar, ante las dudas doctrinales sobre la compatibilidad entre ambos tipos, debemos analizar las relaciones concursales que se dan, a lo que dedicaremos en exclusiva el siguiente subapartado. Dicho lo cual, en sede de autoblanqueo de cuota tributaria, y como anticipo, no podemos sino desterrar las

¹⁴⁹⁴ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *op. cit.*, pp. 77, 92-96.

modalidades de posesión y de utilización del autoblanqueo. Como expusimos en el Capítulo I, propugnamos la supresión de estas modalidades típicas, que no suponen una vulneración del interés socioeconómico tutelado en el delito de lavado, amplían indebidamente su alcance y generan distorsiones interpretativas difícilmente salvables. En el caso específico del delito fiscal es evidente que una vez consumada la defraudación, la cuota tributaria permanecerá en poder del defraudador, por lo que una lectura literal del tipo de blanqueo conduce a apreciar su existencia, de modo indebido, aumentado la penalidad de una misma conducta. No es dable entender que lave los bienes por su tenencia, lo que ocurrirá de modo automático desde la consumación, ni porque la utilice, pues ello no añade desvalor alguno al del injusto que ya se ha tomado en cuenta. Lo mismo resulta predicable de la modalidad de adquisición: la cuota tributaria ya estaba en poder del defraudador –ya formaba parte de su patrimonio–, por lo que no cabe decir que desde que se consume el fraude fiscal el sujeto la adquiere, ni mucho menos predicar que lo haya hecho con la finalidad de blanquearla. Por lo tanto, estas tres conductas no podrían tenerse en cuenta a la hora de configurar un autoblanqueo con base en un delito fiscal previo. A ello debe sumarse, como indica con buen tino DEL MORAL GARCÍA, que la ocultación de bienes se encuentra ínsita en la estructura de la defraudación tributaria, precisamente porque se pretenden ocultar las bases tributarias a la Hacienda Pública. No obstante, para estudiar la viabilidad de las restantes conductas blanqueadoras del apartado 1 del artículo 301 CP, hemos de exponer las especificidades concursales, lo que abordaremos en este punto, dedicándole, por su relevancia, un subapartado propio.

2.3.- Relaciones concursales entre el delito fiscal y el blanqueo de dinero

2.3.1.- Marco conceptual

La síntesis de todo cuanto llevamos expuesto puede reconducirse a una única cuestión: ¿qué relación concursal se da entre el delito de defraudación tributaria y el blanqueo de bienes? Como hemos visto, la jurisprudencia y un importante sector doctrinal consideran que no existe especialidad alguna y que, con los criterios de restricción cristalizados en las diversas resoluciones judiciales, que han ido depurando el alcance del lavado de activos, se puede afirmar que nos hallamos ante un concurso real de delitos. Frente a esta opinión, otro relevante grupo de autores entiende que se trata de un concurso aparente de normas, a resolver según las previsiones del artículo 8 CP, a resultas del cual es de aplicación el principio de consunción contenido en la regla 3ª y, en consecuencia, únicamente sería apreciable la existencia del delito fiscal.

Antes de abordar la polémica es necesario que suministremos nuestro marco conceptual y señalemos qué entendemos por cada uno de los concursos. El concurso real, también denominado “concurso material” se da cuando¹⁴⁹⁵ “una pluralidad de hechos da lugar a una pluralidad de delitos”. LUZÓN PEÑA destaca su faceta procesal al describirlas como “distintas conductas consecutivas aunque enlazadas por un vínculo de conexión a efectos de su tratamiento procesal”. Para MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN “no presenta ningún problema teórico importante”. Como modalidades de

¹⁴⁹⁵ ORTS BERENGUER, E./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *op. cit.*, pp. 482 y 485; CUELLO CONTRERAS, J./MAPELLI CAFFARENA, B., *op. cit.*, pp. 239 y 240. (Cursivas en el original); MUÑOZ CONDE, F./GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal...*, *op. cit.*, pp. 445, 447 y 448; LUZÓN PEÑA, D.M., *Lecciones de Derecho...*, *cit.*, p. 372, nota 7; MARÍN DE ESPINOSA CEBALLOS, E., “Lección 14. Las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal y los concursos de delitos”, en ZUGALDÍA ESPINAR, J.M. (dir.), MORENO-TORRES HERRERA, M.R. (coord.), *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 234-236.

concurso real se pueden enumerar el delito continuado, el delito masa y el concurso medial, que no es sino un concurso real al que el legislador dispensa un tratamiento punitivo privilegiado por la relación de medio a fin que se da entre los delitos¹⁴⁹⁶, por lo que las acciones delictivas cometidas “*se superponen en parte*”. A su vez, dicha figura debe distinguirse del “concurso ideal”, que se produce cuando se da “una unidad de hecho y una pluralidad de infracciones”, si bien se concreta el vocablo “hecho” “en sentido amplio, como manifestación de voluntad, curso causal y resultado material”. En esta última modalidad cabe diferenciar entre el concurso ideal homogéneo, cuando la acción lesiona “*varias veces el mismo precepto penal*” y el heterogéneo, que se da cuando “*los preceptos lesionados son distintos*”. Al margen de estas modalidades se encuentra el “concurso de leyes”, también conocido como “concurso aparente de normas penales” en el que, a pesar de que puedan parecer aplicables varias normas, únicamente una de ellas resultará de aplicación. Éste aparece regulado en el artículo 8¹⁴⁹⁷ CP y en él, a diferencia del concurso ideal, en que para valorar plenamente la gravedad del hecho es necesario aplicar varias normas, solo una de las reglas en liza es aplicable, quedando desplazadas las demás según los criterios consagrados en el CP.

En el supuesto que nos ocupa, parte de la doctrina estima aplicable el criterio de consunción acogido en la regla 3ª del artículo 8. Sin ánimo de ser exhaustivos y a los meros efectos introductorios hemos de consignar que se caracteriza porque¹⁴⁹⁸ “lleva a las últimas consecuencias los requerimientos del principio ‘*ne bis in idem*’”, y es enunciado del siguiente modo: “la norma que abarca todo el desvalor atribuido por el ordenamiento jurídico a un hecho, desplaza a la que solo aloja una parte de dicho desvalor”. En decir de ORTS BERENGUER y de GONZÁLEZ CUSSAC sirve para resolver problemas muy variados, tales como los que se dan entre las fases ejecutivas del *iter criminis*, las relaciones entre los delitos simples y compuestos, entre los de lesión y los de peligro o, en lo que a nosotros nos interesa, en los actos copenados. Afean a la redacción del principio que se recoge “con no mucho acierto” en el texto punitivo, ya que “la consunción obedece a razones valorativas”, teniendo presente qué norma abarca el total desvalor, “y nada tiene que ver con la mayor o menor complejidad o amplitud de un precepto de ley, más próximas a la regla de la especialidad”. Agregan MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN¹⁴⁹⁹ que para apreciar el principio mencionado “los diversos hechos han de estar en una misma línea de progresión en el ataque a un mismo bien jurídico protegido”, porque, de lo contrario, no nos encontraríamos ante un concurso de leyes sino de delitos.

MATUS ACUÑA¹⁵⁰⁰ incluye varios grupos de casos en los que resulta de aplicación del principio de consunción, si bien puntualiza que no es una lista taxativa ni definitiva: i) los actos anteriores copenados, que abarcarían los que consisten en la realización de una forma de participación en el delito anterior a su ejecución, con relación

¹⁴⁹⁶ El artículo 77.1 CP recoge la descripción del concurso ideal y del concurso medial, respectivamente, en sus dos incisos: “1. Lo dispuesto en los dos artículos anteriores no es aplicable en el caso de que un solo hecho constituya dos o más delitos, o cuando uno de ellos sea medio necesario para cometer el otro”.

¹⁴⁹⁷ Artículo 8 CP: “Los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas: 1.ª El precepto especial se aplicará con preferencia al general. 2.ª El precepto subsidiario se aplicará solo en defecto del principal, ya se declare expresamente dicha subsidiariedad, ya sea ésta tácitamente deducible. 3.ª El precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél. 4.ª En defecto de los criterios anteriores, el precepto penal más grave excluirá los que castiguen el hecho con pena menor”.

¹⁴⁹⁸ ORTS BERENGUER, E./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *op. cit.*, pp. 150-152.

¹⁴⁹⁹ MUÑOZ CONDE, F./GARCÍA ARÁN, M., *op. cit.*, p. 450.

¹⁵⁰⁰ MATUS ACUÑA, J.P., “Los criterios de distinción entre el concurso de leyes y las restantes figuras concursales en el Código Penal español de 1995”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 58, Fasc/Mes 2, 2005, pp. 486-489. (Cursivas en el original).

a ésta, las *tentativas fallidas* de un mismo delito antes de su consumación, los actos preparatorios que sean especialmente punibles a propósito de la tentativa o consumación del tipo preparado, los delitos de peligro concreto a propósito de los de lesión, siempre que no quepa apreciar la *subsidiariedad* y los “*delitos progresivos*” en cuanto al delito al que conducen. ii) Los *actos propiamente acompañantes típicos o copenados*, que comprenden los que consisten en diversas formas de participación en el delito, que sean simultáneas a la ejecución material, en relación con la autoría, así como aquellos de “escaso valor criminal” que “acompañan regularmente la comisión de ciertos delitos”, por lo que debe valorarse la “intensidad criminal en el caso concreto”. iii) Los *actos posteriores copenados*, que engloban el aprovechamiento de los efectos del delito en el que se ha participado, el agotamiento de la intención puesta en el delito preferente o el autoencubrimiento.

2.3.2.- Tesis doctrinales enfrentadas

Después de esta introducción conceptual debemos adentrarnos de lleno en la discutida relación concursal que se da entre el delito fiscal y el blanqueo. Entre los autores que patrocinan que se trata de un concurso de normas a resolver por la regla 3ª del artículo 8 CP descuellan BACIGALUPO ZAPATER¹⁵⁰¹, autor de una importante monografía al respecto, a la que ya hemos aludido con anterioridad. Sobre este particular, argumenta que solo cabe apreciar un concurso de delitos cuando no se excluya la aplicación de los tipos penales por aplicación de alguno de los principios del artículo 8 CP. Sigue a la doctrina alemana cuando refleja que según las reglas de la consunción, tanto el aseguramiento, como la utilización o el aprovechamiento de los bienes que se derivan de un delito son “desde un punto de vista material, una parte del delito cometido y constituyen con éste una unidad”, que debe ser sancionada de modo conjunto con el tipo del que provengan tales bienes, por lo que se trata de hechos posteriores copenados. Plasma que dicha teoría general es conocida por la jurisprudencia alemana, española, austríaca, suiza e italiana. Ubica el núcleo del problema en la “amplitud del tipo penal (europeo) del blanqueo” que conlleva que se puedan “subsumir *formalmente*” hechos que habrían de ser, “desde el punto de vista *material*”, penalmente irrelevantes, por tratarse de “acciones estrechamente ligadas al primer delito”, es decir, aquél del que provienen los “bienes dinerarios reciclados”.

Sugiere BACIGALUPO ZAPATER que la consunción de la legitimación de fondos en la defraudación tributaria podría explicarse, de modo satisfactorio, mediante la figura de los “*delitos de perpetuación*”, puesto que el lavado operaría “*manteniendo o perpetuando la lesión producida por el delito fiscal*”, a lo que suma que las acciones consistentes en poseer, utilizar, transformar o transferir las cantidades que corresponden a los tributos insatisfechos, en cuanto son “*necesarias* para el aprovechamiento, utilización o aseguramiento de lo obtenido por el delito fiscal”, no son solo actos copenados, sino que son “característicos hechos acompañantes” de la defraudación tributaria, lo que implica que no sean punibles. Así las cosas, en semejante categoría, de modo usual, “la realización del hecho típico conlleva la del otro”. Detalla que la idea de los hechos copenados ya latía, de modo implícito, en el CP de 1848, y que subyace en el concurso medial de delitos, en el que se produce una atenuación de la pena con base en el “*carácter necesariamente acompañante del segundo hecho*”. Avanza un paso más e indica que el TS ha asumido la categoría de los actos copenados en el *caso Urralburu*, la

¹⁵⁰¹ BACIGALUPO ZAPATER, E., *Sobre el concurso...*, cit., pp. 17-34, 37-39, 51 y 52. (Cursivas en el original).

STS 20/2001 que analizaremos en el último subapartado de este trabajo, aunque no ha utilizado tal terminología. De dicha resolución comenta que “aplicó ortodoxamente el criterio de la consunción de los hechos posteriores copenados respecto de la exclusión de la punibilidad del delito fiscal *posterior* a un delito de cohecho”. Estima que la argumentación de la sentencia es “*indudablemente trasladable a la relación del delito fiscal (antecedente y fuente del supuesto incremento) con el blanqueo de dinero posterior*”, ya que, en primer lugar, la pena del delito fiscal “satisface el merecimiento de pena de todo el hecho” y, en segundo término, porque el lavado es un “*característico hecho acompañante necesario para utilizar el dinero no tributado*”, por lo que está copenado con el primero.

A continuación BACIGALUPO ZAPATER analiza si únicamente se pueden incluir dentro de la categoría de los hechos copenados aquellos casos en los que los actos posteriores se dirigen frente al mismo objeto de protección o tienen idéntico bien jurídico tutelado, lo que es mantenido por parte de la doctrina. Matiza dicha restricción arguyendo que, aunque no coincidan, cabe estimar que son copenados “*cuando el ataque sigue la misma línea lesiva*”, es decir, cuando se dé una “*progresión delictiva*”, lo que se produce cuando “la infracción avanza en el sentido propio del desarrollo lógico del plan del autor”. Afirma que esto ocurre en la relación entre delito fiscal y blanqueo, ya que el autor comete la defraudación “para, al menos, disponer del dinero, cuya posesión es aparentemente constitutiva de blanqueo”. Razona que la identidad de la línea de protección constituye un criterio más flexible, que ha sido asumido por el TS en la citada STS 20/2001, y sostiene que fraude tributario y reciclaje “*se encuentran en la misma línea lesiva*”, lo que quedaría patente al afirmar que el blanqueo es un delito de perpetuación. A su vez, dicho autor relativiza la diferencia en el bien jurídico protegido por ambos delitos, apuntando que dicha tesis presenta “falta de consistencia”, así como el carácter artificial de la separación de los Títulos XIII y XIV del Libro II del CP, reprochando que carece de justificación la creación de un título propio para el delito fiscal, donde se afecta al patrimonio de la Hacienda Pública y que, por lo tanto, también tiene incidencia en el orden socioeconómico. En esta línea de apreciaciones, conecta esta figura con el autoencubrimiento impune, cuyo fundamento se encuentra en la consunción de los hechos que se autoencubren “en el delito anteriormente cometido”. Precisa que, aunque la STS 20/2001 versaba sobre relaciones entre cohecho y delito fiscal, el empleo de la noción de la consunción de los actos copenados constituye “*un precedente jurisprudencial muy significativo y, además, adecuadamente fundamentado*”. De ahí que generalice su aplicación y sentencie que las acciones de blanqueo “son claramente actos de aprovechamiento, aseguramiento o utilización del dinero de lícita propiedad del contribuyente”, por lo que cumplen los requisitos de los actos copenados posteriores.

Así las cosas, implora BACIGALUPO ZAPATER que se lleve a cabo una corrección de la jurisprudencia del TS, alegando la exclusión de la aplicación del concurso real de delitos con base en la consunción del blanqueo en el delito fiscal, para lo que resulta indiferente la distinción entre “defraudación tributaria apropiativa y no apropiativa”. A su vez, ya que incardina la cuestión en el plano objetivo de la consunción, será irrelevante el plano subjetivo, y si la finalidad fue ocultar la titularidad real de los bienes a la Hacienda Pública, o si se trataba de ocultar su origen ilícito. En las conclusiones de la obra escribe que no es imposible que concurren ambos delitos, sino que no resulta posible penar por ambos tipos, porque se da un concurso aparente de normas, puesto que el delito fiscal absorbe los actos de aseguramiento, aprovechamiento y utilización, que se conceptúan como actos posteriores copenados, “aunque formalmente

pueden coincidir con la descripción de la conducta constitutiva del delito contenida en la ley”. La postura contraria, en su parecer, vulnera el principio *non bis in idem*.

Tales postulados son seguidos por un nutrido grupo de autores, entre los que podemos destacar a DEL ROSAL BLASCO¹⁵⁰², quien refiere que “desde siempre”, en la teoría de las normas penales se ha aceptado que las acciones posteriores de un delito que tienen como fin “asegurar o realizar un beneficio obtenido o perseguido por un hecho previo” y que no conllevan la lesión de “ningún bien jurídico diferente al vulnerado por ese hecho previo”, que no incrementan “el daño producido al mismo”, son “actos posteriores copenados impunes, cuyo desvalor queda consumido en el desvalor del acto anterior, aplicándoseles, por tanto, la regla 3.ª del art. 8 CP”, por lo que no cabe su sanción autónoma, so riesgo de vulnerar el *bis in idem*. A juicio de GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ¹⁵⁰³, los inconvenientes del castigo del autoblanqueo se intensifican cuando la actividad delictiva previa es el delito fiscal, no solo por la problemática de la idoneidad de la cuota tributaria defraudada como objeto de blanqueo, sino, “en especial”, porque con la redacción actual todo fraude tributario conlleva un delito de blanqueo en su modalidad de posesión; para salvar dicho escollo proclama que nos hallamos ante un concurso de normas y que el delito fiscal abarca todo el desvalor del hecho; además, añade que estas consideraciones son apreciables cuando el defraudador adquiere bienes con tales fondos, puesto que “es obvio que quien comete un delito patrimonial en sentido amplio, incluyendo el delito fiscal, va a dar algún destino a los bienes o ingresos obtenidos”. Mientras que MARTÍN QUERALT¹⁵⁰⁴, sin efectuar una adscripción expresa –aunque tomando partido implícitamente por la línea que exponemos–, comenta la tesis de BACIGALUPO ZAPATER sobre la absorción del conjunto de acciones en el delito de defraudación tributaria, destaca que, en este campo, “la divergencia entre doctrina y jurisprudencia es manifiesta”, y considera mayoritario al grupo de autores que niegan la viabilidad del concurso real.

Comparte también sus postulados DEMETRIO CRESPO¹⁵⁰⁵, quien formula interesantes matizaciones al respecto. En su opinión, la clave se encuentra alejada de los motivos técnicos o de índole formal, puesto que debe partirse de “la base de la afectación a los mismos o diversos intereses respecto de los cuales quepa discutir si están comprendidos (o no) por el injusto del delito previo. Después de enumerar algunos de los argumentos que se proponen a favor del concurso real de delitos, en concreto, el eforzamiento del delito fiscal, el mayor plazo de prescripción del blanqueo, el artículo 1.2 de la Ley 10/2010, la ampliación de las conductas típicas de lavado o la modificación de la regularización tributaria, relativiza su trascendencia, ya que se trata de “explicaciones colaterales” y ninguno de ellos resulta “decisivo”, porque no suministra “razones materiales” que avalen aplicar dicha técnica en detrimento del concurso de leyes. Por tales motivos propugna una “posición matizada”, en la que se delimita el margen de juego del autoblanqueo, “para evitar consecuencias absurdas y desorbitadas”. Apunta que BACIGALUPO ZAPATER y MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO defienden que se traslade la misma solución jurisprudencial que en la tributación de las ganancias ilícitas y sigue a BACIGALUPO ZAPATER en su concepción sobre los actos copenados, la cual no requiere que se afecte a los mismos bienes jurídicos, “sino que basta con que el ataque siga la misma línea lesiva, lo que se daría indudablemente en el caso que nos ocupa”. De ahí que proponga que se vuelva “la mirada al núcleo del conocimiento

¹⁵⁰² DEL ROSAL BLASCO, B., “Delito fiscalj”, *cit.*, pp. 4 y 5.

¹⁵⁰³ GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ, M., *op. cit.*, pp. 9 y 10.

¹⁵⁰⁴ MARTÍN QUERALT, J., *op. cit.*, pp. 16 y 17.

¹⁵⁰⁵ DEMETRIO CRESPO, E., “Sobre el fraudej” , *cit.*, pp. 220-227.

básico que rige la elaboración sistemática de la ciencia penal”, sin que debamos dejarnos arrastrar por las “corrientes internacionales”, y sin que se asuman “de modo acrítico las soluciones del derecho comparado”, que son susceptibles de muchos matices. Culmina su análisis señalando que, aunque se deba diferenciar según la modalidad típica de delito fiscal, es correcta la tesis que defiende que el mero aprovechamiento de lo defraudado por el mismo sujeto activo “es un hecho postdelictivo copenado subsumible mediante el principio de consunción en el delito previo”.

Otro autor que sigue a BACIGALUPO ZAPATER y que ha elaborado un trabajo de referencia en esta materia es MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO¹⁵⁰⁶, quien considera que la argumentación efectuada por el Alto Tribunal en el *caso Urralburu* –como sabemos, sobre tributación de ganancias ilícitas– es “plenamente trasladable” al caso que nos ocupa. En esta resolución se aplicó el criterio de consunción de los hechos posteriores copenados con el cohecho, por lo que se excluyó la condena del delito fiscal. Transcribe un fragmento revelador de la sentencia, cuando dispone que “*la condena por el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva*”. Asimismo, refiere que esta doctrina ha sido reiterada en la STS 202/2007 –*caso de los Charlines*–. A renglón seguido advierte que, en aplicación de dicha tesis, para que el delito de blanqueo sea absorbido por el delito fiscal y, en consecuencia, sea de aplicación la regla 3ª del artículo 8, deben darse tres requisitos: “A. Que el patrimonio objeto del delito de blanqueo proceda de modo directo e inmediato del delito fiscal. B. Que el delito fiscal sea efectivamente objeto de condena en su total dimensión, esto es que comprenda la sanción a la conducta y la penalidad afecte también al patrimonio generado ilícitamente. C. Que la condena penal del delito fiscal incluya la condena efectiva pecuniaria en proporción a la cuota defraudada o la condena a su devolución como responsabilidad civil”. Se cuestiona por qué no se ha apreciado dicha doctrina cuando el delito fiscal es el delito base del blanqueo, así como la solución recogida en el *caso Ballena Blanca*, ya que entiende que concurren las tres condiciones enumeradas.

Dentro de esta línea de pensamiento, la explicación que nos ofrece FERRÉ OLIVÉ¹⁵⁰⁷ resulta, como de costumbre, clarificadora y sobresaliente. Parte de la necesaria limitación del autoblanqueo cuando los bienes provengan de una defraudación tributaria, puesto que no debe ser aplicado a aquellos casos en que la causa del engrose patrimonial sea un “irregular ahorro”. En su opinión, el CP brinda un mismo tratamiento a todos los delitos previos del blanqueo, lo que no se produce en muchos países. Muestra sus dudas sobre la violación del principio *non bis in idem* y sugiere que, aunque no sea fácil demostrar su lesión, si el blanqueo sanciona desde el instante mismo en que se produce la consumación de la defraudación, por la posesión o uso de tales bienes, “parece difícil negar que el concurso real entre ambos delitos y la desmesurada pena consecuente suponen la aplicación de dos sanciones penales por un único hecho cometido”. Sitúa el foco en si se trata de delitos que se consuman simultáneamente o si requieren un acto posterior, y concluye que ambos lo hacen en el mismo instante. Así, defiende que se trata de “una única conducta que comparte momento consumativo con dos tipos penales y, por lo tanto, no puede haber entre ellas un concurso real sino ideal, o un concurso de normas”, y aprecia que estamos ante “un hecho posterior copenado apreciando un concurso de normas”. Plasma que el autor ha de “cometer el hecho posterior para obtener las ventajas económicas del hecho principal”, por lo que el blanqueo de bienes en que se materializa

¹⁵⁰⁶ MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I., *El autoblanqueo...*, cit., pp. 83-86.

¹⁵⁰⁷ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 383 y 384. (Cursivas en el original).

dicho aprovechamiento es “un comportamiento *típicamente vinculado* a la defraudación y *no necesitado de punición propia*”. Sobre los requisitos dogmáticos de la categoría de los actos copenados, modula el alcance de la proscripción de lesión de un bien jurídico distinto con el acto posterior ya que, a la vista de la disparidad de intereses tutelados entre el delito fiscal y el blanqueo, podría excluirse la apreciación de la figura. Orilla dicho obstáculo acudiendo al bien jurídico mediato en ambos delitos, cifrado en el *orden público económico*, lo que justifica que en su fundamentación exista una “evidente conexión”. De ahí que suscriba la “*teoría de la progresión delictiva*”, en la que la infracción avanza según el plan del autor “y siguiendo la misma línea lesiva, lo que minimiza el hecho de que los dos bienes jurídicos tutelados no coincidan exactamente”, de donde extrae que el lavado sería “un *hecho posterior copenado*”.

También niega el concurso real QUINTERO OLIVARES¹⁵⁰⁸, que sitúa la idea fuerza de su argumentario en que la cuota tributaria no procede de un delito. A su vez, advierte que se ha operado un cambio en la jurisprudencia ya que, si bien en un principio aceptó el concurso real en la STS 974/2012, en la STS 265/2015 efectúa una intelección restrictiva, al requerir la finalidad de ocultación de la cuota tributaria y mencionar expresamente que si no se da aquélla se vulneraría el *non bis in idem*. Así las cosas, destaca que la Sala 2ª “menciona expresamente la posible *relación de consunción*”, aunque objeta que en la resolución queda en la “penumbra” qué ha de entenderse por “gastos ordinarios”. Con todo, remarca que aunque dicha sentencia admita “teóricamente la posibilidad de blanqueo subsiguiente a un delito fiscal”, lo fundamental es la “importante restricción que establece”, cuando descarta como actos de lavado los que no estén guiados por el ánimo de ocultar. De ello infiere “que el blanqueo es una conducta *subjetivamente caracterizada*, a lo que se añade una consecuencia adicional: que solo puede aparecer después de la comisión del delito fiscal, y, por lo tanto, fija un *tiempo apto* para la comisión del delito, que no puede ser anterior a ese momento”. Si se trasladan tales postulados a la relación entre ambos delitos se llega a la conclusión de que solo será posible el concurso de delitos “*cuando el autor hubiese actuado con el propósito de ocultar que no había pagado sus tributos y lo haya hecho después de la consumación del delito fiscal*”. Califica esta idea como “no desdeñable” pero, a renglón seguido, le afea que “es criticable porque tácitamente insiste en admitir “como posibilidad” la del concurso real de delitos”. Resalta que la delimitación entre el concurso aparente de normas y el de infracciones “no puede trazarse *principalmente* a través del tipo subjetivo del blanqueo de capitales”, junto con la matización del “tiempo apto”, sin abordar la “cuestión esencial”, que cifra en el origen de los bienes. Por todo lo cual concluye que “el resultado interpretativo obligado no puede ser otro que, como mínimo, aceptar una relación de consunción (concurso de normas) entre el aprovechamiento del dinero no tributado y el propio delito fiscal previo que, *ha de existir y ser perseguible*”.

Asimismo, hemos de elogiar el ejercicio de síntesis que efectúa DEL MORAL GARCÍA¹⁵⁰⁹, quien no puede decir más en menos espacio: niega la compatibilidad con el *non bis in idem* de la doble sanción por ambos delitos, “en tanto el desvalor de la segunda acción (manejo del dinero que hipotéticamente debiera haberse destinado al pago de los tributos eludidos) ya está abarcado con el castigo a través del art. 305 CP”, por lo que resuelve que “no añade nada más grave el uso de esos fondos”. Solución compartida por CUGAT MAURI y BAÑERES SANTOS¹⁵¹⁰, que escriben que en la modalidad de

¹⁵⁰⁸ QUINTERO OLIVARES, G., “El blanqueo del tributo impagado”, *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)*, núm. 13, 2018, pp. 33 y 34. (Cursivas en el original).

¹⁵⁰⁹ DEL MORAL GARCÍA, A., “*Non bis in idem*”, *cit.*, p. 613.

¹⁵¹⁰ CUGAT MAURI, M./BAÑERES SANTOS, F., *op. cit.*, p. 835.

elusión de tributos, la apreciación conjunta del delito de blanqueo, con el consiguiente comiso, conduciría a “una consecuencia absolutamente desproporcionada y lesiva para con el principio *ne bis in idem*”. De análogo parecer es VIDALES RODRÍGUEZ¹⁵¹¹, quien sitúa la solución a la polémica en la figura del comiso. Explica que en el blanqueo resulta “extremadamente difícil determinar dónde acaba la fase de agotamiento del delito y en qué momento comienza la actividad postdelictiva penalmente relevante y, en consecuencia, merecedora de un reproche penal independiente”. A ello añade que si la existencia de bienes jurídicos diversos no impide la apreciación de un concurso de normas cuando se dan delitos contra la Hacienda Pública, “menores debieran ser las objeciones cuando, como es el caso, junto a intereses socioeconómicos se tutela el buen funcionamiento de la Administración de Justicia”. Apunta que en este caso el decomiso resulta “la alternativa que probablemente, menos erosione principios y garantías esenciales”, por lo que “habría de llegarse a idéntica conclusión cuando los bienes cuya legitimación se pretende constituyen la cuota fiscal defraudada”. Entiende que no se fuerzan categorías jurídicas ni se vulneran principios penales esenciales y que se llega a una “solución aceptable”. Matiza que es menos problemático su entendimiento como efecto del delito que como producto suyo.

Reconoce VIDALES RODRÍGUEZ que la nueva regulación del comiso puede merecer un “severo juicio crítico”, pero le atribuye como virtud “su capacidad para contener una aplicación desmedida del delito de blanqueo de capitales”. Duda de la compatibilidad entre delito fiscal, blanqueo y decomiso, aunque se alegue “identidad de fundamento” y también controvierte que semejante acumulación de sanciones y de consecuencias jurídicas supere las exigencias del principio proporcionalidad. Añade dicha autora que el castigo del delito fuente, junto con el comiso correspondiente –o, en su caso, la responsabilidad civil– es la opción que conduce a “resultados más aceptables”. Aunque reconoce que es una alternativa que tacha de “discutible”, ya que relega al blanqueo a un papel residual, cuando no se pueda sancionar el delito base, y contraviene las razones político-criminales que se tomaron en cuenta al tipificar tal figura. Además, asume que el empleo del decomiso como “límite a la apreciación” del lavado “puede constituir un efecto perverso”, alejado de la voluntad del legislador. Por ello aboga por una reforma legislativa que evite solapamientos y situaciones concursales que llegan a ser “abiertamente contradictorias”. Por su parte, LUZÓN CAMPOS¹⁵¹² también participa de la idea de la suficiencia del delito fiscal para colmar el desvalor del hecho, por lo que la doble sanción incurre “en un claro *bis in idem*”. A su entender, “no parecen existir lagunas punitivas en estos casos que justifiquen la necesidad de recurrir al delito de blanqueo para castigar acciones que ya encajan en el tipo del art. 305 CP”. A su vez, se adhiere a esta línea otro especialista de la talla de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁵¹³, para quien el castigo del delito fiscal “abarca todo el desvalor que supone el hecho de que el defraudador utilice o siga poseyendo el dinero correspondiente a la cuota defraudada”, por lo que tales conductas son “co-penados actos posteriores impunes, cuyo doble castigo vulneraría el principio *non bis in idem*”, e incorpora como razón en contra que el delito de lavado “no se acompasa bien” con la causa de levantamiento de pena por

¹⁵¹¹ VIDALES RODRÍGUEZ, C., “Relaciones entrej” , *cit.*, pp. 18-20.

¹⁵¹² LUZÓN CAMPOS, E., *op. cit.*, p. 2.

¹⁵¹³ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, *cit.*, pp. 608 y 609. En sentido prácticamente análogo se han posicionado GALÁN MUÑOZ y NÚÑEZ CASTAÑO, quienes aprecian que la división doctrinal se traslada al plano jurisprudencial ya que, si bien la STS 974/2012 reconocía la aptitud del delito fiscal para erigirse en delito previo del blanqueo, la STS 265/2015 descarta el blanqueo de la cuota tributaria que se destina a gastos ordinarios, con lo que, en su decir, “si bien no viene a eliminar la concepción jurisprudencial de que el delito fiscal puede tener relevancia a efectos del blanqueo, al menos la limita de manera notoria”, (GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *op. cit.*, pp. 241 y 242).

regularización que se contiene en el artículo 305 CP, ya que se daría el “absurdo de que debería entenderse consumado un delito de blanqueo con respecto a unos bienes que posteriormente vuelven a convertirse en bienes de origen lícito”.

Una puntualización digna de reseña en este ámbito es la que formula CHOCLÁN MONTALVO¹⁵¹⁴, que se muestra, como hemos dicho, contrario a que la cuota tributaria sea objeto material de un delito de legitimación de fondos. No obstante, asume que la jurisprudencia más reciente afirma la compatibilidad conceptual entre el delito fiscal y el lavado, pero apostilla que “queda por resolver en qué condiciones es posible sancionar el delito de blanqueo de capitales además del delito fiscal”. De ahí que sostenga que sea una labor judicial determinar, caso por caso, si el desvalor del hecho se halla plenamente abarcado por la norma del delito fiscal, o bien, si cabe penar adicionalmente por un delito de reciclaje, y concluye que ello depende de “si en el caso particular se ha realizado solo el injusto del delito fiscal o si puede apreciarse un hecho injusto nuevo, separado del anterior, que no puede ser entendido como un acto copenado por el delito fiscal”, por lo que proclama que nos encontramos ante un problema “de determinación de la pena y no de tipicidad”. También podemos mencionar las modulaciones que introduce CAMPANER MUÑOZ¹⁵¹⁵, quien desde fechas tempranas discutió la constitucionalidad de la tipificación del autoblanqueo de bienes. Anuncia que “en función del significado de cada verbo nuclear de los que integran el tipo penal, se podrá determinar la existencia de un concurso de normas o de delitos” y, a continuación, desgrana las conductas de lavado. En cuanto a las consistentes en adquirir, poseer y utilizar los bienes que traen causa del delito previo serían actos incardinables en su fase de agotamiento, por lo que reputa que estarían copenados con él. De este modo, estarían incluidos en la progresión delictiva inicial y operaría el principio de consunción. También incluye en dicha categoría la transmisión de los bienes, reputándola como “inherente y consustancial a la comisión del delito precedente”, y zanja que es “evidente” que “a quien, fruto de su actividad delictiva, obtiene bienes no le es exigible para no incurrir en la comisión de un nuevo delito conservarlos y no disponer de los mismos”.

Sin embargo, CAMPANER MUÑOZ sostiene que sí cabría un concurso real de delitos entre el delito fuente –sin concretar que sea el delito fiscal– y el blanqueo en el caso de la cláusula abierta de realizar cualquier otro acto para ocultar o encubrir el origen de los bienes, o para ayudar al autor del delito a eludir las consecuencias legales de sus actos, puesto que en estas circunstancias se daría “un plus de energía criminal”, porque “no se constriñen a la ejecución misma del delito precedente ni constituyen actos típicos de quien obtiene un beneficio, sea delictivo o no”. Si bien, centrado en la figura del autoblanqueo de los bienes, se muestra contundente al defender que semejantes conductas, en todos los supuestos, “constituirían actos posteriores impunes”, lo que ubica en sede de autoencubrimiento impune.

Por último debemos apostillar que es particularmente relevante la opinión de un autor del peso específico de AMBOS¹⁵¹⁶, quien también tercia en la polémica española y critica la solución consagrada en el *caso Ballena Blanca*. Su tesis pivota sobre la “concepción procesal del hecho”. Al analizar la exclusión de responsabilidad del partícipe en el delito de lavado en el ordenamiento germano, anota que ello “requiere que la participación en el hecho previo haya sido fijada con certeza”, porque no se trata de llevar a la impunidad, sino de evitar la doble sanción. Matiza que ello solo puede proteger al

¹⁵¹⁴ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, cit., pp. 300 y 304.

¹⁵¹⁵ CAMPANER MUÑOZ, J., *op. cit.*, p. 3.

¹⁵¹⁶ AMBOS, K., “La defraudación tributariaj” , *cit.*, pp. 306-311.

condenado de “nuevas persecuciones en aquellos casos en los que el hecho previo y el lavado de dinero constituyen el mismo hecho (*idem*), aunque en un sentido procesal – correspondiente a la comprensión procesal del hecho, dominante en Alemania–”, lo que solo se dará cuando ambos delitos son acusados “como un hecho”, aunque asume que resulta más realista “partir de diferentes hechos procesales por la simple razón de que normalmente existirá un considerable tiempo entre el hecho previo y el lavado de dinero”. Relaciona esta consideración con la explicación que contiene la STS 974/2012 y se muestra contrario a su comprensión como dos delitos autónomos. Detalla que, para el TS “es la relevancia penal de la conducta del partícipe tanto en el delito previo como en el blanqueo de capitales lo que elimina la posibilidad de que el blanqueo sea absorbido por el delito previo” y lo que habilita el concurso real, por lo que el Alto Tribunal se sustenta en el “concepto material del hecho”. A su vez, plasma que la negación de la violación del *bis in idem* que defiende el TS se basa en una distinción “confusa” de los objetos de referencia de ambos delitos: en el fraude fiscal, la base imponible, y en el blanqueo, “la cuota tributaria concretamente defraudada”. Concluye que, en todo caso, esta construcción se edifica sobre la concepción material del “*idem*”, lo que sería distinto si “como en el derecho alemán y europeo, se entiende el “*idem*” como hecho procesal”.

Frente a esta línea de pensamiento se erige la contraria, que ha tenido su acogida en la jurisprudencia: la que propugna que es factible la existencia de un concurso real de infracciones entre delito fiscal y blanqueo de dinero. Entre los primeros autores que se adhirieron a esta comprensión podemos mencionar a CAMPOS NAVAS¹⁵¹⁷, quien descarta la tesis del concurso de normas, ya que éste se da “cuando el mismo hecho es susceptible de ser calificado con arreglo a dos o más normas, no cuando se da una pluralidad de hechos”, y abunda en su rechazo de la figura cuando indica que resulta “perfectamente diferenciable” la acción del delito antecedente de la conducta blanqueadora, concluyendo que hay distintos actos, que lesionan bienes jurídicos distintos, por lo que “mal se puede hablar de concurso de normas, sino más propiamente de un concurso real de delitos”. A su vez, refuta la idea del agotamiento del delito base, ya que mediante aquél se consiguen “todos los efectos dañosos que como consecuencia del delito deseaba obtener el culpable”; sin embargo, confronta que “el agotamiento del delito y la irreversibilidad de los efectos dañosos para el bien jurídico no requieren necesariamente un aprovechamiento económico ulterior”, por lo que, dado que no se está ante un hecho sino ante “una pluralidad de hechos”, no se vulnera el *non bis in idem*.

En tercer lugar, CAMPOS discute la aplicabilidad del autoencubrimiento impune, afirmando que se trata de “una suerte de dogma”, al que adjetiva como “doctrina claramente impunista”. Aunque admite que algunas sentencias del Alto Tribunal acogen dicha figura, relativiza su alcance cuando manifiesta que “la exigibilidad de la conducta no es sino un criterio supralegal que inspira al legislador en el momento de confeccionar el catálogo de las eximentes o de definir diferentes figuras delictivas, excluyendo su aplicación en determinados casos”, pero resalta que “no puede admitirse su invocación en abstracto para excluir la aplicación de delitos en supuestos no contemplados por la norma penal”. Destierra que se alegue en este campo, sosteniendo que no cabe cuando los delitos son perfectamente autónomos e independientes, cuando entre ellos no se da un supuesto de progresión y cuando en el delito previo no se comprende el total desvalor del injusto.

¹⁵¹⁷ CAMPOS NAVAS, D., *op. cit.*, pp. 8-12.

En este sector sobresale el relevante trabajo de BLANCO CORDERO¹⁵¹⁸, donde pone el énfasis en que “admitir que la cuota tributaria constituye objeto material del delito de blanqueo de capitales va a tener unas repercusiones prácticas enormes”, aunque también aprecia que ello dará lugar a ciertas “disfunciones”. Refleja que la persecución conjunta de ambos delitos puede conllevar la imposición de “penas severas, porque si se aprecia la existencia de un concurso real entre ambos delitos, habrá que proceder a la suma aritmética de las penas a imponer por cada uno de ellos”. Como sabemos, defiende que dicha cuota es un bien que procede de una actividad delictiva y que es idónea para realizar los comportamientos típicos del artículo 301 CP –no así “el conjunto de bienes no sometidos a tributación y que suponen la base imponible”, que no se encuentra contaminado–. Sin embargo, realiza una lectura restrictiva y propugna la desaparición de la conducta típica de poseer, resaltando que si no se efectúa dicha supresión “debe quedar impune cuando quien la realiza es el propio el defraudador fiscal, para evitar así un posible *bis in idem*”. A pesar de esta limitación al ámbito operativo del concurso real, aprecia que debe diferenciarse esta situación de aquella otra en la que “el defraudador realice actos dirigidos a ocultar o encubrir tales bienes, dotándoles de la apariencia de legalidad”, puesto que en semejante supuesto “serán claramente diferenciables tales actos estrictamente de blanqueo, de los del delito fiscal previo, y por lo tanto serán susceptibles de sanción penal por el delito de blanqueo”. Resultado compartido por GÓMEZ LANZ¹⁵¹⁹, quien observa que la factibilidad del concurso real se ve sostenida por dos argumentos: la ampliación de las conductas típicas de blanqueo en el año 2010 y la alusión a la cuota tributaria como objeto blanqueable en artículo 1.2 de la Ley 10/2010, y que, a su parecer, “han visto reforzado su crédito” tras la STS 974/2012. En análogo sentido, y excesivamente escueto, ZARAGOZA AGUADO¹⁵²⁰ refiere que a la pregunta de si el delito fiscal puede ser antecedente del blanqueo, “la respuesta tiene que ser afirmativa”, puesto que la citada Ley 10/2010 “incluye entre los bienes procedentes de una actividad delictiva la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”.

DE MOSTEYRÍN SAMPALO¹⁵²¹ también rebate la posibilidad de apreciar el concurso de normas. Describe que los autores que defienden su aplicación no aportan argumentos distintos a los consagrados en el *caso Urralburu*, si bien en sentido inverso. Explica que no cabe el concurso de leyes porque se trata de “acciones clarísimamente distinguibles, una defraudar a Hacienda, otra operar con lo defraudado, que tienden a distintos fines y pueden estar muy distanciadas en el tiempo”. Únicamente admite la consunción *ex* artículo 8.3 CP en la modalidad de blanqueo por posesión, dado que dicha tenencia comienza en el momento en que no se abona la cuota a Hacienda, si bien matiza que es un lugar común en la doctrina la impunidad del autoblanqueo por posesión de los bienes. Reprocha a BACIGALUPO ZAPATER que no justifica los motivos por los que entiende que “dos conductas tan dispares admiten valoración unitaria”. Además, en las conclusiones de su tesis doctoral, resume que “los fraudes que consisten en ahorro también deben considerarse posible fuente de blanqueo de capitales”, y detalla que no existe razón para su exclusión, dado que el artículo 301 CP no excluye “el delito de fraude fiscal, por lo que de la rigurosa aplicación del precepto resulta esta consecuencia”; asimismo, presta atención a la finalidad del lavado de activos y consigna que el sentido de su punición es “castigar al delincuente por las operaciones que realice con la ventaja patrimonial obtenida”.

¹⁵¹⁸ BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscalj”, *cit.*, pp. 6, 44 y 45.

¹⁵¹⁹ GÓMEZ LANZ, F.J., *op. cit.*, pp. 76-79.

¹⁵²⁰ ZARAGOZA AGUADO, J.A., “La nueva regulaciónj”, *cit.*, p. 384.

¹⁵²¹ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R., *El blanqueo...*, *cit.*, pp. 260 y 297.

Patrocina una lectura muy restrictiva del posible concurso real SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO¹⁵²², a cuyo tenor solo habrá lugar a la tipicidad del autoblanqueo “cuando, al obrar, se sobrepase la mera tenencia o disfrute mínimo, y se participe en el sistema económico mediante inversión, empleando el fruto del delito en actividades financieras o empresariales en sentido amplio que excedan de la mera tenencia o adquisición de otros bienes (vehículos, joyas, incluso inmuebles) para el propio disfrute”. Sin embargo, admite que se trata de una línea divisoria que puede ser “difusa” y que precisa una mayor concreción, si bien, estima que es el único modo de salvar el *bis in idem*. Además, agrega otra limitación en cuanto al ámbito del autoblanqueo, puesto que restringe su alcance “únicamente con respecto a bienes de actividad delictiva de organizaciones criminales, incluida la delincuencia socioeconómica, en la que el sujeto participe, supuestos que por tanto conjugan el blanqueo de bienes propios y ajenos”. En todo caso, afirmado que el delito fiscal puede ser delito base, “habrá que dilucidar hasta qué punto lo es, mediante qué conductas”, para lo que echa mano del sistema de *numerus apertus* de la actividad delictiva previa, pero propugna su modulación mediante un análisis del principio *non bis in idem* en cada caso concreto, en cuya virtud se analice si el completo desvalor es abarcado por el delito previo o si, por el contrario, el acto posterior añade elementos adicionales.

La solución que avala la viabilidad del concurso real también es aplaudida por una serie de autores no penalistas. Dentro de este grupo heterogéneo podemos mencionar a MALLADA FERNÁNDEZ¹⁵²³, quien de modo parco se limita a indicar de modo acrítico –sin desmontar las ideas contrarias ni ofrecer mejores razones– que como la cuota defraudada procede de una actividad delictiva, el fraude tributario puede ser delito previo del blanqueo, lo que respalda con una alusión genérica a los ordenamientos francés y alemán. Para NIETO MONTERO¹⁵²⁴ los argumentos en contra son insuficientes para “impedir que se venga asumiendo con bastante claridad la posible conceptualización del delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales”, lo que se ha confirmado por el TS en el *caso Ballena Blanca*, que participa de razones de Derecho “internacional o supranacional” –la Tercera Directiva– y que se sustenta en el Derecho comparado para afirmar la existencia de un concurso de infracciones. Por su parte, DELGADO SANCHO¹⁵²⁵ afirma la admisibilidad del concurso de infracciones entre defraudación tributaria y reciclaje, “siempre y cuando en sede de instrucción se acredite el origen de los fondos necesarios para la adquisición de los activos lavados”. Mientras que DOMÍNGUEZ PUNTAS¹⁵²⁶ zanja que la Ley 10/2010 y la reforma del CP del año 2010 han aclarado “las dudas” que subsistían en un sector doctrinal y en parte de la jurisprudencia en cuanto al contenido de lo que se puede blanquear y a su autor, por lo que sentencia que “queda claro que el autoblanqueo está descrito dentro del tipo subjetivo, y que el delito fiscal puede ser subyacente al de blanqueo”. En otro trabajo¹⁵²⁷ resume su postura del siguiente modo: “la cuota defraudada es provecho económico y bien procedente de un delito, por lo que en principio no existen restricciones a que pueda ser

¹⁵²² SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., “Delito fiscalj”, *op. cit.*, pp. 94-96.

¹⁵²³ MALLADA FERNÁNDEZ, C., “El delito fiscalj”, *op. cit.*, p. 5.

¹⁵²⁴ NIETO MONTERO, J.J., “Relaciones del blanqueo de dinero con el delito fiscal y la tributación de actividades ilícitas”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VII Congreso...*, *cit.*, pp. 394 y 395.

¹⁵²⁵ DELGADO SANCHO, C.D., *op. cit.*, p. 11.

¹⁵²⁶ DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., “El delito fiscal y el delito de blanqueo en Francia”, *Crónica Tributaria*, núm. 141, 2011, p. 75.

¹⁵²⁷ DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., “La naturaleza del delito fiscal. El delito fiscal como delito subyacente del delito blanqueo de capitales. El autoblanqueo (I y II)”, *Actum fiscal*, núm. 41-42, 2010, p. 95.

objeto de todas las maquinaciones que se puedan imaginar para situar esa cantidad fuera del alcance de la potestad pública de liquidación o recaudación tributaria”.

Más beligerante se muestra GARCÍA BAÑUELOS¹⁵²⁸, quien descarta que el delito fiscal y el blanqueo se encuentren “esencialmente unidos”, como proclama un sector doctrinal. Para negar dicho ligamen señala que “no siempre el delito fiscal genera bienes en el patrimonio del obligado tributario que puedan ser blanqueados”, y pone como ejemplo el caso del IVA en las ventas ocultas, en que no se repercute cuota alguna y en el que, por tanto, aunque pudiese cometerse delito contra la Hacienda Pública, en ningún caso cabría un delito de lavado. También menciona que como el dolo requerido en ambos delitos es distinto, puede ser que se cometa un delito fiscal pero que no se llegue a consumir el blanqueo. Por lo que hace a la posibilidad de calificar como actos copenados posteriores los actos que tienen encaje en el tipo de reciclaje, acude a la jurisprudencia del TC sobre vulneración del principio *non bis in idem* –STC 188/2005– y sostiene que es preciso que se dé una triple identidad: de sujeto, de hecho y de fundamento, lo que desecha en este caso, puesto que ambos delitos tutelan distintos bienes jurídicos, reputándolos “absolutamente diferentes”, por lo que no cabe hablar de actos de agotamiento del delito fiscal, ni su sola punición abarca el total desvalor. De modo adicional, refuerza su último argumento plasmando que el blanqueo tiene asignada una pena superior a la de la defraudación tributaria, por lo que “difícilmente podría sostenerse que el desvalor de los actos constitutivos de blanqueo queda recogido con la pena por delito fiscal”.

Recientemente se ha hecho eco de esta línea de pensamiento DE LA CUERDA MARTÍN¹⁵²⁹, autora que apunta que cabe llegar a diferentes soluciones, en sede concursal, según exista o no finalidad de ocultación o encubrimiento. Parte de que el delito de lavado requiere que dicha finalidad se dé en todas las conductas típicas. Prosigue indicando que en aquellos supuestos de autoblanqueo en los que no concurra la meritada finalidad se dará un concurso de normas, en virtud de la teoría de los actos copenados, por lo que los comportamientos de uso y disfrute de la cuota se integran dentro del desvalor de la conducta del artículo 305 CP. Por el contrario, en los casos de autolavado en los que sí se dé la finalidad de ocultación, habrá que optar por la existencia de un concurso real, puesto que se vulneran bienes jurídicos distintos y no se quebranta el principio *non bis in idem*, ya que no se pena dos veces al sujeto por un mismo hecho. Por todo ello, califica como “acertada” la resolución del *caso Ballena Blanca*, tanto por reconocer que la cuota defraudada es objeto susceptible de blanqueo, como por la solución concursal que contiene.

2.3.3.- Algunas soluciones ofrecidas en el Derecho comparado

Con carácter previo a llevar a cabo nuestra toma de postura, ante la viva polémica que suscita la relación concursal entre ambos delitos, es preciso que efectuemos una visión, siquiera somera, de cómo se ha abordado la solución al problema que tratamos en otros ordenamientos jurídicos. Esta parada es más necesaria, si cabe, a la vista de que el célebre FD 37º de la propia STS 974/2012, en un alarde pedagógico inusitado en una sentencia –lo que se agradece–, sintetiza –efectuando un seguidismo prácticamente total de BLANCO CORDERO¹⁵³⁰, hasta en el orden de cita de los países– la respuesta punitiva

¹⁵²⁸ GARCÍA BAÑUELOS, J.A., *op. cit.*, pp. 8-11.

¹⁵²⁹ DE LA CUERDA MARTÍN, M., *op. cit.*, pp. 168 y 169.

¹⁵³⁰ BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal”, *cit.*, pp. 7-14.

que brindan Francia, Bélgica, Alemania, Italia y Portugal –país que no menciona BLANCO CORDERO, y al que el TS solo dedica dos líneas–. En nuestro estudio no seguiremos este orden y, en primer lugar, por lo que hace al continente europeo, debemos comenzar por desgranar qué ocurre en Alemania, toda vez que es el país que mayor repercusión e influencia tiene en materia penal.

Como indica AMBOS¹⁵³¹, la defraudación tributaria es hecho previo del lavado de dinero –“¡desde inicios de este milenio!”– cuando “es cometida profesionalmente o por medio de una banda (§ 261 párr. 1, frase 2, Nr. 4 b) así como frase 3 StGB)”. Objeta dicho autor el carácter impreciso de la “profesionalidad”, y defiende que se restrinja a “actuar como profesional”. Añade que el objeto del blanqueo se refiere a “los *gastos ahorrados* y a las *devoluciones y restituciones de tributos* injustificados obtenidos por medio de la defraudación tributaria”. Abunda sobre dichos gastos ahorrados que conducen a la “incertidumbre jurídica”, ya que “se renuncia con ello a la concreción o materialización del objeto de la acción”, porque los ahorros son un “*nullum*”, pero precisa que dicha alusión expresa obedeció a que el legislador fue consciente de que tales gastos ahorrados “no son un 'objeto normal' del lavado de dinero y como tal no están abarcados realmente por el tipo del lavado de dinero”. A su vez, se excluye el castigo de los partícipes en el hecho previo. A juicio de TIEDEMANN¹⁵³² la situación jurídica derivada de esta relación es “insegura” y resulta “discutido” qué ocurre cuando a través de la elusión tributaria se ahorran gastos, por cuanto ha de cuestionarse qué parte del patrimonio está infectada, y anota que un sector doctrinal propugna que solo cabe delito de legitimación de fondos “cuando por la envergadura del fraude fiscal resulta necesariamente que al menos una parte considerable de los fondos debe proceder de los impuestos ahorrados”. Para ESCOBAR BRAVO¹⁵³³ “el § 261 StGB incorpora dentro de su propio texto normativo el delito fiscal § 370 AO (Ordenanza Tributaria alemana) con el fin de poder ser considerado como delito precedente del delito de blanqueo”. Apostilla que el legislador alemán “incorpora los casos de blanqueo de fondos procedentes de delitos fiscales a través del método de ejemplos reglados (*Regelbeispielmethode*), sin que constituyan una lista cerrada”. Dicha autora critica los problemas prácticos a que aboca semejante regulación, a propósito de la infección total de todo el patrimonio del evasor fiscal, pero muestra su alivio al constatar que es “realmente tranquilizador que debido a los insuperables obstáculos en la aplicación de la ley, no sea aplicable el § 261 StGB después de una defraudación fiscal”. También es escéptica en los casos de delito fiscal cometido de modo profesional o por una banda constituida con la finalidad de perpetrarlos de modo continuado, ya que en los dos casos “queda en la nada”.

Por su parte, MARTÍNEZ EGAÑA¹⁵³⁴ anota que la mención específica a los “gastos ahorrados”, dentro del ordenamiento alemán, pretende englobar mejor “todos los tipos de aprovechamiento derivados del ilícito tributario”, aunque parece tratarse de una diferenciación con “intención meramente clarificadora”. A su vez, trae a colación un informe de la Comisión de Finanzas del Bundestag en el que se dice que el montante patrimonial ahorrado por el defraudador “constituye una parte integrante e inseparable de la totalidad de su patrimonio”, aserto que da pie al debate doctrinal acerca de “la contaminación de los bienes de autor del delito previo”. Mientras que BLANCO

¹⁵³¹ AMBOS, K., “La defraudación tributaria”, *cit.*, pp. 293-298 y 306. (Cursivas en el original).

¹⁵³² TIEDEMANN, K., *Manual de Derecho...*, *cit.*, pp. 345 y 346.

¹⁵³³ ESCOBAR BRAVO, M.E., “El blanqueo de dinero en Alemania: legislación y jurisprudencia”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VI Congreso...*, *cit.*, pp. 321-325.

¹⁵³⁴ MARTÍNEZ EGAÑA, D., “El delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales en Alemania”, *Crónica Tributaria*, núm. 141, 2011, pp. 162 y 163.

CORDERO¹⁵³⁵ califica esta tipificación como “*sui generis*” y resalta que se cuestiona la normativa vigente porque “no es posible realizar la acción típica del blanqueo de capitales sobre el ahorro de gastos –un gasto no realizado no se puede ocultar–”, así como por el carácter “limitado” del elenco de delitos fiscales, que deja fuera fraudes de “cierta entidad”, lo que lleva a “una contradicción valorativa”.

Por lo que respecta a Francia, DOMÍNGUEZ PUNTAS¹⁵³⁶, tras extractar varias resoluciones galas, destaca que “tanto la normativa nacional como la internacional, así como la jurisprudencia consideran a la defraudación tributaria como causante de un enriquecimiento injusto que puede ser objeto de blanqueo a través de distintas modalidades”. Más exhaustivo es BLANCO CORDERO¹⁵³⁷ cuando advierte que, dado que el CP francés en su artículo 324-1 admite como delito previo “cualquier crimen o delito”, el delito fiscal se encuentra incluido, lo que ha sido confirmado por la Sentencia de la Sala Penal del Tribunal Supremo francés de 20 de febrero de 2008. En esta relevante resolución se afirman tanto la posibilidad de punir el “*autoblanchiment*” como que el delito fiscal pueda ser previo al blanqueo. En este caso, el Alto Tribunal galo se enfrentó a un “complejo tema de carácter *procesal*” relativo a que se dé una previa denuncia de las autoridades administrativas para proceder por un delito fiscal, por lo que el blanqueo precisaría que, con carácter previo, “se acredite el delito fiscal, cuya persecución requiere dicha denuncia”. No obstante, la Sala francesa salva este obstáculo afirmando que el blanqueo es un delito “general, distinto y autónomo”, por lo que no está sometido a ninguna condición de perseguibilidad, siendo “suficiente con que se establezcan los elementos constitutivos del delito previo”, por lo que no es necesaria la denuncia previa de la Administración tributaria, con el informe favorable de la Comisión de infracciones fiscales, ya que éste “no es un elemento del delito fiscal”.

En sentido análogo al francés, en el ordenamiento italiano no existe una previsión expresa al respecto, lo que lleva a BLANCO CORDERO¹⁵³⁸ a anunciar que la doctrina se encuentra dividida, si bien, a continuación matiza que la Sala de lo Penal del Tribunal de Casación italiano, en su Sentencia núm. 45643/2009, de 26 de noviembre, ha abordado la cuestión y ha indicado que, ante la ausencia de listado cerrado de delitos base, todos los delitos dolosos pueden ser infracción previa del blanqueo, subsumibles en los artículos 648 bis y ter del CP italiano. Así las cosas, aunque asuma que se plasme “de forma marginal en el caso”, el tribunal italiano ha afirmado que “cualquier delito fiscal puede ser infracción previa del blanqueo”. Se detiene de modo especial dicho autor¹⁵³⁹ en la regulación de la materia en Bélgica, narrando que durante muchos años fue “similar” a la española, puesto que había discrepancias entre la definición de los delitos antecedentes del blanqueo en el texto punitivo y en la normativa de prevención. En su resolución de 22 de octubre de 2003, el Tribunal Supremo belga confirmó que “el impago de impuestos genera una ventaja patrimonial de carácter delictivo idónea para constituir objeto material del delito de blanqueo de capitales castigado en el artículo 505 CP”, si bien, el artículo 3, § 2 de la Ley de 11 de enero de 1993, de prevención del lavado de activos, prescribía que solo cabría su aplicación, en materia de defraudación tributaria, cuando se diese un “fraude fiscal grave y organizado que utilice mecanismos complejos o con una dimensión internacional”. Ante esta discordancia, el legislador belga efectuó una modificación en el artículo 505 CP a través de la Ley de 10 de mayo de 2007, por la que se “admite que el

¹⁵³⁵ BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal”, *cit.*, pp. 10-13.

¹⁵³⁶ DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., “El delito fiscal”, *cit.*, p. 83.

¹⁵³⁷ BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal”, *cit.*, pp. 7-9.

¹⁵³⁸ BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal...”, *cit.*, pp. 13 y 14.

¹⁵³⁹ BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal...”, *cit.*, pp. 9 y 10.

delito fiscal es delito previo del blanqueo de capitales”, aunque introduce una innovación importante, ya que impide la persecución penal del lavado “cuando se trate del blanqueo de bienes obtenidos del fraude fiscal ordinario (*fraude fiscale ordinaire*)”, mediante una prohibición legal –inmunidad–, pero sí se permite su persecución penal en los casos de “fraude fiscal grave y organizado”; a su vez, dicho privilegio no puede ser alegado por el interviniente en el delito fiscal previo.

Además de estos países, ya adelantamos que el TS realizó una breve referencia al caso portugués, que difiere de los anteriores en el sistema de incriminación del blanqueo, ya que, según nuestro Alto Tribunal, “*el delito de blanqueamiento se encuentra en el art. 368.1 CP, introducido por Ley 11/2004 de 27.3, y entre los delitos previos a los que alude (siguiendo el sistema de listado) está el fraude fiscal*”. Debemos matizar que nuestros vecinos lusos no siguen un único modelo de enumeración cerrada o de listado taxativo sino que, como describe DE FARIA COSTA¹⁵⁴⁰, en el artículo 368.º-A, n.º 1 están previstos dos grupos de delitos antecedentes: en el primero, el legislador se refiere nominalmente a las conductas, las cuales encuentran en el campo de la criminalidad organizada un ámbito “especialmente favorable”. En esta lista se incluye el fraude fiscal. Por su parte, existe un segundo grupo, que nuestro autor cataloga como “cláusula residual”, en el que el legislador emplea un criterio cuantitativo, en atención al marco penológico de la concreta figura delictiva, e incluye como posibles delitos base “los hechos ilícitos-típicos punibles con pena de prisión de duración mínima superior a seis meses o de duración máxima superior a cinco años”. No podemos abandonar el esbozo de nuestros vecinos europeos, siquiera por motivos de proximidad y para culminar la regulación de la Península Ibérica, sin tratar de forma esquemática el modelo que sigue Andorra. En el Principado¹⁵⁴¹ rige un modelo prácticamente equivalente al luso, puesto que del artículo 409 de su CP apuesta por un sistema “mixto”, de “naturaleza híbrida”, ya que, en primer lugar, acude a la fijación del delito base tomando como referencia el límite mínimo de pena de prisión, que ha de ser, como mínimo, de 6 meses, y, en segundo término, consagra un sistema de *numerus clausus* centrado en la naturaleza del delito fuente. En este catálogo se incluye al “delito fiscal agravado”, lo que difiere del modelo portugués, que no precisa que se trate de un tipo cualificado de fraude tributario. No obstante, coincide con el CP suizo, cuyo artículo 305 bis, modificado por la Ley federal de 12 de diciembre de 2014, reprime el blanqueo de dinero cuando los activos provienen de un “delito fiscal agravado”.

En este repaso por las soluciones que nos brinda el Derecho comparado no nos podemos limitar a una visión eurocéntrica, ya que al otro lado del Atlántico se han realizado interesantes propuestas, dignas de reseña, que debemos valorar, so riesgo de que nuestro trabajo carezca de la nota de completitud que pretendemos atribuirle. En este orden de ideas podemos comenzar por Argentina donde, como señalan BERRUEZO y COPPOLA¹⁵⁴², no se determinan “explícitamente los delitos precedentes”. Apuntan que la reforma de la ley 25.246 “parecería ir en el sentido de catalogarlo, sin más, como un delito precedente”. Después de exponer las críticas doctrinales, centradas en la “fuerza persuasiva” que despliega la nueva norma penal tributaria, y de subrayar que “la incorporación de los bienes al patrimonio del autor es previa a la evasión” de pago al Fisco, tras resaltar los argumentos favorables a la existencia del concurso, opinan que el

¹⁵⁴⁰ DE FARIA COSTA, J., “A protecção penal...”, *op. cit.*, pp. 222 y 223. (En portugués en el original).

¹⁵⁴¹ GONZÁLEZ URIEL, D., “El blanqueo de dinero en el código penal andorrano: análisis comparativo con la normativa española”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 136, 2019, pp. 2 –nota 1–, 3, 5 y 8.

¹⁵⁴² BERRUEZO, R./COPPOLA, N., *op. cit.*, pp. 105-111.

fraude fiscal no constituye delito base ya que, con independencia de su “aparente inclusión por la ley vigente”, la actividad de la que provienen los bienes “es lícita y pertenece al giro normal de las actividades económicas y comerciales”; no obstante, excluyen de tal supuesto los casos de apropiación indebida de tributos y de recursos de la seguridad social.

Por su parte, CAPOZZOLO¹⁵⁴³ introduce algunas matizaciones a lo que acabamos de señalar, puesto que defiende que “el delito fiscal (art. 1 y/o 2 inc. d, Ley N° 24.769) puede ser delito subyacente del de lavado de activos (art. 303 inc. 1 CP), luego de la última modificación de la Ley N° 25.246”, como se desprende del hecho de que se configure a la Unidad de Información Financiera como “la encargada de prevenir el delito de lavado de activos preferentemente proveniente de la comisión de delitos previstos en la ley penal tributaria”; no obstante, puntualiza que no cabe la punición del autor del delito previo –el autoblanqueo–, ya que, en tal caso, estamos ante un concurso de normas, por lo que se trataría de hechos posteriores copenados. Incorpora un detalle relevante cuando consigna que si el delito precedente no es castigado –por falta de prueba, prescripción, justificación, etc.–, “entonces el acto posterior puede ser penado”. Con todo, sí permite que el fraude tributario sea delito fuente, cuando el lavado ulterior lo comete otro sujeto, ya que “no hay inconvenientes en sancionar a dos personas distintas cuando una es quien evade el pago de un tributo y otra es quien realiza alguna de las acciones típicas de BdC (blanqueo de capitales) sobre esa cuota evadida”.

Debemos actualizar la normativa de referencia argentina¹⁵⁴⁴ –posterior a los aportes doctrinales citados–, toda vez que la posterior Ley 26.683 efectúa una modificación en sede de lavado de activos y permite la sanción del autolavado, ya que se ha derogado el artículo 278.1 a) que limitaba el objeto de la legitimación de bienes a “dinero u otra clase de bienes provenientes de un delito en el que no hubiera participado”. En este sentido se ha manifestado VERDE¹⁵⁴⁵, quien parte de que la legislación argentina no establece un catálogo cerrado de delitos fuente del lavado, por lo que los activos pueden “provenir de cualquier delito que genere la posesión ilegítima de bienes o dinero”, y entre tales delitos base, que pueden atacar variados bienes jurídicos, menciona la evasión tributaria, aunque reconoce que es un tema discutido en la doctrina. Con todo, concluye que el autolavado no es un hecho posterior copenado con el delito precedente, por lo que no se produciría vulneración del *non bis in idem*. Sobre el autoblanqueo del delito fiscal, la Sala III de la Cámara de Casación Penal asume la punición de ambas figuras, como es de ver en la Sentencia de 6 de septiembre de 2019, en la Causa N° FLP 32037862/2013/TO1/CFC10, cuando consigna: “Por lo demás, ante la comprobación del origen lícito de los fondos y su vinculación con actividad gravada de quien los utilizó pero no los declaró ante la AFIP, debería derrumbarse la hipótesis de lavado de activos. Ello es así, puesto que a la fecha en que acontecieron los hechos, no se encontraba contemplado en la ley argentina el delito de “autolavado” (la actual redacción del art. 303 del C.P. fue establecida por la ley N° 26.683, B.O. 21/06/2011) y

¹⁵⁴³ CAPOZZOLO, F., “El delito fiscal como subyacente/antecedente del delito de blanqueo de capitales”, *Revista Argentina de Derecho Penal y Procesal Penal*, núm. 11, 2013, versión en línea, disponible en https://ar.ijeditores.com/pop.php?option=articulo&Hash=9e2309b12d765bd51b48cf061e3cb6cc#indice_6, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

¹⁵⁴⁴ En la actualización doctrinal y jurisprudencial del tema en Argentina, agradezco desde aquí la inestimable y desinteresada ayuda que me ha brindado el Profesor Dr. Alejandro Rodolfo Cilleruelo, docente en la Universidad del Salvador, quien me ha facilitado la documentación necesaria para sintetizar la materia.

¹⁵⁴⁵ VERDE, A., “¿Es el autolavado de dinero un delito posterior co-penado?”, *En Letra: Derecho Penal*, año I, núm. 2, 2016, pp. 69, 70 y 79.

por lo tanto, resultaba imposible que Fariña fuese imputado por el lavado de activos provenientes de su propio delito, en este caso, el de evasión tributaria”.

En Perú, como señala CARO CORIA¹⁵⁴⁶, el objeto material del lavado “se concreta en los bienes originados en un delito anterior”, como se puede observar en los artículos 1, 2, 3 y 10 pf. 2° del Decreto Legislativo 1106, por lo que se opera una “remisión general a todos los actos delictivos capaces de generar ganancias, entre ellos, los delitos tributarios”. A su vez, es punible el autoblanqueo, que no supone vulneración alguna del principio *nemo tenetur*, ya que la norma “no impone un deber de autoinculpación ni un deber de entrega de los bienes objeto del delito anterior”. Sin embargo, dado que el sistema peruano también castiga como blanqueo la posesión, el castigo del autolavado “debe exigir la realización de actos posteriores al delito precedente o, excepcionalmente, una tenencia pero con una tendencia subjetiva especial”, con la finalidad de evitar el *bis in idem* y de que existan “actos diferenciados”. ALPACA PÉREZ¹⁵⁴⁷ escribe que la admisión expresa del delito fiscal como tipo subyacente se ha ampliado con el Decreto Legislativo núm. 1106, ya que la derogada Ley 27765, en su artículo 6, dentro del listado de posibles delitos base, mencionaba la “defraudación tributaria”, mientras que la norma vigente “alude con amplitud a «los delitos tributarios»”, si bien propone su limitación interpretativa a los que “impliquen la generación ilícita de una determinada cantidad de dinero”.

Dicho autor rebate la causalidad del origen delictivo de la cuota tributaria en el delito de defraudación tributaria, por lo que restringe el alcance del meritado artículo 10 a las “figuras que supongan fácticamente un enriquecimiento indebido por parte del sujeto”, lo que cifra en “el delito de omisión de entrega de tributos percibidos o retenidos (artículo 2, b) de la Ley Penal Tributaria) y en el delito de obtención fraudulenta de ventajas tributarias (artículo 4, a) de la Ley Penal Tributaria)”. Postura distinta a la sustentada por MENDOZA LLAMACPONCCA¹⁵⁴⁸, para quien no existe obstáculo alguno para reputar al delito de defraudación tributaria como delito fuente del blanqueo de bienes, con base en su estructura legal, puesto que “sus intervinientes efectúan comportamientos (maniobras fraudulentas) dirigidos a evitar ilegalmente el desprendimiento patrimonial de aquellos bienes que ya se encuentran, con antelación al delito fiscal, dentro de su esfera de dominio patrimonial (la cuota tributaria) en perjuicio de su legítimo propietario (la administración tributaria)”, sin perjuicio de las dificultades probatorias que conlleva, lo que difiere de su viabilidad dogmática.

El caso mexicano presenta algunas particularidades. En su estudio seguiremos a MORENO HERNÁNDEZ¹⁵⁴⁹, autor que refleja que, en el ámbito internacional, los principales delitos de los que proviene el dinero ilícito son el tráfico de drogas, el comercio de armas y la defraudación fiscal, que, por lo tanto, puede ser fuente y “delito previo de donde se deriva el lavado de dinero”. Anota que las recomendaciones del GAFI, desde el año 2012, aconsejan que el delito fiscal sea subyacente del blanqueo. Profundiza en su análisis indicando que el legislador mexicano de 1990 adoptó una fórmula

¹⁵⁴⁶ CARO CORIA, D.C., *op. cit.*, pp. 150, 151, 179-181.

¹⁵⁴⁷ ALPACA PÉREZ, A., “Algunas ideas sobre las relaciones concursales entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos en el Derecho Penal peruano”, *Nuevo Foro Penal*, núm. 85, 2015, pp. 34, 43 y 44.

¹⁵⁴⁸ MENDOZA LLAMACPONCCA, F.N., “Delitos tributarios como actos criminales previos al delito de lavado de activos”, *Revista de la Facultad de Jurisprudencia*, núm. 3, 2018, pp. 33 y 34. (Se advierte al lector de que en esta obra se ha empleado una versión del artículo que consta de 45 páginas, disponible en <http://www.revistarfpuce.edu.ec/index.php/rfj/article/view/48/36>, y que se seguirá dicha enumeración en esta nota, sin perjuicio de que en la bibliografía final se cite la obra original, con su paginado propio).

¹⁵⁴⁹ MORENO HERNÁNDEZ, M., “Aspectos político-criminales y dogmáticos del lavado de dinero y el fraude fiscal”, en CELORIO VELA, J.A./CARRASCO PARRILLA, P.J., *op. cit.*, pp. 289-291. (Cursivas en el original).

“contraria a lo recomendado por la Convención de Viena, de no vincular el lavado de dinero con la materia *fiscal*”, ya que reguló en el Código Fiscal de la Federación (CFF) las conductas de lavado, destacando un elemento subjetivo común cifrado en “*el propósito de evadir el pago de créditos fiscales*”; en este sentido, destaca el confuso párrafo 3º del artículo 108¹⁵⁵⁰ CFF. En decir de MORENO, la primera parte del precepto no plantea dudas, puesto que se afirma la posibilidad del concurso. No obstante, mayores problemas plantea la referida presunción relativa a que “si existen ingresos provenientes del lavado de dinero también existirá el delito de defraudación fiscal”, y puesto que cualquier operación con fondos de procedencia ilícita “siempre generará recursos, ello quiere decir que respecto de estos habrá siempre que presumir la comisión del delito de fraude fiscal”, pudiendo investigarse de modo simultáneo, lo que tacha de “inaceptable”. Agrega que con dicha interpretación se invierte la regla de que el delito fiscal sea previo.

Esta técnica legislativa lleva a que VELA PEÓN¹⁵⁵¹ se cuestione, con sorna, que “la pregunta ¿la defraudación fiscal implica lavado de dinero?, abre el dilema de qué es primero ¿el huevo o la gallina?”, debido a los “serios y severos planteamientos” que ocasiona la técnica legislativa seguida en la construcción de los delitos fiscales y de reciclaje. Como particularidad podemos plasmar que en el artículo 400 del CP Federal mexicano el delito de blanqueo se tipifica con el nombre de “*operaciones con recursos de procedencia ilícita*”. Así y todo, PÉREZ MACÍAS¹⁵⁵² reconoce que ambos delitos “encuentran múltiples puntos de conexión que dan lugar a un sinfín de consecuencias jurídicas de carácter penal, administrativo, civil, procesal”, y concluye que la respuesta a la pregunta de si el delito fiscal puede ser antecedente del lavado, a la luz del artículo 108 CFF, “debe ser positiva”, si bien proclama certero que “en casi todo el mundo este binomio es una lucha constante para los juzgadores ya que no tan fácilmente se pueden acreditar los elementos en la conjugación del delito”.

Por su parte, es singular la respuesta que brinda Chile, en cuyo ordenamiento, como refiere MENDOZA LLAMAPONCCA¹⁵⁵³ “por disposición legal (art. 27, lit. a15, de la Ley N° 19.913, actualizada por la Ley N° 20.818), se incorporó al delito de obtención fraudulenta de devoluciones de impuesto (previsto en el art. 97, N° 4, tercer párrafo, del Código Tributario) como delito fuente del lavado, mas no así el delito de defraudación fiscal –o elusión fraudulenta del pago de tributos–”, por lo que podemos convenir en que, en este caso, el sistema de *numerus clausus* excluye el concurso real con esta última defraudación tributaria. Por otro lado, podemos atender de modo telegráfico a varios países latinoamericanos, siguiendo a JOFFRE CALASICH¹⁵⁵⁴: en primer lugar, en Bolivia, tras sucesivas reformas y ampliaciones del listado de posibles delitos antecedentes, el artículo 185 bis CP menciona los “delitos tributarios”, transcribiendo “fielmente los actos de blanqueo previstos en la Convención de Viena Arts. 3.1 b) y c)”,

¹⁵⁵⁰ Párrafo 3º del artículo 108 CFF: “*El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400-Bis del Código Penal Federal (delito de blanqueo de dinero), se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita*”.

¹⁵⁵¹ VELA PEÓN, A., “Defraudación Fiscal ¿Implica Lavado de Dinero?”, publicado en enero de 2015 en la página web <https://veritasonline.com.mx/defraudacion-fiscal-implica-lavado-de-dinero/>, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

¹⁵⁵² PÉREZ MACÍAS, C.A., “La defraudación fiscal como actividad delictiva previa al lavado de dinero”, publicado en enero de 2018 en la página web <https://veritasonline.com.mx/la-defraudacion-fiscal-como-actividad-delictiva-previa-al-lavado-de-dinero/>, [consultado el 8 de diciembre de 2020].

¹⁵⁵³ MENDOZA LLAMAPONCCA, F.N., “Delitos tributarios”, *cit.*, pp. 7 y 8.

¹⁵⁵⁴ JOFFRE CALASICH, F., “El blanqueo de dinero en Bolivia, Colombia, Chile, Panamá y Perú”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N., *VI Congreso...*, *cit.*, pp. 351, 352, 364 y 373.

si bien, dicho autor reprocha que ello se hizo “sin previa evaluación ni discusión legal sobre la posibilidad de su inclusión en el ordenamiento boliviano”.

En Colombia el delito de lavado se tipifica en el artículo 323 de su CP. En dicho precepto se sigue el sistema de lista cerrada, y entre los tipos que pueden dar lugar a un ulterior blanqueo no se mencionaba inicialmente la defraudación tributaria. JOFFRE citaba como última reforma del delito de lavado en Colombia la operada por la Ley 1762 de 10 de julio de 2015, no obstante, debemos tener presente que la Ley 1943 de 28 de diciembre introdujo en el texto punitivo colombiano el delito de defraudación o evasión tributaria, en el artículo 434-B del CP, dentro del Capítulo XII de su Título XV. Puesto que la rúbrica de este título es “Delitos contra la Administración Pública”, y dado que se incluye en el listado del artículo 323 CP, hemos de convenir que en Colombia la defraudación tributaria es delito fuente de la legitimación de fondos. En último lugar, debemos anotar que en Panamá la situación es similar a Colombia: se sigue el sistema de catálogo cerrado de delitos subyacentes en el artículo 254 de su CP y en este listado no se encontraba inicialmente el delito fiscal. Sin embargo, la Ley núm. 70, publicada el 1 de febrero de 2019, ha introducido un nuevo tipo de blanqueo, el artículo 254-A CP, que persigue el lavado de bienes cuando el autor actúa “*a sabiendas que provienen de delitos contra el Tesoro Nacional*”. Si estamos a dicho texto punitivo observamos que la misma reforma introducida por la Ley núm. 70 incorporó el precepto 288-G, en el que se castiga al que incurra en “*defraudación fiscal contra el Tesoro Nacional de la República de Panamá*”, por lo que, mediante el citado reenvío, debemos afirmar que en Panamá la defraudación tributaria es delito fuente del blanqueo.

Del análisis comparativo de las distintas legislaciones nacionales podemos extraer una serie de ideas generales: en primer lugar, que existe una amplia variedad de sistemas de incriminación del blanqueo, sin que quepa, por ende, referir una uniformidad internacional en la tipificación de los delitos subyacentes del blanqueo, puesto que pasamos del sistema de cláusula abierta al de lista cerrada, más o menos amplia, con modulaciones intermedias, en las que se combina el cuadro taxativo con modalidades que atienden a los marcos penológicos de las distintas figuras. En segundo término, en lo relativo a la posibilidad de que el delito fiscal sea infracción subyacente, debemos consignar que la tónica general es el vivo debate doctrinal al respecto, con similitud en los argumentos favorables y adversos que se emplean por los autores. Por lo que hace al continente europeo apreciamos cómo se va abriendo paso en la jurisprudencia la viabilidad concursal, aunque no se explicita de modo expreso en las legislaciones. Difiere ello de lo que acontece con carácter general en Latinoamérica: como hemos podido observar, allí predomina el sistema de *numerus clausus* en la tipificación del delito base y en los últimos años algunos países –significadamente Colombia y Panamá– han modificado sus textos punitivos, han introducido la defraudación tributaria y han confirmado la posibilidad de que ésta opere como delito fuente del blanqueo. Sin duda podemos ubicar la etiología de estas reformas en el cumplimiento de las recomendaciones del GAFI del año 2012, por lo que cabe afirmar que los ordenamientos jurídicos latinoamericanos son más permeables a aquéllas y a la adaptación de sus normas penales internas. En punto a los países de nuestro entorno jurídico, a juicio de BLANCO CORDERO¹⁵⁵⁵, cabe extraer cuatro conclusiones: i) en todos ellos cabe que el delito fiscal sea previo al blanqueo, ii) existen diferencias en cuanto a la clase de delito fiscal –ya sean todos o con restricciones–, iii) el autoblanqueo no se sanciona en todos los Estados, iv) lo mismo que la modalidad de blanqueo por posesión.

¹⁵⁵⁵ BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal”, *cit.*, p. 14.

2.3.4.- Toma de postura

Forzoso es reconocer que la tendencia internacional es absolutamente partidaria de la posibilidad de incriminación conjunta del fraude tributario y de la legitimación de fondos. Esto se puede constatar de modo evidente si se toma en consideración el tenor literal de la V Directiva, en concreto, su considerando 18º, que alude a *“las diferencias en las definiciones nacionales de determinados delitos subyacentes, como los delitos fiscales, que no han sido objeto de armonización por el Derecho de la Unión”*. Coincide dicho contenido con el de la IV Directiva, cuyo considerando 11º consigna que *“Es importante destacar expresamente que los «delitos fiscales» relacionados con los impuestos directos e indirectos están incluidos en la definición de «actividad delictiva» en sentido amplio con arreglo a la presente Directiva, de conformidad con las Recomendaciones revisadas del GAFI”*. La alusión a tales Recomendaciones en el frontispicio de la norma comunitaria cristaliza el influjo que dicho organismo posee en las decisiones legislativas sobre lavado en todo el mundo. Como hemos anotado, en el año 2012 el GAFI abordó la conveniencia de que el delito fiscal fuese reputado delito base del blanqueo y en la revisión de sus recomendaciones hizo mención, dentro de los posibles delitos subyacentes, a los *“delitos fiscales (relacionado a impuestos directos e impuestos indirectos”*. A su vez, esta postura encuentra acomodo en la doctrina jurisprudencial española, ya que el TS ha bendecido el concurso real.

Esta corriente ha sido seguida en numerosos Estados, como acabamos de indicar, por lo que, en primer lugar, aparecen poderosas razones de índole internacional y supranacional que nos podrían llevar a tomar partido por la postura favorable al concurso real, que se ven reforzadas por la postura asumida por el Alto Tribunal español. Sin embargo, aun reconociendo estas vicisitudes, debemos realizar una serie de puntualizaciones. En primer lugar, asumimos que la controversia no abarca todas las modalidades del delito de defraudación tributaria, puesto que no se discute que es posible apreciar el concurso real entre delito fiscal en su modalidad de obtención indebida de devoluciones o en la de disfrute de beneficios fiscales, al igual que en el fraude de subvenciones, y el ulterior blanqueo. En estos casos nos encontramos con que el patrimonio del defraudador se ve engrosado con las cantidades que ha adquirido del Erario Público, defraudación mediante, por lo que si con posterioridad lleva a cabo actos subsumibles en el delito de blanqueo, no habría obstáculo alguno para predicar la existencia de un concurso real de infracciones. Tampoco se discute la admisibilidad de semejante relación concursal en los supuestos de tramas dedicadas a la obtención de beneficios a través de importaciones y exportaciones comunitarias, mediante el denominado “fraude carrusel” –cuyo estudio desborda el ámbito de nuestro análisis–, en el que un impuesto indirecto como el IVA se articula como medio idóneo para canalizar defraudaciones a gran escala, con cuantiosos beneficios.

Nuestros esfuerzos argumentativos se concentran en los supuestos en los que se opera la elusión del pago de los tributos por el mismo sujeto obligado a su pago, es decir, nos ceñimos al autoblanqueo de la cuota tributaria defraudada en los impuestos directos. En este caso, consumada la defraudación surge, a renglón seguido, la cuestión de qué se hace con dicha cuota tributaria defraudada que, de modo indefectible, el defraudador ha de poseer dentro de su esfera patrimonial, siquiera durante un breve lapso de tiempo. Las alternativas que gráficamente expone DOPICO GÓMEZ-ALLER, y que ya hemos citado, son reveladoras de la magnitud de la cuestión: o se utiliza el dinero, o se regulariza la situación tributaria o se destruye, pero algo ha de hacerse con él. Esta simple posesión no

puede ser reputada como una lesión o puesta en peligro del bien jurídico tutelado por el blanqueo, cifrado en dos elementos, la licitud de los bienes en el tráfico económico-financiero de curso legal y la Administración de Justicia. Tampoco el mero uso de los fondos es suficiente para conculcar tales intereses jurídicos tutelados: si el ahorro obtenido implica que el defraudador detenta en su patrimonio un importe superior a 120000 euros, la utilización de tales fondos ha de ser apreciada como un acto de agotamiento del previo delito fiscal ya consumado, puesto que el defraudador persigue el ahorro fiscal y, con él, destinar la cantidad eludida a otros menesteres, sin que apreciemos un especial elemento subjetivo del injusto en dicho delito fiscal. A su vez, surgen dificultades a la hora de fijar el perímetro del propio concepto de “gastos ordinarios”, con lo que no se sabe, a ciencia cierta, hasta dónde alcanza la expresión empleada por el TS, entre otras, en la STS 265/2015, y que cerraría el paso a la calificación de la conducta como idónea para constituir un blanqueo de bienes. Con una comprensión literal del tipo, la posesión posterior a la defraudación siempre sería delito, del mismo modo que la simple utilización de los bienes que integran la cuota, por lo que nuevamente hemos de reclamar la supresión de estas perturbadoras acciones, resultando insuficiente que su limitación se opere a través de la interpretación jurisprudencial.

La tantas veces aludida –y denunciada– amplitud del artículo 301 CP lleva a que las conductas típicas de blanqueo se solapen con otros delitos y, en especial, en el caso de la defraudación tributaria, nos conduce a que las superposiciones distorsionen las calificaciones jurídicas. Por tal motivo debemos valorar si pueden reputarse actos posteriores copenados o si, por el contrario, se trata de elementos autónomos. Para llevar a cabo este cometido debemos tomar como referente si nos encontramos en la misma línea lesiva y si, por ende, concurre una progresión delictiva. A este respecto se ha anotado que no cabe apreciar un concurso de normas en virtud de consunción, ya que los delitos tutelan bienes jurídicos diferentes. Sin embargo, resulta certera la puntualización que ofrece BACIGALUPO ZAPATER cuando trae a colación la STS del *caso Urralburu*, en la que se reconoce abiertamente la consunción del delito fiscal en el cohecho previo. Con esta simple alusión y el precedente jurisprudencial que representa se desmonta la pretendida incompatibilidad entre el principio de consunción y la presencia de distintos bienes jurídicos en las figuras delictivas en liza. Por ello, partimos de que se puede apreciar dicho concurso en tales condiciones. Más aún, si avanzamos un paso más, y tomando como referente nuevamente la consunción del delito fiscal en el cohecho, debemos plasmar que estos delitos no comparten un bien jurídico mediato y que, a efectos sistemáticos y estructurales resultan distintos. Por el contrario, como bien advierte FERRÉ OLIVÉ, en el caso del blanqueo, éste comparte con la defraudación tributaria el bien jurídico mediato, representado por el orden económico. Pese a que sostengamos una relevancia relativa del interés mediato o indirecto, en este caso posee una gran trascendencia, puesto que nos sirve para afirmar que ambos tipos comparten una misma línea lesiva. De este modo cabe sostener que existe una progresión delictiva y que en los actos de aprovechamiento, aseguramiento o utilización de los bienes que provienen de una defraudación tributaria previa, el contenido de injusto está abarcado por el delito fiscal previo. De ahí que si se aplican ambos tipos delictivos se caiga en un flagrante *bis in idem*.

Admitimos, por ende, que es de aplicación la doctrina que subyace al *caso Urralburu*, pero a la inversa, y cabe apreciar un concurso aparente de normas a resolver en virtud de la regla 3ª del artículo 8 CP. Los posibles actos de blanqueo serían posteriores o, a lo sumo, acompañarían al delito fiscal y, por lo tanto, estarían copenados con él. Como ha puntualizado la doctrina, si concurren los tres requisitos preconizados en dicha

sentencia –que el patrimonio objeto del acto de blanqueo procede de modo directo e inmediato del delito fiscal, que este último se condene “en su total dimensión” y que la condena de la defraudación tributaria incluya la condena efectiva pecuniaria en proporción a la cuota defraudada o la condena a su devolución como responsabilidad civil–, el desvalor del conjunto se encuentra abarcado por la pena impuesta. Algún autor ha refutado que se trate de actos copenados, alegando que pueden ser incluso actos de lavado muy posteriores y que no se justifica la progresión delictiva. A esta postura podemos objetar que, aunque se trate de actos posteriores en el tiempo, lo cierto es que no concurriría la propia finalidad de incorporar los bienes al curso económico legal, por la sencilla finalidad de que nunca habrían salido de él. En efecto, como ya hemos reseñado que los activos no provienen de un delito, sino que su origen es lícito, aunque el defraudador no abone la correspondiente deuda tributaria, los bienes siguen dentro del tráfico económico-financiero, y no es necesario que sean aflorados ni legitimados. Además, el que se postergue en el tiempo su empleo o que se haga de modo inmediatamente posterior a la consumación de la defraudación, no añade desvalor alguno a la conducta posterior. Es más, compartimos con QUINTERO OLIVARES que resulta harto discutible que la tenue frontera de delimitación entre ambos delitos haya de ser trazada por el mero elemento subjetivo de la finalidad de ocultación.

Otro argumento que abona nuestra tesis viene representado por la propia figura de la regularización tributaria: aunque el legislador haya pretendido, de manera artificiosa y forzada, mutar su naturaleza jurídica, si sostenemos –como aquí se hace– que continúa siendo una causa de levantamiento de pena, el entendimiento del concurso real nos podría llevar al absurdo de que, regularizada la situación tributaria, se persiga por el blanqueo de los bienes que habrían procedido del delito previo. En consecuencia, la puntualización que introduce MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, a propósito de la compatibilidad con la regularización tributaria del artículo 305.4 CP es otra idea que refuerza nuestro parecer.

Otro elemento relevante que debemos valorar es la existencia de las organizaciones criminales. Ya hemos dicho que en supuestos como el fraude carrusel no existe óbice alguno para considerar la existencia de un concurso real entre delito fiscal y blanqueo. Además, algunos textos penales y un grupo de autores –donde sobresale SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO– enfatizan en que el autoblanqueo ha de apreciarse en concurso real con el delito fiscal cuando nos hallemos ante el lavado de fondos por organizaciones criminales. Nada que objetar, en línea de principio, a la necesidad político-criminal de responder a la delincuencia organizada mediante la represión del lavado de activos. Sin embargo, hemos de observar que en el caso de blanqueo de bienes de una organización criminal no habría, en puridad, un caso de autoblanqueo, puesto que, a lo sumo, se mezclarían los bienes del defraudador y los que pertenezcan a la organización criminal. Dado que aquí seguimos una concepción estricta del autoblanqueo, concebida como la figura en cuya virtud se pretenden legitimar los bienes que proceden del delito cometido por el propio autor del delito previo, en el caso de organizaciones criminales se daría un autoblanqueo junto con un heteroblanqueo, cuando no un puro heteroblanqueo –si los bienes son ajenos al blanqueador–. Así las cosas, en lo tocante a los bienes que provengan de la cuota tributaria que defrauda el sujeto integrante de la organización criminal, que luego efectúa actos subsumibles en el lavado, entendemos que es de aplicación la solución del concurso aparente de normas; no así en cuanto a los bienes correspondientes a otros integrantes de la organización, si bien, en este último caso, no cabe hablar de autoblanqueo en sentido estricto.

En cuanto a la línea jurisprudencial que asume el concurso real de la defraudación tributaria con el autoblanqueo de la cuota defraudada, pese a que, a primera vista, pudiera

semejante que da carpetazo de modo definitivo al asunto, en modo alguno podemos asumir tal conclusión. Desde la STS 974/2012 no ha habido otro pronunciamiento explícito en tal sentido, sino que las resoluciones posteriores han limitado o perfilado el alcance de la primera declaración general. En este sentido es significativa la STS 265/2015 cuando proscribió que se persiga por autoblanqueo por la “mera utilización” de la cuota tributaria, y cuando exige que la finalidad de ocultación esté presente en todas las modalidades de lavado. Sin embargo, no es la única cortapisa que se ha impuesto a la virtualidad del concurso real: la más importante viene representada por la exigencia de que se identifiquen los concretos bienes dentro del patrimonio del defraudador, y que exista una correspondencia exacta entre la cuota defraudada y los bienes blanqueados, lo que ha dado al traste con la acusación por blanqueo en varios asuntos –asuntos *Reparaz* y *Nóos*–, siendo señero, por su trascendencia mediática, el caso *Nóos*, donde se reconoce la subsistencia del debate doctrinal. De este modo podemos observar cómo la expansión indebida del blanqueo y sus perniciosas consecuencias son limadas, paulatina y progresivamente, por la jurisprudencia del TS, que está realizando arduos esfuerzos para delimitar una correcta interpretación del delito de blanqueo. Además de elogiar desde aquí su encomiable esfuerzo hermenéutico, no podemos sino poner en evidencia la dejación de funciones del legislador, que con cada reforma del blanqueo ha ampliado el tipo sin ser consciente de sus implicaciones ni de sus consecuencias.

Por todo lo expuesto nos reafirmamos en nuestra concepción favorable a la aplicación del concurso aparente de normas por consunción, con la regulación actualmente vigente en el ordenamiento español. Sin embargo, forzoso es reconocer que la normativa comunitaria establece que el delito fiscal puede ser delito fuente. Para acomodar dicha exigencia en el sistema punitivo interno entendemos, con DEL MORAL GARCÍA, que el artículo 301 CP incumple los mandatos derivados del principio de legalidad y que precisa de un “ajuste”. En este orden de consideraciones, hemos de constatar que la dicción actual es francamente mejorable al respecto. Si se pretende por el legislador que el concurso real sea factible, es precisa una adaptación del delito de blanqueo, una remodelación que dé cabida a todas las formas de defraudación tributaria y en la que se supriman, por inútiles, innecesarias y perturbadoras, las modalidades de lavado por posesión y utilización de los bienes. En segundo término, ha de concretarse si cabe predicar la existencia de un elemento subjetivo del injusto que afecte a todas las conductas típicas –la finalidad de ocultar o encubrir–, tal como requiere la jurisprudencia y frente a lo que se opone un importante grupo de autores –al que nos adherimos– y, a su vez, qué consecuencias tendría en la modalidad de blanqueo imprudente. Para que el delito fiscal pueda ser, sin problema, un delito subyacente, han de perfilarse el origen de los bienes, el momento consumativo y, de modo especial, si existe un especial elemento subjetivo del injusto del que quepa predicar su compatibilidad con la propia conducta defraudadora precedente.

3.- El delito fiscal y la tributación de las ganancias ilícitamente obtenidas

En este último apartado centramos nuestra atención en la relación concursal inversa, es decir, qué sucede en aquellos supuestos en que se comete un delito, del que se obtienen ganancias susceptibles de ser blanqueadas y si, de modo ulterior, cabe que se afirme la tipicidad del delito fiscal por la ausencia de tributación de semejantes rentas ilícitamente obtenidas. En otros ordenamientos jurídicos existe una previsión legal expresa para este supuesto –v.gr., en Alemania o en Italia–. Por el contrario, en España no se prevé dicho particular, lo que ha dado pie a que haya surgido un interesante debate

doctrinal y a que se hayan producido oscilaciones jurisprudenciales. Podemos partir del análisis de CONDE-PUMPIDO TOURÓN¹⁵⁵⁶, que toma en consideración el concepto de ganancias patrimoniales no justificadas que nos brinda la Ley del IRPF. Dicho autor acudía al artículo 37 de la Ley 40/1997. El texto vigente se encuentra en el artículo 39¹⁵⁵⁷ de la Ley 35/2006, 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. En consecuencia, si después de integrarse tal ganancia en la base liquidable del sujeto en cuestión, correspondiente a un determinado período impositivo, se descubre que se supera el umbral del delito fiscal, han de concretarse dos aspectos: en primer lugar, si se excluye el delito contra la Hacienda Pública si tales rentas se han obtenido ilícitamente y si, en caso negativo, si es compatible la condena por delito fiscal con la condena por el delito en que se hubiesen obtenido semejantes ganancias ilícitas. A la primera pregunta responde que, según un sector doctrinal, las ganancias ilícitas no tributan, por lo que si no se produce el incumplimiento de la obligación de tributar no cabe predicar que se haya eludido el pago debido y, en consecuencia, no concurriría uno de los elementos del tipo penal.

Sobre la primera de las interrogantes apuntadas, es decir, si deben tributar las ganancias patrimoniales de procedencia delictiva, debemos indicar que se trata de un aspecto directamente tributario, sin perjuicio de su proyección en el ámbito penal. En su análisis seguimos a BAEZA DÍAZ-PORTALES¹⁵⁵⁸, para quien debe tomarse en cuenta, en el marco del Derecho tributario, el principio de legalidad. De este modo, para saber si rige en nuestro ordenamiento la obligación de tributar por las ganancias delictivas, es necesario encontrar una regulación legal en que así se plasme, toda vez que “no todo hecho con contenido económico ha de ser considerado “hecho imponible” y, en consecuencia, declarado a la Hacienda Pública”, sino que solo lo será el que se califique como tal en la normativa tributaria. Plasma que el principio de legalidad se encuentra consagrado en la LGT, junto con la reserva de ley y la prohibición de la analogía en el ámbito de los tributos. Proclama que el TS ha venido a solventar las “dudas” y “reticencias” planteadas por un sector doctrinal, y que ha confirmado “la obligación fiscal de declarar los beneficios obtenidos en la comisión de los hechos delictivos”, lo que se ha defendido por un buen número de juzgados penales y contencioso-administrativos, aunque anota que en ocasiones se han dado interpretaciones divergentes, incluso entre las distintas secciones de una misma AP. Resalta que es en el campo de los impuestos directos y, en ellos, en el relativo al IRPF, donde se obtiene esta conclusión, ya que fija “las rentas que han de ser objeto de declaración y autoliquidación tributaria”.

¹⁵⁵⁶ CONDE-PUMPIDO TOURÓN, C., “Una cuestión problemática en el delito fiscal: ¿responsabilidad penal por defraudación fiscal en supuestos de ganancias ilícitas?”, en CONDE-PUMPIDO TOURÓN, C. (dir.), *Cuadernos de Derecho Judicial*, núm. 2, 2003 (Ejemplar dedicado a: Derecho penal económico), pp. 2 y 3. (Se advierte al lector de que en esta obra se ha empleado una versión del artículo que consta de 27 páginas, disponible en https://www3.poderjudicial.es/search/pjpublicaciones//2015/05/22/CD03002/5_PDF/CD0300208.pdf y que se seguirá dicha enumeración en esta nota y en las sucesivas, sin perjuicio de que en la bibliografía final se cite la obra original, con su paginado propio).

¹⁵⁵⁷ Artículo 39 de la Ley del IRPF: “Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción”.

¹⁵⁵⁸ BAEZA DÍAZ-PORTALES, L.A., “Beneficios patrimoniales obtenidos en la comisión de hechos delictivos. Relación con el delito fiscal”, *Cuadernos Digitales de Formación*, núm. 54 (ejemplar dedicado a VI Congreso Tributario), 2010, pp. 6-10.

Las características de las rentas que constituyen hecho imponible se detallan en el artículo 6¹⁵⁵⁹ de la Ley del IRPF –aunque dicho autor mencione el artículo 8, se encuentra en el transcrito artículo 6– y, según BAEZA, “por vía interpretativa” se incluyen dentro del apartado 2.d), como “ganancias y pérdidas patrimoniales”, y “en concreto, en el concepto de ganancias patrimoniales no justificadas” que suministran los artículos 33¹⁵⁶⁰ y 39 de la Ley 30/2006. Por ello, zanja que estas ganancias conforman el contenido del hecho imponible, dado que “la nota esencial es la variación ocultada dentro del patrimonio del contribuyente, con independencia de la procedencia lícita o ilícita de estas, pero siempre injustificada”.

NIETO MONTERO¹⁵⁶¹ realiza un certero resumen de la cuestión cuando señala que nos hallamos ante un debate doctrinal “clásico” ante el silencio de la normativa tributaria. Entre los argumentos en contra de que semejantes ganancias tributen se han anotado razones de tipo ético, basadas en que el Estado no puede ser partícipe de las ganancias del delito, así como jurídico, centradas en que la finalidad del ordenamiento se encuentra en privar al delincuente de los bienes dimanantes del delito, lo que se consigue mediante el comiso y no en permitir su disfrute, aunque fuese a través del abono del tributo. En último lugar, sintetiza NIETO MONTERO que se han aportado argumentos de índole moral, que toman como referente el origen de las ganancias y advierten que no cabe prescindir de él a la hora de aplicar el artículo 31 de la Carta Magna. Frente a estas ideas, escribe dicho autor, se ha alegado el principio de capacidad económica y, de modo especial, el principio de igualdad, aunque resalta que, en este último supuesto se podría vulnerar el derecho a no autoincriminarse “si se obliga a tributar por ganancias cuya fuente ilícita sería descubierta en el momento del sometimiento a gravamen”. Si bien, asume que la jurisprudencia admite el sometimiento a impuestos de las ganancias que se han generado en actividades ilícitas.

En este orden de apreciaciones, la relevancia del artículo 31 CE “para el debido entendimiento” de los delitos contra la Hacienda Pública ha sido constatada por OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO¹⁵⁶², quien aprecia que llega a la posibilidad de que se derive de él la existencia de un delito fiscal “en supuestos de obtención ilícita (incluso, en su caso, delictiva) de ganancias”. A su vez, CONDE-PUMPIDO TOURÓN¹⁵⁶³ resume las posiciones doctrinales favorables a la tributación de las ganancias delictivas y señala que de este precepto constitucional se deriva que cualquier ganancia, “con independencia de su modo de obtención”, aumenta la capacidad contributiva del sujeto, y que “el incremento de riqueza es un dato económico y no jurídico, por lo que cuando se produce en el plano económico debe tributar conforme a los criterios generales”. Así, llega a proclamar que se conculcaría el principio de igualdad si el ordenamiento brindase un trato fiscal más desfavorable “al ciudadano honesto que al que vulnera el Derecho”, puesto que sería “incongruente” que se sancionase por delito fiscal “a quien disfruta de una determinada renta obtenida lícitamente” y que no se haga a alguien que tiene “la misma o mayor renta pero obtenida de un modo ilícito”.

¹⁵⁵⁹ Artículo 6.1 Ley del IRPF: “1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. 2. Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley”.

¹⁵⁶⁰ Artículo 33.1 Ley del IRPF: “1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.

¹⁵⁶¹ NIETO MONTERO, J.J., “Relaciones del blanqueo”, *cit.*, pp. 413-415.

¹⁵⁶² OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Los objetos”, *cit.*, p. 69 nota 22.

¹⁵⁶³ CONDE-PUMPIDO TOURÓN, C., *op. cit.*, pp. 10 y 11.

Antes de llevar a cabo el repaso jurisprudencial de este tema, debemos ahondar en los argumentos que aportan los autores que niegan la posibilidad de que las merítadas ganancias deban tributar. Entre ellos destacan los expuestos por BACIGALUPO SAGGESE¹⁵⁶⁴, que ha mostrado su oposición desde fechas tempranas. Para dicha autora, aunque las razones a favor de su tributación puedan resultar “convincientes”, surge una serie de inconvenientes: en primer término, que no es dable convertir al Estado en “receptor o «partícipe» del delito del que proceden las ganancias ilícitas”, lo que califica como el elemento “neurálgico” del debate, a saber, si moralmente el Estado puede exigir una participación en dichos beneficios, puesto que, aunque se amparase bajo el pretexto de la efectividad del principio de igualdad, habría de “explicar qué diferencia existe entre su pretensión y la receptación o el blanqueo de capitales”, puesto que estaría incurriendo en conductas que reprime. Así las cosas, advierte BACIGALUPO SAGGESE que si la razón última de la tributación de las ganancias procedentes de un delito es la misma que la de la persecución del blanqueo y de la receptación –que el delincuente no se aproveche de los efectos del delito–, nos encontraremos ante “un equívoco”, ya que lo correcto es acudir a la figura del decomiso “y, en todo caso, a la multa por el delito que generó la ganancia, así como –al mismo tiempo– disponer la responsabilidad civil derivada del mismo delito”. Aprecia que no existe “necesidad” para exigir la responsabilidad por delito fiscal, que reputa como “imposible”. A su parecer, es suficiente con la pena del delito base.

Por ello, no se puede atender únicamente al aspecto económico, ni estimar irrelevante el origen de las ganancias. Avanza un paso más y subraya que “el aspecto moral del papel del Estado no puede ser indiferente” porque, de lo contrario, estaría promoviendo un hecho delictivo. Agrega que el artículo 31 CE no está pensando en la capacidad contributiva del delincuente, dado que lo relevante “no es el hecho en sí mismo de la riqueza, sino toda la serie de actos que la han determinado”. Añade que es “grotesco” estimar que la CE pretenda la igualdad de todos, delincuentes o no. Sobre el artículo 28 LGT refleja que “trata de evitar que posibles defectos formales del negocio jurídico [defectos de forma del negocio jurídico, defectos en la capacidad de contratar, falta de consentimiento, etc.], permitan la evasión impositiva”, pero una cosa es que algunas actividades delictivas produzcan ganancias patrimoniales, y otra distinta que “dicha calificación no implica en absoluto la subsunción de tal actividad como hecho imponible del impuesto, es decir, como renta”. En este sentido, la pretensión del legislador es gravar como hecho imponible la actividad económica “que tiene carácter «empresarial, profesional o artístico» y cuyo ejercicio presupone su licitud”, por lo que estarían excluidas aquellas contrarias al ordenamiento jurídico. Llega a la hipérbole cuando subraya que, con la comprensión contraria, habría de llegarse a la “absurda conclusión” de que las asociaciones ilícitas deberían tributar por el IS y que debería “permitirse la desgravación de gastos que ha ocasionado la comisión del delito”.

BAJO FERNÁNDEZ¹⁵⁶⁵ compartía en todo punto los postulados transcritos y añadía que dicho criterio es el mantenido en el ámbito del ordenamiento comunitario, donde “la regla general es la aplicación inicial del impuesto y la corrección de esta aplicación si el hecho fuera ilícito”, poniendo como ejemplos el tráfico de estupefacientes,

¹⁵⁶⁴ BACIGALUPO SAGGESE, S., “Delito fiscal y tributación de ganancias ilícitamente obtenidas”, *La Ley: Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, núm. 6, 2001, pp. 2-4. (Se advierte al lector de que en este trabajo se ha empleado la versión del documento descargada en la base de datos *laleydigital360* del grupo Wolters Kluwer España S.A., en la que el artículo tiene 16 páginas, que se corresponden con la referencia de *La Ley* núm. 1468/2002, por lo que se seguirá dicha enumeración en esta cita, sin perjuicio de que en la bibliografía se haga referencia al paginado original de la revista *La Ley* en su versión en papel).

¹⁵⁶⁵ BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contraj”, *cit.*, pp. 35-40.

el contrabando o la importación de moneda falsa. De esta manera zanja que “el TJCE mantiene una reiterada jurisprudencia en relación a derechos de Aduana o del IVA en la que sostiene que no puede surgir ninguna obligación tributaria en relación con productos excluidos del comercio intracomunitario y del circuito económico de la Unión Europea”, y enumera como ejemplos, en relación a los derechos de aduanas, las SSTJCE Horvath – de 5 de febrero de 1981, Asunto 50/80–, Wolf –de 26 de octubre de 1982, Asunto 221/81–, Einberger I –de 26 de octubre de 1982, Asunto 240/81– o, en el caso del IVA, las SSTJCE Einberger II –de 28 de febrero de 1984, Asunto 294/82–, Mol –de 5 de julio de 1988, Asunto 269– o Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat de –5 de julio de 1988, Asunto 289/86–.

No obstante, como ya adelantamos, la jurisprudencia de la Sala 2ª del TS ha consolidado una línea doctrinal que admite la tributación de las ganancias procedentes de un delito, si bien dicha interpretación ha sido pulida y modulada en las sucesivas resoluciones. En el análisis de estas sentencias seguiremos como hilo conductor el detallado comentario que efectúa CONDE-PUMPIDO TOURÓN¹⁵⁶⁶ que es, sin duda, una de las voces más autorizadas para acometer un estudio de la jurisprudencia de la Sala Penal del TS. Sitúa “el primer eslabón” de esta cadena en el denominado *caso Nécora*, objeto de la STS 649/1996. En la resolución recurrida se había condenado por receptación –(blanqueo) apostilla que introduce nuestro autor– y por dos delitos contra la Hacienda Pública, si bien el Alto Tribunal absolvió por la receptación, al vulnerarse la contradicción en las declaraciones testificales que sirvieron de base para condenar por la concreta procedencia del dinero. En cuanto al motivo del recurso que alegaba la imposibilidad de condenar por ambos delitos, el TS expuso que decaía su fundamento al absolverse por la receptación, por lo que únicamente restaban dos delitos contra la Hacienda Pública, que se mantuvieron. Da un paso adelante la STS 1493/1999, en el *caso Roldán*, que lleva a cabo “el desarrollo de la doctrina”, y que CONDE-PUMPIDO TOURÓN –a la sazón, ponente de dicha resolución– vertebra en 5 ejes:

i) Aborda el tratamiento que dispensa al concurso de normas el artículo 8 CP y expone que el texto punitivo “renuncia a definir de modo positivo” esta situación, al referir que serán de aplicación tales disposiciones cuando no quepa apreciar las relativas al concurso de delitos, por lo que se adopta una “conceptuación negativa”, y se desestima el motivo en que la parte recurrente alegaba que habría de apreciarse un concurso aparente y que, al hilo del principio de consunción, debería absolverse por los cinco delitos contra la Hacienda Pública por los que había sido condenado. ii) Desarrolla la diferencia entre el concurso de normas y el de infracciones cuando señala que en el primero “el hecho es único, en su doble vertiente natural (de la realidad) y jurídica (de la valoración)”, por lo que el contenido de injusto y de reproche es abarcado por una de las normas en liza, mientras que en el concurso de delitos se lesiona más de un bien jurídico. Detalla que el principio de consunción de la regla 3ª del artículo 8 se dará cuando “una norma comprenda ya en sí el supuesto de hecho de otra, por ser el de la primera más amplio o avanzar más en el desarrollo de la acción”. A juicio del Alto Tribunal, en el caso enjuiciado no se da la pretendida unidad de acción –ni natural ni jurídica–. De esta manera, los hechos constitutivos de los delitos de estafa, cohecho y malversación constituyen “una serie de acciones complejas realizadas a lo largo de un prolongado período temporal que no coinciden con la actividad realizada en el momento de efectuar las sucesivas declaraciones fiscales por parte del agente”; en este sentido, se reputan como actos independientes, anteriores y que están separados de las defraudaciones tributarias.

¹⁵⁶⁶ CONDE-PUMPIDO TOURÓN, C., *op. cit.*, pp. 11-22. (Cursivas en el original).

Aparte de la distinción desde la vertiente natural, también se produce en el plano jurídico, ya que difiere el interés tutelado en cada delito, por lo que tales tipos no colman el desvalor ni el contenido de injusto, “especialmente en el caso actual en el que el producto de los referidos delitos se reinvertía en bienes mobiliarios e inmobiliarios generadores de nuevas ganancias mantenidas siempre al margen de las obligaciones fiscales”. iii) Descarta que se vulnere el principio *non bis in idem*, lo que se vincula al aspecto anterior en lo concerniente a la valoración fáctica y jurídica, esencial para precisar si concurre identidad de hecho y de fundamento. Niega que la Sala sancione dos veces un mismo hecho, antes al contrario, la pena por los delitos contra la Hacienda Pública se basa en la defraudación dimanante de formular declaraciones negativas, con reclamación de consiguiente devolución, por parte de quien disfrutaba de un amplio patrimonio inmobiliario y mobiliario que estaba oculto, así como de unos enormes ingresos obtenidos de una gran variedad de fuentes: tanto lícitas, como en parte ilícitas –tanto directa como indirectamente, es decir, que procedían de la reinversión de ganancias ilícitas– o bien, de las que se desconoce si eran ilícitas. iv) Especialmente significativa es la motivación suministrada a propósito de la presunta vulneración del derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable: en esencia, el recurrente se basaba en que le amparaba dicho derecho “y que le exoneraba de declarar a la Hacienda Pública el beneficio económico obtenido como consecuencia de su delictiva actividad”. El TS rechaza que dicho derecho ampare una causa de justificación de la defraudación fiscal, y aboga por una comprensión restrictiva del derecho, en el sentido de que “comprende únicamente la interdicción de la compulsión del testimonio contra uno mismo”. De ahí que “el temor a que la declaración fiscal, al incluir ganancias de difícil justificación o bienes adquiridos con fondos de ilícita procedencia, pueda contribuir al afloramiento de actividades ilícitas no puede configurarse como una causa privilegiada de exención de la obligación de declarar”, porque no se trataría de “contribuciones de contenido directamente incriminatorio”. v) En último lugar, se estudia la afectación que sufre el principio de igualdad ante el impuesto, recordando la SAN del caso *Nécora*, y se consagra que “se prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete”. En tal resolución se apostillaba que si se reinvertían tales beneficios ilícitos, si se optase por la no tributación, “se estaría estableciendo una barrera que haría prácticamente imposible introducir la fiscalidad en esta cadena de inversiones”.

Como hemos apreciado, en la STS del caso *Roldán* se admite la tributación de las ganancias ilícitas y la apreciación del concurso de delitos –y no de normas– entre los delitos fuente de las ganancias y el ulterior delito fiscal. Sin embargo, posteriormente se produjo una nueva vuelta de tuerca en la jurisprudencia, un reajuste que vino de la mano de la STS 20/2001, en el caso *Urralburu* –al que nos hemos referido *supra*–, y que significó “la precisión y consolidación de la doctrina”. En esta sentencia, de la que también fue ponente CONDE-PUMPIDO TOURÓN, se casa la condena por un delito de cohecho en concurso real con un delito fiscal del ex presidente de la Comunidad Foral de Navarra, y dicho autor destaca dos elementos: la reiteración de la *doctrina Roldán* en cuanto a la tutela del derecho a no autoincriminarse y, en segundo lugar y de la mayor relevancia para nuestro estudio, la precisión del concurso normativo por absorción. Por lo que hace al primer aspecto, se reitera que dicho derecho constitucional no puede ser configurado como una causa de justificación de la defraudación fiscal, y se repite que no se integra en el contenido del derecho “la facultad de sustraerse a las diligencias de prevención, de indagación o de prueba que proponga la acusación que puedan disponer las autoridades judiciales o administrativas”.

El segundo elemento que relata CONDE-PUMPIDO TOURÓN es más trascendente, por cuanto representa el núcleo de la doctrina jurisprudencial. Nos referimos a la comprensión que facilita sobre el concurso normativo por absorción. Puntualiza que en el caso *Urralburu* se da uno de los supuestos que excluyen la aplicación del delito fiscal, ya que *“la doble condena recae sobre el mismo hecho delictivo ya sancionado penalmente como delito continuado de cohecho”*, y que concreta en *“la indebida percepción de las dádivas derivadas del cohecho, ocultándose a Hacienda el provecho obtenido”*. Recuerda que en la sentencia recurrida se acordó el comiso de *“todos los bienes muebles o inmuebles procedentes del pago de las comisiones ilegales por las constructoras, bienes que constituyen precisamente los incrementos patrimoniales que han dado lugar a las condenas por delito fiscal”*. Proclama la compatibilidad *“entre la condena por una serie de delitos que generan beneficios económicos y las condenas por delitos fiscales deducidas de incrementos patrimoniales derivados de una pluralidad de fuentes, incluidos los beneficios indirectos de los referidos actos delictivos”*, pero introduce una modulación elemental, ya que no ocurre lo mismo cuando *“los incrementos patrimoniales que generan el delito fiscal proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de condena”*, cuando además se da su pérdida mediante comiso o indemnización, ya que en tales supuestos, la condena por el delito base, que es *“fuente directa e inmediata”* de los bienes, *“absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva”*.

Así las cosas, condiciona la consunción del delito fiscal en el delito fuente del que proceden los bienes a la concurrencia de tres requisitos, enumerados en el FD 28º de la resolución: *“1º que los ingresos que generen el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior. Cuando no suceda así y nos encontremos ante ingresos de una pluralidad de fuentes o que solo de manera indirecta tengan un origen delictivo porque los beneficios del delito han sido reinvertidos y han dado lugar a nuevas ganancias, no cabe apreciar el concurso normativo (sentencia 1493/99 de 21 de diciembre, caso Roldán). 2º Que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena. Cuando no suceda así, por prescripción, insuficiencia probatoria u otras causas, debe mantenerse la sanción por delito fiscal, dado que el desvalor de la conducta no ha sido sancionado en el supuesto delito fuente (sentencia de 7 de julio de 1996, núm. 649/1996, caso “Nécora”, fundamento jurídico octagésimo cuarto, en la que se mantiene la condena por delito fiscal respecto de ingresos supuestamente derivados de receptación, precisamente porque “por estimación de otros motivos de estos mismos recursos, hemos acordado absolver del delito de receptación”). En consecuencia los delitos fiscales deducidos de incrementos patrimoniales que podrían tener origen delictivo deben ser en todo caso objeto de investigación y acusación, como delito contra la hacienda pública pues solamente si el delito del que proceden los ingresos es finalmente objeto de condena podrá absorber las infracciones fiscales, pero si no lo es por cualquier causa, los delitos fiscales deberán ser autónomamente sancionados. La procedencia ilícita de los bienes no puede constituirse en un beneficio o privilegio para el defraudador. 3º Que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil”*.

En esencia, estos son los tres hitos jurisprudenciales que han delimitado la posibilidad de que se sancione la defraudación tributaria en supuestos de ganancias procedentes de un delito. Sin embargo, pese a que no exista controversia en la Sala 2ª del TS al respecto, debemos apreciar que sí se ha mantenido hasta nuestros días la polémica doctrinal. En primer lugar, entre los autores que se han mostrado partidarios de la solución

alcanzada, podemos mencionar a MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ¹⁵⁶⁷, quien la califica como “correcta”. En su manual de parte especial analiza la cuestión al hilo de las relaciones concursales del blanqueo de dinero y observa que es polémico en la doctrina si la previa comisión de un delito de lavado –o de otro tipo base que genere bienes–, resulta “compatible con el posterior delito de defraudación tributaria, realizado para eludir la tributación del dinero blanqueado”. Al efectuar su toma de postura resalta que, en vía de principio, las ganancias deben quedar sometidas a tributación, puesto que “así lo imponen los principios de capacidad contributiva, igualdad y neutralidad fiscal”, si bien, matiza que ello no siempre conlleva, “sin más”, que se derive la existencia de un delito fiscal. Aunque asume que la tesis contraria “cuenta con importantes argumentos” –la vulneración del derecho a no declarar contra uno mismo y que la elusión del pago de tributos es un acto de autoencubrimiento–. En lo tocante al *caso Urralburu*, considera acertado que no se pene por ambos delitos puesto que, de lo contrario, se conculcaría el principio *non bis in idem*, dado que “la indebida percepción de las dádivas derivadas del delito de cohecho constituía el mismo hecho que se ocultaba a la Hacienda”. También elogia la STS 769/2008¹⁵⁶⁸, en la que se plasma que no cabe condenar por delito fiscal si ya se ha condenado por el delito previo –en ese caso, un delito de blanqueo de bienes procedentes del tráfico de drogas– si se ha producido el decomiso de los bienes provenientes de él, o bien, “si se ha condenado a su devolución en el ámbito de la responsabilidad civil”.

Respalda esta postura MUÑOZ CONDE¹⁵⁶⁹, que afirma que también se dará un delito contra la Hacienda Pública “cuando se ocultan elementos patrimoniales adquiridos ilícita o delictivamente”, y pone como ejemplos “el «dinero negro» procedente de narcotráfico, cohecho, malversación, etc.” –es decir, los tratados en los casos Nécora, Roldán y Urralburu–. También la secunda ORÓN MORATAL¹⁵⁷⁰, para quien la doctrina precisada en la STS 20/2001 es “acertada”. Expone que aunque las leyes regulen en abstracto o normativamente, desde la vertiente relativa o fáctica concreta no se le pueden asignar efectos jurídicos –*v.gr.*, decir que un acto es delito– hasta que recaea una sentencia judicial. A su parecer, el período que media entre la realización del acto y el pronunciamiento judicial puede ser “determinante”, por lo que considera que “la apreciación o el descubrimiento de un patrimonio no declarado debe ser objeto de gravamen, porque el deber de tributar se ve reforzado precisamente con la presunción de inocencia”. De este modo, la consecuencia jurídica que implique la ausencia de capacidad económica solo se dará “tras el fallo judicial, y de no producirse esa consecuencia puede ser ya tarde para aplicar el impuesto correspondiente por la prescripción tributaria, distinta como es sabido de la penal”. En este sentido, resulta interesante su postura a propósito de la ya meritada presunción de inocencia, que “legitima la capacidad económica, y le confiere aptitud para contribuir, así como las correspondientes sanciones por no haberlo hecho”. Cuando se declare la existencia del delito, y la consiguiente ilegitimidad de lo poseído, “se podrá dejar sin efecto el tributo, bien con el efecto del comiso, que no produciría efectos económicos negativos para la Hacienda Pública, o para la restitución

¹⁵⁶⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico... (PE)*, cit., pp. 637 y 638.

¹⁵⁶⁸ En el FD 6º de la STS 769/2008 se condensa: “No hay razón, así pues, para rechazar la aplicación al caso presente y singular de la última y matizada doctrina jurisprudencial acerca de concurso de normas y no de delitos entre los supuestos de blanqueo de capitales y fraude fiscal, cuando el comiso decretado por los primeros abarque los incrementos no declarados”.

¹⁵⁶⁹ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal...*, op. cit., p. 902.

¹⁵⁷⁰ ORÓN MORATAL, G., “Fallos en la legislación financiera y tributaria que pueden facilitar el blanqueo de capitales y el fraude fiscal”, en GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (dir.), FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, A. (coord.), *Financiación del terrorismo, blanqueo de capitales y secreto bancario: un análisis crítico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 286-289.

al amparo del art. 111 CP, caso en que sí debería haber una salida de fondos equivalente al impuesto previamente satisfecho”. En su opinión, que se declaren unas ganancias “no implica que se deba expresar que proceden de actos ilícitos, serán las autoridades administrativas o judiciales quienes deberán investigar y en su caso acusar”.

OLAIZOLA NOGALES¹⁵⁷¹ llega a un resultado similar –la obligación de tributación de las ganancias ilícitas–, aunque con discrepancias conceptuales y valorativas de la STS 20/2001. Comienza subrayando que el deber de contribuir está ligado a la capacidad económica, que define como “la potencialidad de los ciudadanos para contribuir a la financiación de los gastos públicos”. Capacidad que debe ser medida “en términos jurídicos y no meramente fácticos”. Especifica que las ganancias que provienen de un delito no se incorporan al patrimonio del agente, “no acrecen”, desde una perspectiva económico-jurídica del patrimonio, ya que, en la medida en que se compruebe su procedencia y sean decomisadas –v.gr., en los delitos de tráfico de drogas o cohecho– o restituidas a su legítimo titular –en la estafa, la malversación o en la apropiación indebida–, no se podrá hablar de incremento de su capacidad económica y, por lo tanto, “no se origina la obligación tributaria”. Conecta esta comprensión con la afirmación de que la no exigencia de tributación en tales supuestos no viola el principio de igualdad, ya que “su situación no es la misma que quien sí tiene dicha capacidad”. Sin embargo modula el alcance de sus razonamientos cuando agrega que la licitud de las ganancias se presume, aunque sean de origen desconocido, por lo que “hasta que no se llegue a demostrar que determinadas ganancias proceden de un delito, el sujeto disfruta de una capacidad económica que le obliga a tributar”. De este modo, puesto que la verificación del delito fuente se opera en sede judicial, hasta el momento de la sentencia, el sujeto “debe contribuir y declarar las ganancias”. Si elude fraudulentamente dichas obligaciones puede surgir un delito fiscal.

A continuación, OLAIZOLA NOGALES describe las posibilidades que pueden darse: i) que el sujeto sea absuelto del delito fuente, en cuyo caso las ganancias tributarán porque se considerarán incrementos del patrimonio. ii) Si el sujeto es condenado por el ilícito fuente, pero no se acuerdan ni el decomiso ni la restitución, porque no se pueda demostrar el origen del dinero, también habrá de tributar por tales cantidades. iii) Si recaen condena y comiso o restitución parcial de cantidades, el sujeto tendrá obligación de tributar por “la parte de las ganancias no decomisadas o no restituidas”. Puesto que en la mayor parte de casos no se sabrá la procedencia de los bienes hasta que no recaiga sentencia, entiende que será preciso que se investigue si se ha podido cometer un delito fiscal. Añade que si la sentencia es condenatoria, con comiso o restitución, y el sujeto sí había tributado, procederá “la devolución por parte de Hacienda de la cuota ingresada”, y si se le había condenado por delito fiscal, podría constituir un supuesto de revisión de sentencia, porque “la capacidad económica que el sujeto aparentemente tenía no era real”, y apunta que no es correcta la resolución del *caso Urralburu*, fundada en un concurso de leyes, ya que “en ese caso se podrá declarar la no existencia real, sino aparente, de capacidad económica por parte del sujeto porque se decretará el decomiso de las ganancias”. Concluye que “cualquier ganancia que ingrese en el patrimonio del sujeto será objeto de tributación”, por lo que si no se encuentra justificado debe tributar como “incremento patrimonial no justificado” y sentencia que “la clave por tanto no está en si las ganancias proceden de un delito o no, sino si dichas ganancias ingresan o no en el

¹⁵⁷¹ OLAIZOLA NOGALES, I., “La respuesta penal ante la corrupción: una aproximación a las principales carencias”, en AA.VV., *Estudios sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica del Poder Judicial y sobre la corrupción en el ámbito público*, perteneciente a la *Colección Cuadernos Penales José María Lidón*, núm. 11, Servicio de publicaciones de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2015, pp. 198-201.

patrimonio del sujeto”, de donde infiere que si no son objeto de comiso o de restitución habrán de tributar, con independencia de su procedencia. Finaliza destacando que el concepto de renta que se emplea en el IRPF es “omnicomprensivo” y se rige por dos criterios: “el de la alteración patrimonial con variación en el valor del patrimonio y la exclusión de este impuesto de las rentas que estén sujetas al impuesto de Sucesiones y Donaciones”.

Esta opinión es compartida por DEL ROSAL BLASCO¹⁵⁷², que distingue tres posibles interpretaciones: que este tipo de ganancias deben tributar siempre, que no cabe dicha tributación porque con el comiso o la declaración de responsabilidad civil salen del patrimonio del obligado tributario y, en tercer lugar, “que mientras que llega la condena y el comiso de las ganancias, subsistirá la renta generada por esas ganancias y, por tanto, se puede aplicar la institución de las ganancias patrimoniales no justificadas”, postura que adjetiva como “la más razonable” y que coincide con la expresada en la STS 20/2001. Cuando se dan los requisitos allí consagrados y se condena por el delito fuente, se pierden los beneficios ilícitos “por el comiso o la indemnización, lo que daría lugar a incurrir en un *bis in idem* si se condena, también, por el delito fiscal”. Mientras que ZARAGOZA AGUADO¹⁵⁷³, que comparte esta postura, atiende a la SAN de 31 de enero de 2003, Sección 3ª, –SAN 4/2003, caso *Los Charlines*–, que califica como “particularmente interesante”, en la que se afirmó la compatibilidad punitiva del lavado de activos que provienen del narcotráfico con el delito fiscal que consiste en la no tributación por tales beneficios obtenidos¹⁵⁷⁴. Debemos anotar que esta doctrina fue ratificada en la STS 202/2007, en la que se mantuvo la posibilidad del concurso real.

También BAEZA DÍAZ-PORTALES¹⁵⁷⁵ bendice la solución del TS y concluye que las ganancias patrimoniales ilícitas han de ser objeto de tributación, lo que no vulnera el artículo 24 CE, y posibilita la condena por delito fiscal cuando no se dé un concurso de normas con el delito fuente, por lo que no cabrá cuando se den los tres requisitos enumerados en la STS 20/2001. Asimismo, en los últimos tiempos, se ha adscrito a esta línea doctrinal DE MOSTEYRÍN SAMPALO¹⁵⁷⁶, quien estima que entre los argumentos favorables a la tributación de las ganancias procedentes de un delito se concentran: la igualdad frente a la ganancia lícita, la inexistencia de una norma expresa que la excluya, la obligación de que se tribute por el incremento patrimonial no justificado, un acto que implique capacidad económica y “la necesidad de introducir la tributación en la cadena de inversiones que pueden existir a continuación”. Añade que sí existe una disposición normativa, el artículo 39 LIRPF, en la que se sustenta el sometimiento a gravamen de dichas rentas, y confronta los principales argumentos contrarios –motivos éticos, la

¹⁵⁷² DEL ROSAL BLASCO, B., “Delito fiscal”, *cit.*, pp. 1, 2 y nota 1, en la que sostiene que la tributación de las ganancias ilícitas “ni es un específico problema del delito de blanqueo de capitales ni es un problema de relaciones concursales entre el delito de blanqueo de capitales y el delito fiscal”.

¹⁵⁷³ ZARAGOZA AGUADO, J.A., “Capítulo 26. El delito de blanqueo de capitales”, en CAMACHO VIZCAÍNO, A., *op. cit.*, pp. 1268 y 1269.

¹⁵⁷⁴ En la SAN 4/2003 se argumentaba que “no nos encontramos ante un mismo hecho que se sanciona desde dos o tres perspectivas diferentes sino ante hechos distintos uno, generador o fuente del ingreso, consistente en traficar con drogas (delito contra la salud pública) que no se juzga en este proceso; otro, consistente en ocultar ese dinero, transformarlo y reintroducirlo en el mundo económico financiero legal (blanqueo); y un tercero, consistente en ocultar a la Hacienda Pública los cuantiosos incrementos patrimoniales obtenidos a partir de inversiones realizadas, en todo o en parte, con dinero de ilícita procedencia o de la reinversión de ganancias ilícitas”. Además, en esta resolución se enfatizaba que: “los delitos contra la hacienda pública son independientes de toda esa actividad desplegada para regularizar el dinero ilícito. Es más, el incumplimiento de las obligaciones fiscales es posterior e independiente a la obtención de los fondos ilícitos y se produce precisamente cuando estos retornan al patrimonio de los sujetos activos como si de dinero legal se tratara”.

¹⁵⁷⁵ BAEZA DÍAZ-PORTALES, L.A., *op. cit.*, pp. 20 y 21.

¹⁵⁷⁶ DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R., “Tributación de las ganancias que se obtienen del ilícito penal”, *Foro: Revista de ciencias jurídicas y sociales*, vol. 20, núm. 1, 2017, pp. 125 y 126.

ineficacia del acto ilícito, el derecho a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable, la ausencia de acto demostrativo de riqueza y de disposición legal expresa y el *non bis in idem*— alegando que “no son convincentes y desde el punto de vista práctico podrían dar lugar al fraude masivo amparándose en el supuesto origen delictivo de la ganancia”. Defiende que la Sala 2ª se ha pronunciado en pocas ocasiones al respecto y que, siempre que lo ha hecho, ha mantenido la obligación de tributación de las ganancias delictivas, aunque matiza que en la STS 20/2001, “so pretexto de un concurso de leyes que no justifica y que es en realidad, y a todas luces, un concurso material de delitos, se excluye de pena el fraude fiscal si se castiga por el delito fuente de la ganancia”. Advierte del “escaso arraigo” en España de la idea relativa a semejante tributación, a diferencia de otros países, como Alemania, Italia, Francia o EE. UU., donde sí hay una normativa específica, y acaba su disertación anhelando lo “deseable” de su previsión expresa en nuestro país para poner fin a la polémica doctrinal. Tesis sustentada por DELGADO SANCHO¹⁵⁷⁷, quien pone el acento en el silencio del legislador, pero zanja que las tres SSTs expuestas —*casos Nécora, Roldán y Urralburu*— “dejan meridianamente claro que las ganancias ilícitas deben ser objeto de gravamen”, por lo que se puede incurrir en delito fiscal si no se declaran.

Podemos atender en este punto, aunque con grandes salvedades —a la vista de sus objeciones—, a CHOCLÁN MONTALVO¹⁵⁷⁸, quien con depurada técnica observa que el TS ha experimentado una “adecuada evolución jurisprudencial” en la materia, si bien refleja que “queda por resolver la cuestión principal”, ya que no ha aclarado si el incremento de un patrimonio cuyo origen se ha precisado en la sentencia, configurándolo como un “beneficio ilícito derivado de determinados hechos punibles”, constituye “un hecho imponible en el sentido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, puesto que parte de la doctrina tributarista duda de que la actual legislación permita efectuar tal subsunción, por lo que no resultaría acorde con los principios del ordenamiento punitivo “presuponer a efectos penales una interpretación de la norma fiscal que no alcanza el grado de consenso necesario en el ámbito tributario”.

Con todo, CHOCLÁN MONTALVO elogia, como advertimos, la evolución de la Sala 2ª, y resume que cuando las ganancias del delito fuente pueden ser decomisadas, “lo que equivale a la declaración de su carácter ilícito por proceder del delito enjuiciado”, la aplicación de aquel tipo “comprende todo el contenido de injusto” de la conducta del agente, “por lo que adicionalmente no puede pensarse el hecho como delito fiscal”. Así, se refuerza la función de “protección subsidiaria” que cumple el delito contra la Hacienda Pública, que se convierte en “un vehículo de confiscación de rentas ilícitas cuando por razones procesales no ha podido decomisarse la ganancia ilícita procedente del delito”, y sintetiza la cuestión destacando que si no ha podido determinarse que el incremento de patrimonio procede de un delito, “entonces es un incremento patrimonial no justificado”; mientras que si la sentencia sí establece su origen delictivo, procede el comiso. Otro aspecto relevante sobre el que pone el foco CHOCLÁN MONTALVO es el relativo a los beneficios indirectos, que se derivan de negocios que se constituyen sobre la base de rentas ilícitas, en cuyo caso se trata de renta que “si no se declara puede dar lugar a delito fiscal”. Ello es así porque sobre tales beneficios no es posible el comiso cuando se generan de forma autónoma con respecto al delito originario; por tanto, aunque quepa establecer relación causal siguiendo un patrón naturalístico, normativamente debe restringirse el ámbito del comiso a la ganancia que se obtiene de un modo inmediato del delito. De este conjunto de premisas, extrae tres conclusiones: i) la ganancia ilícita sobre la que cabe el

¹⁵⁷⁷ DELGADO SANCHO, C.D., *op. cit.*, pp. 5 y 6.

¹⁵⁷⁸ CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica...*, *cit.*, pp. 274-276.

comiso no está sujeta a tributación. Distingue entre comiso de instrumentos y efectos del delito y ganancia ilícita. Califica el comiso como “causa de expropiación” que opera desde la firmeza de la sentencia que lo decreta, mientras que la ganancia ilícita “solo fundamenta una situación patrimonial ilícita que pretende corregirse mediante la confiscación”, y dicho efecto se produce *ex tunc*, no a partir de la sentencia, ya que nos hallábamos ante “titularidades aparentes”. A su vez, duda de que una renta de la que se prive al sujeto *ex lege* “sea indicativa de capacidad contributiva”. ii) Solo cuando no se pueda probar que la situación patrimonial no justificada deriva de un delito es posible acudir al delito fiscal. En este supuesto, hasta que no se pruebe lo contrario, la situación patrimonial no es ilícita, aunque no esté justificada, para lo que toma en consideración la posibilidad de decomiso recogido en el artículo 127 bis CP, cuando el juez aprecie, mediante indicios fundados, que los bienes provienen de un delito, aunque no se acredite su origen ilícito. Ello se ve complementado con la presunción consagrada en el artículo 127 sexies CP, en cuya virtud se presume que todos los bienes adquiridos por el condenado en los seis años anteriores a la fecha de apertura del procedimiento penal provienen de su actividad delictiva. iii) Cabe el delito fiscal a propósito de los “rendimientos lícitos que derivan de negocios ilícitos”, ya que la confiscación no se extiende a la “ganancia secundaria”. Así, es posible apreciar el delito de defraudación tributaria “si no se declara conforme a la renta lícitamente obtenida pero viciada en su origen”.

Resulta digna de reseña en este grupo de autores VIDALES RODRÍGUEZ¹⁵⁷⁹, quien narra que, tras la STS 20/2001, el Alto Tribunal ha aplicado “pacíficamente” dicho criterio, de donde colige que “existe un deber de tributar por las rentas de origen delictivo”, aunque en el caso concreto, el respeto al principio *non bis in idem* “impida el castigo del delito fiscal al considerar que el desvalor que supone queda absorbido por la infracción de la que los bienes traen causa”. Sin embargo, modula su alcance cuando aprecia que la modificación del blanqueo, acometida en el año 2010, y la nueva regulación del comiso –del año 2015– “aportan nuevas perspectivas” que han de ser tomadas en consideración. Se cuestiona qué sucede cuando las ganancias ilícitas se someten a un proceso de legitimación, y responde que, como no se trata de una procedencia directa e inmediata del delito, según la doctrina sentada, la solución jurisprudencial llevaría a un concurso real de delitos entre el delito base, el lavado y el delito fiscal, debido al “desbordado” concepto de blanqueo que nos brinda el artículo 301 CP. Resalta que esta solución genera “serias dudas” en cuanto a su admisibilidad, ya que se produce una notable “contradicción” si se impone una pena al sujeto por realizar cualquier acto “que involucre” bienes de origen delictivo –incluso poseerlos o utilizarlos– y, a su vez, se le obliga a tributar por ellos, por lo que reclama que se eviten “tales incongruencias sistemáticas”. Anota que quien adquiere bienes de un delito se ve expuesto a su desposesión, ya sea a través de la responsabilidad civil o, en segundo término, mediante el comiso, institución que ha experimentado en el año 2015 una notable ampliación de sus contornos.

Por lo que respecta al segundo requisito de la STS 20/2001, es decir, la aplicación del delito fiscal cuando no sea posible la sanción del delito fuente, VIDALES RODRÍGUEZ reprocha que se establezca una relación de subsidiariedad que “será de improbable concurrencia en la práctica”, ya que dicho papel es desempeñado por el delito de blanqueo, el cual “corre el serio riesgo de verse convertido en la incriminación de la

¹⁵⁷⁹ VIDALES RODRÍGUEZ, C., “Relaciones entrej” , *op. cit.*, pp. 7-9. Sus postulados son compartidos de modo pleno por NIETO MONTERO cuando analiza las relaciones concursales entre ambos delitos, (NIETO MONTERO, J.J., “Relaciones del blanqueo” , *cit.*, p. 416).

posesión injustificable de bienes”. No obstante, semejante opción político-criminal le parece desacertada, ya que, extrapolada al ámbito de la defraudación tributaria, no hace sino “constatar la incapacidad de averiguar, perseguir y castigar los delitos efectivamente cometidos”. En último término, el tercero de los requisitos, que no se haya operado el comiso de los bienes o no se haya abonado la responsabilidad civil, da pie a cuestionarse la naturaleza del comiso, porque “si se le reconoce la virtualidad de impedir el castigo de un delito”, ello conlleva que haya de admitirse una “incidencia mayor” que la propia de la “desconcertante etiqueta” de consecuencia accesoria del delito, que es “profundamente perturbadora a la vista de la posibilidad de que se decomisen bienes sin sentencia condenatoria o de que se acuerde el decomiso respecto de bienes de terceros ajenos al hecho delictivo”.

En el sector doctrinal opuesto, que se muestra contrario a admitir el posible delito fiscal dimanante de la tributación de las ganancias ilícitas, podemos enumerar un nutrido grupo de relevantes penalistas, cuyo mero listado da fe de la relevancia y de la altura académica del debate. Entre ellos hemos de comenzar siguiendo a BACIGALUPO SAGGESE¹⁵⁸⁰, quien, como ya adelantamos, fue una de las primeras autoras que desarrolló la controversia en España. Dicha autora desgrana los requisitos que han de concurrir en la renta del sujeto pasivo del IRPF para que sea objeto de tributación. En cuanto a las rentas de trabajo, se incluyen en ellas los salarios, sueldos, dietas, prestaciones de desempleo, gastos de representación, contribuciones o aportaciones a planes de pensiones y, por tanto, han de tener un origen lícito. En segundo término, también descarta la inclusión de las ganancias ilícitas en los rendimientos del capital. Sin embargo, advierte que las dudas surgen a propósito de los rendimientos de actividades económicas, puesto que los partidarios de su tributación incluyen en ellos las ganancias no justificadas de patrimonio. Frente a dicho sector aprecia, a propósito de los aumentos patrimoniales, que “si bien la ley nada dice sobre el origen de los mismos, ello tampoco significa, ni puede significar, una presunción de ilicitud del origen de esos incrementos”.

A su vez, BACIGALUPO SAGGESE conecta este aspecto con el artículo 28 LGT, cuando consigna que “*el tributo se exigirá independientemente de la forma o denominación que los interesados le hayan dado al hecho imponible y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*”, y defiende que se hace referencia a los posibles defectos formales del acto, pero que ello “no se puede relacionar con la indiferencia de la causa ilícita que no permite subsanación alguna y que sería contrario a los principios del negocio jurídico”. Después de anotar la división existente en la doctrina tributarista proclama que “las ganancias patrimoniales no justificadas son presunciones y no una definición de la renta”. A continuación, liga estas ganancias patrimoniales no justificadas con la presunción de inocencia y detalla que puede ocurrir que “en caso de duda se exija inicialmente el tributo como si el negocio fuera válido como lo establece el art. 28 LGT, procediendo a su posterior devolución si el negocio es nulo o anulado”, lo que justifica en el principio de unidad del ordenamiento jurídico y en la presunción de validez de los actos y contratos del CC. Dicho lo cual, afirma que el hecho imponible ha de ser lícito, licitud que se presume. Además, indica que ese es el criterio seguido por el TJCE –recordemos, actual TJUE–, donde “*la regla general es la aplicación inicial del impuesto y su posterior devolución si el hecho fuere ilícito*”, salvo que *ab initio* se trate de casos evidentes de infracción, ya que en el ámbito aduanero se resuelve que “no puede surgir ninguna obligación tributaria en relación con productos excluidos del comercio intracomunitario y del circuito económico de la Unión Europea”.

¹⁵⁸⁰ BACIGALUPO SAGGESE, S., “Delito fiscalj”, *cit.*, pp. 5-11. (Cursivas en el original).

Por todo lo razonado concluye dicha autora que si se asume que el hecho imponible ha de ser lícito, las ganancias que provienen de actos ilícitos solo pueden ser exigidas a título de sanción “si se encuentran tipificadas como delito, falta o infracción administrativa, pero nunca en concepto de tributo”. Con gran capacidad de síntesis refleja que “si no hay hecho imponible, no hay renta, ni tampoco obligado tributario”, por lo que no se podría colmar la tipicidad del delito fiscal, lo que no conlleva que el delincuente mantenga la propiedad de tales bienes, ya que los delitos no constituyen modos de adquisición de aquélla. Entiende que la respuesta penal acertada es la condena por el delito fuente, unida al comiso, a la responsabilidad civil o a la multa, en su caso, y señala que “si no se pudiese probar el origen delictivo del que supuestamente pudieran proceder esas ganancias no justificadas de patrimonio, su defraudación sería –sin lugar a dudas– constitutiva de delito fiscal, ya que entonces estaríamos ante ganancias no justificadas de patrimonio de acuerdo a la ley tributaria”, y apostilla que esa fue la solución seguida en la STS 649/1996 –*caso Nécora*–, donde se absolvió por el delito de receptación y se mantuvo la condena por delito fiscal. Arguye que dicha solución late también en el *caso Urralburu*, aunque matiza que no se trata de un concurso de normas, “pues la razón por la cual no se puede castigar conjuntamente por delito fiscal es la falta de tipicidad del mismo por falta del objeto material”.

Además, reprocha que los tres requisitos enumerados en esta STS son “contradictorios”, fruto de la voluntad de dejar subsistente la doctrina contenida en el *caso Roldán*, lo que, a su juicio, no consigue. Enumera dos contradicciones: i) el hecho de afirmar que “los ingresos procedentes de un delito «generan un delito fiscal» y que si los ingresos son reinvertidos y han dado lugar a nuevas ganancias no cabe apreciar concurso de normas”, puesto que, a su entender, no se genera dicho delito; además, califica como “absurda” la alusión a la reinversión de los bienes, y estima que se pretende la coherencia con la STS del *caso Roldán*, cuando tales bienes ya procedían de modo directo de los delitos fuente. ii) Cuestiona que el delito base incluya el comiso como requisito para apreciar el concurso de normas, puesto que éste “se presenta cuando el contenido de lo injusto de un hecho punible ya esté contenido en otro, y por lo tanto, el autor solo haya cometido una única lesión de la ley penal. Por el contrario, la unidad de acción con pluralidad de lesiones de la ley penal se denomina concurso ideal”. Agrega que es en tales casos en los que “se tiene en cuenta la consecuencia jurídica”, aunque reconoce –con la STS 20/2001– que en dicho supuesto no se daba un concurso ideal. Con todo, reclama que se diferencie “entre el concurso de normas de conducta y la cuestión de la duplicación o la desproporcionalidad de las sanciones”, aunque admite el avance que supone la resolución del *caso Urralburu*.

Por su parte, MANJÓN-CABEZA OLMEDA¹⁵⁸¹ analiza este tema al hilo de las relaciones concursales entre el blanqueo de dinero y el delito fiscal. Explica que en el caso concreto analizado –la tributación de las ganancias delictivas y la posible existencia de un delito fiscal– nos encontraremos ante “dos o tres delitos en discusión”. Así, el delito fuente, generador de los bienes, su posible lavado y el delito fiscal por la elusión de la tributación del dinero ya blanqueado. No obstante, agrega que esta secuencia se puede estudiar sin el delito de lavado, aunque plasma que tal hipótesis parece hoy día “difícil”, debido a la amplitud del blanqueo, con lo que “parece inevitable –y absurdo– que la comisión de cualquier delito que genere bienes lleve aparejada automáticamente la comisión de blanqueo”. Rechaza que las ganancias delictivas deban tributar puesto que “se podría comprometer el derecho a no declararse culpable”. Sin embargo, centra sus

¹⁵⁸¹ MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Ganancias criminales”, *cit.*, pp. 602, 626-633.

críticas en la posible vulneración del *non bis in idem*, aunque añade, a diferencia de otros autores, que la respuesta debe ser la misma incluso cuando no se logre probar el primer delito y, por ende, no haya riesgo de *bis in idem*: en ninguno de ellos debería tributarse, con lo que descarta la aplicación de la “*doctrina Capone*”, en referencia a la condena por delito fiscal del mafioso norteamericano en 1931, “donde se partía de unos gastos efectuados con unas rentas no declaradas de las que no se pudo probar su procedencia delictiva, pero el Departamento del Tesoro consiguió acreditar su existencia y la no declaración al Fisco”.

Afea MANJÓN-CABEZA OLMEDA al Alto Tribunal que dé por seguro, “sin cuestionarlo”, que existe obligación de tributar por las ganancias delictivas, por lo que no formula una verdadera doctrina al respecto; no obstante, escribe que de ello no se deriva, en todo caso, la posibilidad de condenar por fraude tributario. De esta manera, aunque la STS 769/2008 aplica el criterio de absorción, no explica por qué el dinero delictivo debe tributar. Con buen tino señala que aunque la STS del *caso Roldán* admite el concurso real de delitos, el ilícito contra la Hacienda Pública se fundamenta en la obtención indebida de devoluciones, por lo que “no existe objeción alguna a su condena”, ya que no se lesiona el *bis in idem*, puesto que tal delito está plenamente desvinculado del delito fuente. Enuncia cinco argumentos para confrontar las razones aludidas en dicha resolución favorables a la tributación de las ganancias delictivas: i) no se vulnera el principio de igualdad, puesto que sobre los bienes recaen el decomiso y la responsabilidad civil, así como la sanción por el delito base. ii) Ninguna norma prevé de modo expreso tal tributación. iii) No es indiferente la calificación que el acto generador de los bienes tiene en los ámbitos administrativo o penal. iv) El producto del delito no deviene propiedad del delincuente, ya que no nos encontramos ante uno de los modos de adquirir la propiedad del artículo 609 CC. A su juicio, esto se debe a un error de concepción, ya que “la adquisición del dominio no es un dato económico, sino una institución jurídica regulada en el Código Civil”. v) No se resuelve el problema de la doble sanción.

Reflexiona que en el *caso Urralburu* resulta más acertado decir que la imposibilidad de condena por el delito fiscal no se basa en el concurso de normas, sino en “la inexistencia de hecho imponible por el hecho de haber condena por el delito anterior”. Asimismo, descarta que en los casos que analiza, la interposición de un delito de blanqueo intermedio sea un argumento de peso para afirmar la obligación de tributar, puesto que dicho acto de lavado “no modifica la naturaleza del bien ilícito, que lo seguirá siendo por más que se haya maquillado su procedencia”. De modo contundente aprecia que “no parece fácil” entender que un mismo bien sea, a la vez: elemento típico de un delito –v.gr., la dádiva en el cohecho–, efecto del delito que pueda ser decomisado, objeto material de un acto de lavado y “base imponible sobre la que calcular la cuota tributaria del impuesto para llegar a un delito fiscal”. De las resoluciones analizadas extrae dos cuestiones: la obligación de tributar por las ganancias delictivas y que se deduzca de dicha obligación la posibilidad de condenar por fraude tributario, puesto que, aunque se afirme la obligación de tributar, puede rechazarse después la sanción del delito fiscal, con base en el *bis in idem*. Como se ha dicho, niega que sea de aplicación la *doctrina Capone* y defiende que el posible delito fiscal subsiguiente es un acto de autoencubrimiento impune, por lo que “la igualdad ante el impuesto debe ceder”.

MANJÓN-CABEZA OLMEDA sigue en este punto a SÁNCHEZ HUETE y escribe que, al hilo de la ausencia de adquisición de la propiedad de los bienes delictivos por el delincuente, resulta “difícil” sostener que se deba tributar “por una capacidad económica que no se tiene conforme a Derecho”, máxime si se valora que la imposición tributaria no es una sanción, sino que los tributos se fundamentan en la manifestación de

la capacidad económica, derivada de la realización del hecho imponible y no en la culpabilidad del sujeto. A su vez, niega que quepa acudir a la tributación por rentas de origen desconocido, puesto que éste sí se conoce, la comisión de un delito previo, “por lo que no puede alcanzarles la presunción de legitimidad de lo que se posee sobre la que se asienta la obligación de tributar”, lo que es distinto del caso en que Hacienda desconozca su origen criminal y, por ello, pretenda actuar sobre ellas. Así las cosas, advierte que se debe diferenciar “entre ganancias criminales y ganancias patrimoniales no justificadas”. Suma a ello que la neutralidad del impuesto debería ceñirse a los actos lícitos o ilícitos, pero que no debería alcanzar a los actos constitutivos de delito. Como último argumento subraya que si Hacienda acepta esos fondos estaría contribuyendo a un blanqueo de dinero o, cuando menos, se beneficiaría de él. Confronta esta situación con el comiso, que califica como acción “más intensa y eficaz que la que se deriva de la tributación”. En virtud de todo lo anterior, finaliza su alegato exponiendo que la ausencia de tributación por las rentas delictivas no convierte al Estado en “un paraíso fiscal para el delincuente”, sino que es suficiente con su respuesta penal al “delito realmente cometido”, con el decomiso de los bienes y la responsabilidad civil anudada.

De análogo parecer es QUERALT JIMÉNEZ¹⁵⁸², quien apunta que este tema es “todo menos pacífico”, tanto en la doctrina penalista como fiscalista. Con todo, defiende la impunidad del delito fiscal, con una única excepción: “cuando no quepa atribuir un delito que motive el origen ilícito del incremento del patrimonio y éste quede probado”, para lo que cita el artículo 37 LIRPF. Considera que la razón de ello es “simple”, y la resume en que la actividad ilícita no es un sistema de acceso legítimo a la propiedad. Puntualiza que ésta “parece ser” la corriente jurisprudencial actual, al hilo del *caso Urralburu*. Arguye que esta situación lleva a un callejón sin salida, aunque relativiza el alcance de la cuestión cuando resalta que “esta impunidad no debe preocupar, pues no significa que las rentas ilícitamente obtenidas puedan seguir en poder del sujeto”, sino que se dispone del comiso de los efectos, productos e instrumentos del delito para evitar semejante disfunción. Particularmente incisivo y convincente se muestra DE LA MATA BARRANCO¹⁵⁸³ cuando razona que la normativa tributaria y la interpretación que de ella realizan el TC y la jurisdicción contencioso-administrativa “puede perfectamente entenderse que obliga a la tributación de los patrimonios ilícitos”. Sin embargo, aunque asuma este punto de partida, puntualiza que no cabe aceptar una condena por delito fiscal cuando ya existe castigo por el delito fuente, y ello no porque se produzca un *bis in idem*, sino porque “no tiene sentido exigir una autodelación, que es lo que ocurriría cuando se tributara sobre patrimonios ilícitos”. Destaca el duro resumen que hace, interrelacionando esta polémica con la posible admisión del delito fiscal como antecedente del blanqueo, cuando escribe: “obsérvese la paradoja de que un delito de blanqueo de capitales puede dar lugar a un delito fiscal cuando no se tributa por la ganancia obtenida y la cuota tributaria de éste puede a su vez dar lugar a un nuevo delito de blanqueo (j) ; un auténtico absurdo legal, que no cabe aceptar”.

También debemos detenernos en la toma de postura de FERRÉ OLIVÉ¹⁵⁸⁴, que anota la magnitud de la cuestión cuando advierte que se trata de “un problema muy importante” y que posee consecuencias “teóricas y prácticas” de gran relevancia. La obligación de tributar en estos supuestos le parece, a primera vista, “una exigencia y un castigo exagerado”, *v.gr.*, en el caso del narcotraficante, aunque resalta que otros supuestos de hecho son más dudosos, tales como un fraude inmobiliario a gran escala.

¹⁵⁸² QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal español...*, cit., p. 812.

¹⁵⁸³ DE LA MATA BARRANCO, N.J., “El delito fiscalj”, cit., pp. 7 y 8.

¹⁵⁸⁴ FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos...*, cit., pp. 505 y 506.

También surgen dudas cuando se trate de “operaciones solo parcialmente delictivas”. Ante las interrogantes planteadas zanja que, como nuestro ordenamiento no contiene una previsión legal expresa, “en todo caso debe rechazarse el delito de defraudación tributaria si las rentas provienen de un hecho delictivo”, ya que la solución opuesta contraría el derecho a no confesarse culpable. De modo gráfico relata que la pena del delito fuente “contempla que aquel que ha cometido dicho delito hará un uso privado y no solidario de los beneficios que obtiene”, por lo que “intentará apoderarse definitivamente de los bienes sin tributar”. Dado que presume que el legislador es consciente de tal situación, “habrá asociado la suficiente entidad de pena y consecuencias accesorias para cada delito que se corresponda con la lesión al titular del interés patrimonial y eventualmente a la Hacienda Pública damnificada”. Estima suficientes las consecuencias jurídicas derivadas de la aplicación del delito fuente, es decir, prisión, comiso, responsabilidad civil y multa, sin que quepa incardinar estas relaciones en el ámbito de las obligaciones tributarias. Si bien, admite que sí es posible la tributación de las rentas derivadas de actividades ilícitas no delictivas, y pone como ejemplo “el beneficio económico que se obtiene por la prostitución no coactiva de personas mayores de edad, que debe tributar en cualquier caso”.

Más difusa es la postura de CUGAT MAURI y BAÑERES SANTOS¹⁵⁸⁵, quienes no toman partido de modo abierto, pero enuncian las razones aducidas en contra de la tributación de las ganancias delictivas –vulneración del derecho a no declarar contra uno mismo y del principio *non bis in idem*– y tildan la solución del TS al respecto como “ciertamente ambigua”. Sin embargo, constatan que se ha mantenido en resoluciones posteriores, en concreto, las SSTS 113/2005 y 906/2009, en las que el delito fiscal se absorbe en el delito de apropiación indebida. A su vez, resulta particular el parecer de otro renombrado especialista como QUINTERO OLIVARES¹⁵⁸⁶, quien se muestra cauto, pero califica el razonamiento de la STS 20/2001 como “convinciente”. En su decir, con los bienes procedentes de un delito surge un nuevo dilema, ya que este dinero, “*pese a ser negro debe tributar*”. No obstante, puntualiza que la posible condena por fraude tributario, junto con la impuesta por los ilícitos fuente, “*puede chocar con la existencia de unas consecuencias punitivas propias para esos delitos*, que se incrementaría con el delito fiscal y, ulteriormente, con el blanqueo”. Añade una segunda puntualización cuando prescribe que dicha doctrina jurisprudencial ha de ser acogida “*sin desviarse de los supuestos enjuiciados*”, ya que en los casos tratados por la Sala 2ª no se trataba tanto de “*dinero directamente procedente de la actividad corrupta, cuantos frutos ulteriores obtenidos con ella*”. Con todo, tras defender el argumento del concurso de leyes, se formula la pregunta retórica de si en todos los delitos patrimoniales o económicos se lleva a cabo la verificación de si el delincuente ha incluido en su declaración de la renta “las ganancias procedentes de delito, en orden a la derivación de responsabilidad administrativa o penal por impago del tributo”.

De todo cuanto antecede se desprende la magnitud de la controversia. Hemos de comenzar significando que existen poderosas razones tanto en un grupo de autores como en el adverso, por lo que la toma de postura es particularmente ardua en esta materia, a la vista del silencio del legislador y de las oscilaciones jurisprudenciales. Sin embargo, consideramos que el principio de igualdad en el tributo ha de prevalecer y que, en su virtud, no se puede hacer de peor condición al sujeto que obtiene rentas lícitas –aunque defraude– frente a aquél que obtiene accesos patrimoniales procedentes de delitos. Estimamos que el artículo 39 LIRPF es la base para justificar la tributación de las

¹⁵⁸⁵ CUGAT MAURI, M./BAÑERES SANTOS, F., *op. cit.*, pp. 833 y 834.

¹⁵⁸⁶ QUINTERO OLIVARES, G., “El blanqueo”, *cit.*, pp. 30 y 31. (Cursivas en el original).

ganancias patrimoniales no justificadas. Frente al parecer de aquellos autores que centran sus esfuerzos interpretativos en negar que las ganancias que proceden de un delito se integren en el patrimonio –por no estar incluidas en los modos de adquisición de la propiedad del artículo 609 CC– debemos manifestar que el precepto que citamos alude a que “*los bienes o derechos no se correspondan con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente*”, no a que se integren en dicho patrimonio o formen parte de él. Asimismo, puesto que las rentas se presumen lícitas, esta presunción ha de extenderse a todas las ganancias, por lo que surge la obligación de tributar por ellas, sin perjuicio de que después se tenga conocimiento de que proceden de un delito. Puesto que no pueden realizarse discriminaciones entre los ciudadanos, no pueden ser de peor condición los que obtienen rentas lícitas que los que no lo hacen. Asimismo, contamos con el aval del Derecho comparado, por cuanto en otros países sí se establece una obligación expresa de tributar por las ganancias ilícitas. Por lo tanto, no constituye una rareza, una excepción ni un supuesto exótico, sino una previsión normativa vigente en Alemania, en Italia, en Francia o en EE. UU. En este sentido, el grupo de autores que rechaza tal tributación no cita ninguna norma foránea en la que se consagre su postura. Con todo, se reclama desde aquí una respuesta expresa del legislador, para que, de una vez por todas, se ponga fin a la enconada discusión doctrinal, a la vista de los ríos de tinta generados. Por ello, consideramos que no se puede prolongar durante más tiempo este silencio normativo ni se puede perpetuar semejante dejación de funciones, escudada en tres bienintencionadas resoluciones de la Sala 2ª del TS.

Puesto que afirmamos la obligación de tributar por tales ganancias, a renglón seguido, de modo lógico, hemos de sostener la posibilidad de que se cometa un delito contra la Hacienda Pública si se elude su pago. Sin embargo, esta posibilidad ha de ser sometida a serios matices y correcciones, toda vez que una exasperación punitiva del conjunto de actos ilícitos podría conculcar el principio *non bis in idem*. De ahí que aplaudamos la doctrina sentada en el *caso Urralburu*, con la afirmación de un concurso de normas y, bajo determinados requisitos –los tres enunciados con anterioridad–, que proceda la consunción del delito fiscal en el delito fuente del que procedan las ganancias. Como bien explica dicha sentencia, ha de tomarse en consideración si nos hallamos ante una unidad o ante una pluralidad de actos y, en este segundo supuesto, cuando las ganancias no procedan de un modo directo e inmediato del delito fuente y, por ende, haya habido actos intermedios –*v.gr.*, un blanqueo de dinero–, el consiguiente alejamiento de los bienes ha de llevarnos a estimar que el delito fuente no colma ni el contenido de injusto ni de desvalor del hecho, por lo que entraría en juego la posibilidad de condena por el delito fiscal. A ello no se puede oponer que se conculque el derecho a no declarar contra uno mismo, ni que estemos ante un caso de autoencubrimiento impune, puesto que esta difusa categoría no puede extenderse hasta el extremo de justificar la comisión de un posterior delito. A su vez, hemos de enfatizar en que este concurso de normas tiene la virtualidad de despejar las dudas a propósito de si cabía la absorción cuando los delitos en liza presentan bienes jurídicos diversos, siendo la respuesta afirmativa de gran relevancia a efectos del presente trabajo.

Como decíamos, nos mostramos favorables a la doctrina sentada en el *caso Urralburu*, si bien hemos de realizar una serie de matizaciones. Con la aplicación del delito fiscal de modo subsidiario –cuando no se sancione el delito fuente, no se decomisen los bienes o estos no procedan de modo directo e inmediato del delito base– se corre el riesgo de su excesiva ampliación, de su desvirtuación, de hacer que pierda su finalidad político-criminal de lucha contra el fraude fiscal y, en definitiva, de que se convierta en un trasunto del blanqueo en una errática visión expansiva de ambas figuras. Por tal

motivo, abogamos por su restricción al máximo y, por lo tanto, por la aplicación general del concurso de normas. Para lograr esta finalidad forzoso es reconocer que ha de potenciarse al máximo el empleo del comiso. Esta institución es una gran desconocida, puesto que, bajo la indiferente denominación de “consecuencia accesoria del delito”, se tiende a relativizar su alcance, a diluir su relevancia y, en definitiva, a olvidar su aplicación. Sin embargo, en la práctica, tras la STS 20/2001, se erige en la llave para la constitución del concurso aparente de normas. Asimismo, su papel en el proceso penal se ha visto reforzado tras la reforma del texto punitivo del año 2015, en la que se han ampliado sus supuestos, su alcance y su impacto sobre el delito. De esta manera, deben conjugarse los dos elementos: la restricción al máximo en la aplicación del delito fiscal en tales supuestos y un incremento en la eficiencia del comiso como verdadera arma de recuperación de fondos delictivos –misión que, en infinidad de ocasiones, se atribuye de modo errado al blanqueo–. Para restringir el concurso real del delito fiscal con el –o los– delito fuente se debe acudir, sin ambages, a la figura del concurso aparente de normas a resolver por el principio de consunción y, en aquellos supuestos en los que existan dudas ante si nos encontramos con un único hecho o ante una pluralidad de hechos, debe tomarse en consideración el principio de determinación alternativa u optativa y, en su virtud, aplicar el concurso de leyes, dado que sería la opción más beneficiosa, penológicamente hablando, para el reo. Además, con este recurso al concurso de normas se conjura la exasperación punitiva y se es plenamente respetuoso con el principio *non bis in idem*.

A modo de epílogo, y como cierre de este estudio, desearíamos dejar constancia, de forma telegráfica, de una última relación que se podría dar entre el delito fiscal y el lavado de activos, y a la que los autores no suelen prestar atención, concretada en la instrumentalización del sistema tributario. En este punto, seguimos a NIETO MONTERO¹⁵⁸⁷, cuyos postulados compartimos, y nos centramos en el supuesto en el que el blanqueador pretende utilizar el sistema tributario como “instrumento” para legitimar los fondos. Pone como ejemplo el caso del sujeto que obtiene unos rendimientos, como fruto de un delito previo, y que lleva a cabo su declaración e ingreso correspondiente. Precisamente se cuestiona si el pago del tributo debido podría ser calificado como un acto delictivo, al “reintroducir bienes procedentes de la actividad delictiva en el ciclo económico”. Para dar respuesta a dicha pregunta toma en consideración dos elementos: en primer lugar, el elemento subjetivo requerido jurisprudencialmente para entender cometido el blanqueo y, en consecuencia, si el pago del tributo tiene cabida dentro de la categoría de los gastos ordinarios, excluida de la tipicidad. Sin embargo, con buen tino, aprecia un segundo elemento, consistente en el carácter de obligación legal del pago del tributo, independiente en su nacimiento a la autonomía de la voluntad, por lo que “parece difícil convertir en objeto de reproche penal el cumplimiento estricto de una obligación de este tipo”. A análogas conclusiones –aunque con un fundamento diferente– llega QUERALT JIMÉNEZ¹⁵⁸⁸, puesto que, como considera que no cabe la tributación de las ganancias ilícitas, “si el sujeto declarara fiscalmente, seguramente cometería, por lo menos, un intento de blanqueo de dinero, una disfunción criminógena pasada por alto”. A su vez, advierte que dentro de las formas de blanqueo de dinero no cabe incluir “la no justificación del origen del patrimonio ni la ocultación fiscal” y, aunque reconozca que

¹⁵⁸⁷ NIETO MONTERO, J.J., “Relaciones del blanqueo”, *cit.*, pp. 416-418. Dicho autor también alude a otro interesante caso en el que los frutos de la actividad delictiva se integran en el ciclo financiero legal: cuando “el sistema tributario renuncia a la búsqueda de la verdad material en la cuantificación del tributo, recurriendo a las estimaciones objetivas”. En esta situación “la reintroducción del dinero sucio en el circuito legal queda amparada bajo esa norma tributaria”, si bien, dado que se cumplen los requisitos legales, el delito fiscal estaría excluido.

¹⁵⁸⁸ QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal español...*, *cit.*, pp. 812 y 1297.

ambos delitos tengan un campo que les resulta común, sentencia que “una omisión no constituye acto alguno de transformación”.



CONCLUSIONES

I

El bien jurídico tutelado en el delito de blanqueo es una cuestión muy controvertida en la doctrina. Si partimos de la rúbrica del Título XIII del Libro II del CP –“*Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico*”–, debemos descartar que el patrimonio sea el interés protegido, ya que la legitimación de fondos nos sitúa en el ámbito económico global, pero no se ciñe a la tutela de los patrimonios individuales. En cuanto al orden socioeconómico, puede ser concebido como bien jurídico mediato o, en segundo término, puede atenderse a tres de sus manifestaciones concretas, cifradas en la libre competencia en el mercado, la estabilidad del sistema financiero y la licitud de los bienes en el tráfico financiero y económico.

En primer lugar, la libre competencia no cumple las funciones crítica e interpretativa del bien jurídico, a la vista de la lejanía de dicha materia de protección a través de la técnica de tipificación mediante figuras de peligro abstracto, solo salvable a través de la denostada técnica de los delitos cumulativos. Además, en numerosos supuestos el sujeto activo no es empresario, ni está vinculado a actividad mercantil alguna, puesto que se trata de un delito común, por lo que tales casos quedarían huérfanos de interés tutelado, lo que no se puede asumir en este elemento típico. En segundo término, la estabilidad del sistema financiero es una fórmula vaga e imprecisa, toda vez que dicho sistema es un instrumento neutro. La defensa de este bien jurídico nos vincula a postulados funcionalistas –que rechazamos– y, en último término, conlleva una posible quiebra de los principios de proporcionalidad, lesividad y de intervención mínima. Por su parte, la licitud de los bienes en el tráfico financiero y económico de curso legal sí cumple las exigencias para ser reputada bien jurídico inmediatamente tutelado ya que, del análisis de los postulados constitucionales en materia económica y de la combinación de la libertad de empresa con el principio de igualdad se deriva que nos hallamos ante un mercado constitucionalmente garantizado, en el que los bienes que acceden y transitan por él han de cumplir una serie de requisitos y condiciones. El lavado reprime, precisamente, el empleo de dicho cauce con fines espurios, lo que conlleva repercusiones negativas de toda índole, tanto económicas y financieras, como sociales e, incluso, morales.

II

Además de los bienes jurídicos vinculados a la rúbrica del Título XIII, debemos prestar atención a otros posibles intereses tutelados, así como al bien jurídico protegido por el delito fuente. En relación con el primer grupo, podemos citar a la Administración de Justicia, que debemos afirmar como objeto protegido, ya que el lavado de dinero afecta tanto a las funciones de prevención de los delitos, como a las de descubrimiento de los ilícitos consumados, tanto en relación a sus autores y cómplices como en cuanto a los efectos dimanantes de ellos. La naturaleza de los actos de blanqueo como conductas encubridoras se desprende de la Convención de Viena de 1988 y se ha plasmado en gran parte de los sistemas de Derecho comparado –Italia, Alemania, Suiza o Portugal–. No tiene este carácter la seguridad interior del Estado, que puede responder a razones de política criminal, o ser la *ratio legis* del blanqueo, pero que no constituye el bien jurídico

directo, puesto que lo contrario nos abocaría a una ampliación omnicompreensiva del tipo, desdibujaría los límites entre los delitos, extendería el campo de la autoría y de la participación, casaría mal con el carácter de delito común del tipo básico del reciclaje, diluiría la interpretación por el carácter abstracto de sus términos y generaría problemas concursales con el delito del artículo 518 CP, en que se reprime la cooperación económica o de cualquier otra clase con las asociaciones ilícitas. Por último, negamos que se tutele el mismo bien jurídico que el del delito fuente del blanqueo, con base en la autonomía de este último, en el principio de personalidad de las penas, en razones de proporcionalidad y por motivos penológicos, ya que la pena por el lavado es independiente de la del delito de referencia. En resumen, el blanqueo de dinero es un delito autónomo, pluriofensivo, con un contenido de injusto propio, necesitado de pena, en el que se protegen la licitud de los bienes en el tráfico económico-financiero de curso legal y la Administración de Justicia.

III

Sostenemos que no todas las modalidades de blanqueo requieren la presencia del especial elemento subjetivo del injusto consistente en la finalidad de ocultar el origen ilícito de los bienes, o de ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, con base en los siguientes motivos: en la Convención de Viena de 1988 se reclama la tipificación de conductas blanqueadoras sin exigir finalidades específicas, al igual que en las Directivas contra el blanqueo. En segundo término, de la literalidad del artículo 301.1 CP no se deriva esta vinculación, puesto que se opera una diferenciación gramatical entre las distintas conductas. También refuerzan nuestra postura los argumentos lógico-sistemáticos, ya que los comportamientos del primer inciso del precepto son idóneos para menoscabar el bien jurídico protegido, así como los motivos históricos, a la vista de que no se ha mantenido la redacción del artículo 344 bis h del anterior CP. Además, el blanqueo imprudente del artículo 301.3 CP alude a “*los hechos*”, sin discriminar entre ellos, por lo que el principio de vigencia nos lleva a interpretarlo en conexión con los dos apartados anteriores. Asimismo, estimamos que, frente a los autores que propugnan que esta comprensión lleva a una expansión indebida del tipo de lavado, ha de acudir al bien jurídico como criterio corrector y limitador de la punibilidad, así como a otros elementos de restricción, tales como la idoneidad de la conducta en cuestión, la teoría de los actos neutros o socialmente adecuados y los criterios de la imputación objetiva. De este modo, si el legislador pretende propagar la exigencia de finalidades a todas las conductas del artículo 301.1 CP, es precisa una modificación del precepto en que se consagre de un modo expreso, dado que la actual redacción, aunque conduce a interpretaciones divergentes y contradictorias, apunta a lo contrario.

IV

En cuanto a las modalidades de blanqueo, hemos de ser especialmente críticos con la reforma operada por la LO 5/2010, con la introducción de la posesión y de la utilización como modalidades de blanqueo, que concitan y comparten buen número de reproches de los autores. A propósito de la posesión, defendemos su concepción jurídica, más restrictiva que la noción meramente fáctica. Además, debemos objetar a semejante

modalidad que se encuentra lejos de atacar los bienes jurídicos tutelados en el blanqueo, que constituye un acto inidóneo en el que no se ocultan los bienes con miras a su ulterior afloramiento y que presenta dificultades en cuanto a su delimitación con otras conductas delictivas, ya que se solapa con otros tipos y tiene un margen de actuación confuso. Además, da lugar a problemas prácticos en combinación con la figura del autoblanqueo, lo que origina situaciones de fricción con el principio *non bis in idem*. También debemos apostillar que en dicha modalidad se difumina la frontera entre los autores y los partícipes, propiciándose un concepto unitario de autor contrario al principio de responsabilidad por el hecho propio.

Por lo que respecta al blanqueo por utilización hemos de significar que vulnera el principio de proporcionalidad, posee un escaso espacio de sustantividad propio, semeja incompatible con los comportamientos idóneos para lavar los bienes, opera una extensión indebida del blanqueo –sin lesionar ni poner en peligro los intereses tutelados– y, con la supresión de las faltas y la tipificación de los delitos leves, puede llevar al absurdo de que el delito base presente una pena muy inferior, por lo que se daría, si se aplica el blanqueo por utilización, una agravación punitiva exagerada, desproporcionada y no abarcada por el principio de culpabilidad. Como criterios de restricción proponemos la atipicidad de las conductas, los principios de insignificancia e intervención mínima y el recurso a los actos básicos de consumo. Con todo, al igual que en la modalidad de posesión, reclamamos desde aquí al legislador su supresión, ya que no existía obligación internacional de tipificar tales conductas que resultan imprecisas, distorsionan el ámbito típico y amplían desmesuradamente el perímetro del delito.

V

Uno de los aspectos del blanqueo de dinero que concita mayor unanimidad doctrinal es la crítica a la cláusula abierta “*o realice cualquier otro acto [...]*”, del artículo 301.1 CP. A esta desafortunada fórmula le podemos afejar que vulnera de modo flagrante el principio de legalidad, en cuanto a la taxatividad de los tipos, y que en un afán omnicomprensivo arroja al intérprete en la indeterminación, en el subjetivismo exacerbado y en situaciones inconciliables con el principio de igualdad. Nos hallamos ante comportamientos de favorecimiento real no detallados, que diluyen el entendimiento de las genuinas conductas de lavado –las del inciso primero del artículo 301.1 CP y las del artículo 301.2 CP–. Ante tales objeciones, no cabe sino reclamar la modificación de su tenor literal y que se adecúe a postulados compatibles con el dogma legalista.

A propósito del último precepto citado, el artículo 301.2 CP, hemos de significar que en él se contiene el tipo básico del blanqueo de bienes, configurado como un delito de resultado. En el apartado precedente se recoge una serie de tentativas especialmente penadas por la ley y resulta incorrecto calificar este precepto como “receptación del blanqueo”, ya que no es preciso que recaiga sobre bienes que hayan sufrido una previa transformación. Además, sostenemos que no acoge ningún elemento subjetivo del injusto y constatamos que el legislador sigue el modelo vienés de tipificación del blanqueo, con lo que asume un sistema binario, diferente del modelo trifásico del GAFI, por lo que nos oponemos al sector doctrinal que concibe que en este apartado se establece la segunda fase del lavado. A propósito de los términos “ocultación” y “encubrimiento”, entendemos que no son simples sinónimos, sino que tienen un contenido propio y que, en todo caso, la voz “encubrimiento” no ha de ser interpretada de modo técnico-penal.

VI

Los bienes constituyen el objeto material del blanqueo y deben interpretarse como en el delito de alzamiento de bienes. No obstante, sería aconsejable que el legislador fijase una serie de pautas interpretativas dentro del tipo, sin que haya de ser una lista cerrada o taxativa. Así, entendemos incluidos dentro de dicho concepto tanto el objeto material del delito previo –cuando sea apto para el tráfico mercantil–, como las ganancias derivadas de él, donde se incluyen los frutos, intereses o beneficios, así como los bienes sustitutivos o los derivados de transformaciones y el precio, recompensa o promesa. Sin embargo, proponemos una interpretación sumamente restrictiva cuando se trate del precio, toda vez que, de lo contrario, puede llevar a que se orille, de modo indebido, la aplicación de la agravante genérica de precio, recompensa o promesa del artículo 22.3^a CP.

VII

Propugnamos la supresión del tipo cualificado de reciclaje cuando los bienes procedan de un delito de los recogidos en los artículos 368-372 CP –relativos al tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas–, porque no se demuestra que las cantidades blanqueadas por estos delitos superen a las de otros ilícitos base. Además, no se produce una afectación de bienes jurídicos distintos a los del tipo base de blanqueo, ni se da un mayor reproche culpabilístico, ni existía obligación internacional de recoger esta agravación. A su vez, introduce distorsiones a la comprensión de la legitimación de fondos como delito autónomo. Idénticas objeciones se pueden formular al tipo agravado relativo a que el delito fuente esté vinculado a la corrupción política y pública, que se contiene en el último párrafo del artículo 301.1 CP. Su redacción es confusa e imprecisa, restringe el ámbito de actuación del tipo básico de blanqueo, convirtiéndolo en la excepción y fue fruto de la improvisación legislativa, debida a la presión de la opinión pública ante algunos casos mediáticos. Carece de justificación y de efecto preventivo general relevante y es un fiel reflejo del populismo punitivo y del Derecho Penal simbólico. Al igual que en el tipo agravado anterior, se reclama su supresión y que, en su lugar, se esté a la cuantía blanqueada, por lo que proponemos al legislador que establezca un tipo agravado cuando dicho monto exceda la cantidad de 600000 euros.

Asimismo, mostramos nuestra oposición al tenor literal del tipo agravado que se contiene en el artículo 303 CP, que efectúa una reproducción automática del subtipo cualificado del artículo 372 CP –en sede de tráfico de drogas–, puesto que el listado de profesionales que ofrece no resulta preciso. Así las cosas, en muchas de las profesiones expuestas resulta harto discutible la *ratio* de la agravación, que habría de basarse en que se facilite la comisión del hecho, se impida su persecución por las autoridades o, en el caso de servidores públicos, conlleve un plus de desvalor, precisamente por su sometimiento a unas pautas de conducta y a unos principios de actuación, lo que debe ponerse en conexión con las acciones típicas del blanqueo. Por ello, proponemos la modificación del precepto, que se mantenga la cualificación para empresarios, intermediarios en el sector financiero, autoridades y funcionarios públicos, y que se efectúe una especial remisión a los sujetos obligados al cumplimiento de las prescripciones establecidas en la Ley 10/2010, ya que su actividad profesional sí puede

facilitar la ejecución del delito. En este sentido, y en sintonía con la propuesta, se tiene en cuenta que el Estado español debía llevar a cabo la modificación de tales normas, con plazo hasta el 3 de diciembre de 2020, en virtud de la Directiva 2018/1673, de 23 de octubre, cuyo artículo 6.1.b) menciona que: “1. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que, en relación con las conductas a que se refieren el artículo 3, apartados 1 y 5 y el artículo 4, se consideren como agravantes las circunstancias siguientes: [...] b) que el autor sea una entidad obligada en el sentido del artículo 2 de la Directiva (UE) 2015/849, y haya cometido el delito en el ejercicio de su actividad profesional”.

VIII

A propósito del blanqueo imprudente, consideramos que no resulta de aplicación a las modalidades de lavado vinculadas a la cláusula abierta “o realice cualquier otro acto”, puesto que en ellas se exige una finalidad específica, incompatible estructuralmente con su comisión imprudente. En todo caso, estimamos que se trata de un delito común, que puede ser cometido por cualquier persona, y no solo por aquellas que se encuentren sometidas a un especial deber de vigilancia, control o supervisión, ya que el artículo 301.3 CP no limita el círculo de posibles sujetos activos. Además, por lo que hace al contenido de la propia imprudencia, ha de recaer sobre el conocimiento del origen de los bienes y, en todo caso, la omisión de las pautas de diligencia ha de ser reputada como grave.

IX

En cuanto al bien jurídico tutelado en el delito de defraudación tributaria, existen discrepancias doctrinales y jurisprudenciales. En esencia, se confrontan las tesis patrimonialistas, que ponen el énfasis en el Erario Público, y las posturas funcionales, que abogan por la protección de las funciones de la Hacienda Pública, así como aquellos autores que atienden a la solidaridad en los tributos. También destacan recientemente los postulados de FERRÉ OLIVÉ, quien centra el objeto de tutela en la determinación de la cantidad debida a la Hacienda Pública –el *quantum debeatur*–. A la hora de realizar nuestra toma postura partimos del concepto de relación jurídica-tributaria y del momento procedimental en que se comete este injusto, la fase de liquidación. Consideramos que las teorías que atienden a las funciones del tributo no responden de un modo concreto a la cuestión, ya que aquellas son variadas –fiscal, económica y social–, dependen del tributo en cuestión, resultan difusas, genéricas e indeterminadas.

Así las cosas, estimamos que subyace un sustrato patrimonial, concretado en el Erario Público, ya que el perjuicio que se le irroga se erige en un elemento típico esencial del delito de defraudación tributaria. Por ello, hacemos nuestra la fórmula de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, donde se concibe como “el interés patrimonial de la Hacienda Pública en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios en la fase de liquidación de los tributos”. En ella sobresale su precisión temporal –el momento liquidatorio– y que se circunscribe a los ingresos de índole tributaria. A su vez, no descartamos el valor de las funciones de la Hacienda Pública, que resultan útiles para

perfiar el bien jurídico mediato, como *ratio legis*, pero no como bien jurídico inmediato, ya que el dolo del defraudador no ha de abarcar dichas funciones.

X

A la hora de precisar los elementos esenciales del tipo del delito de defraudación tributaria, en primer término, podemos discriminar dos posturas enfrentadas: el primer grupo, que defiende la existencia del engaño como elemento inherente al tipo, y que, con unas formulaciones más amplias o más restrictivas, se adhieren a la “teoría del engaño” y, en segundo término, la postura que refuta la necesidad de dicho ardid o maniobra, y que se adscribe a la “tesis de la infracción del deber”, resultando suficiente el mero incumplimiento del deber extrapenal. En este estudio participamos de la tesis del engaño mitigada, que propugna la existencia de mecanismos fraudulentos en la defraudación, si bien negamos la identidad estructural con el delito de estafa, puesto que no se dan sus elementos típicos. Así, estimamos insuficiente el mero incumplimiento de la obligación de pago, ya que ha de existir un incumplimiento de los deberes formales inherentes a la relación jurídico-tributaria, y en tal infracción ha de concurrir el empleo de ardises o maniobras que tiendan a la ocultación de las bases tributarias reales, así como a la obstaculización de la labor inspectora de la Hacienda Pública correspondiente. Estos aspectos inciden de un modo directo en el bien jurídico tutelado, porque su afectación se produce cuando la Administración Tributaria no está en condiciones de precisar el hecho imponible. Asimismo, con nuestra adscripción, estamos en condiciones de ofrecer una respuesta más satisfactoria a los supuestos de fraude a la ley tributaria, que resultarían típicos si se considerase suficiente el mero incumplimiento del deber.

XI

Sobre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria –el anteriormente denominado fraude de ley–, entendemos que no cabe efectuar una interpretación analógica *in malam partem* de dicha figura y, en consecuencia, desechamos su represión penal. Este conflicto ha de ser resuelto, en su caso, en vía administrativa, en virtud de la posibilidad de sanciones de tal naturaleza que se han introducido en el apartado 3 del artículo 15 LGT. Consideramos que no debe de trasladarse al obligado tributario la responsabilidad de una deficiente técnica legislativa, ya que, si bien nos hallamos ante un sector del ordenamiento jurídico con múltiples normas de cobertura, no se puede atribuir responsabilidad penal por el empleo de los cauces que el propio Derecho pone a disposición del administrado. Por ello, es preciso que se delimite con nitidez entre los conceptos de economía de opción, fraude de ley y simulación. Estimamos que únicamente en el caso de la simulación nos hallaremos ante comportamientos que sean, *prima facie*, subsumibles en el ámbito típico del delito de defraudación tributaria, de donde se deriva que resulta esencial un correcto trazado de las fronteras entre tales figuras. Así las cosas, resultan plenamente compartibles los postulados que se contienen a este respecto en la STC 120/2005.

XII

A pesar de lo consignado en el Preámbulo de la LO 7/2012, entendemos que no se ha operado una mutación en la naturaleza jurídica de la regularización tributaria. Pese a que el legislador haya pretendido modificar su esencia, consideramos que no puede ser concebida como un elemento negativo del tipo, ya que sus elementos habrían de concurrir de forma coetánea, y no sucesiva en el tiempo. Tampoco cabe atribuirle la consideración de causa de justificación, porque el balanceo o ponderación de intereses ha de llevarse a cabo con anterioridad a la consumación típica, y no caben dogmáticamente las causas de justificación *ex post facto*. Puesto que no se puede incardinar ni en sede de tipicidad ni de antijuridicidad, hemos de mantener su vinculación con la categoría de la punibilidad: por razones de utilidad, político criminales, se deja sin castigo un injusto típico que ya se había consumado. Así las cosas, es la única postura que respeta el principio de seguridad jurídica, ya que el momento de consumación del delito y el inicio del *dies a quo* del cómputo de la prescripción se pueden determinar con precisión. Una solución distinta convierte al delito fiscal en cuasi imprescriptible y deja en manos de terceros la fijación del momento consumativo. Asimismo, en sede de punibilidad, entendemos que como la causa no se da en el momento de ejecución del tipo –sino después–, no es en puridad una excusa absolutoria, sino una causa personal de levantamiento de la pena.

XIII

En cuanto a la naturaleza jurídica de la cuota defraudada, consideramos que constituye un elemento típico, el resultado, que ha de ser abarcado por el dolo del autor, siquiera de modo eventual. De este modo, rechazamos su configuración como condición objetiva de punibilidad. Además, por lo que hace a la esencia del tipo, entendemos que es un delito especial propio, dado que se basa en la existencia de una previa relación jurídico-tributaria, que condiciona su interpretación. En este sentido, solo podrán cometerlo quienes ostenten la cualidad de obligado tributario, para cuya determinación habrá de estarse a la normativa tributaria. Asimismo, sostenemos que se trata de un delito especial propio de carácter mixto, en el que el autor ha de conjugar la infracción de un deber extrapenal y el dominio del hecho. Con dicha síntesis se evita un concepto extensivo de autor, como el que propende su consideración como delito de infracción de deber y, a su vez, se añade una connotación material al aspecto meramente formal, que se concreta en un perjuicio para el Erario Público.

XIV

En punto al aspecto subjetivo del delito de defraudación tributaria, hemos de realizar tres puntualizaciones. En primer lugar, se trata de un delito doloso, en el que no cabe apreciar la modalidad imprudente –en virtud del sistema de *numerus clausus* que rige en el ordenamiento penal español–, y en el que la conducta se puede ejecutar mediante dolo directo –de primer o segundo grado– o a través de dolo eventual. En este último caso, puesto que defendemos que la cuota tributaria es un elemento del tipo objetivo –el resultado–, aunque no se tenga conocimiento de su importe exacto, ha de ostentarse una comprensión aproximada o, cuando menos, tener constancia de que se supera el umbral mínimo fijado en el tipo. Sin embargo, con la doctrina mayoritaria defendemos que es suficiente el dolo genérico, sin que se requiera ningún elemento subjetivo adicional al dolo: el propio verbo nuclear, defraudar, ya capta el total desvalor

del injusto, sin que sea preciso que se adicione ningún estado anímico, tendencia o intención. Por último, a propósito del error, seguimos la “teoría secuencial del error”, patrocinada por MUÑOZ CONDE y entendemos que el error que recae sobre elementos normativos debe ser tratado, con carácter general, como un error de tipo y, una vez que se excluye el dolo, aunque el error sea vencible, la conducta es impune al no encontrarse tipificada la comisión imprudente.

XV

El delito fiscal prescribe a los cinco años, por lo que dicho plazo es distinto del consagrado en la normativa tributaria, de cuatro años. Ello se debe a que tal regulación no puede afectar a las normas generales sobre prescripción del texto punitivo, además, ha de tenerse presente que no se contienen normas especiales sobre dicho instituto de la prescripción en sede de delitos contra la Hacienda Pública. Así lo han reconocido la jurisprudencia y la doctrina mayoritarias. En el caso del quinto año no cabe hablar, por ende, ni de atipicidad sobrevenida, ni de ausencia de objeto material, ni de falta de afectación al bien jurídico, ni referir que desaparezca la necesidad de pena. El injusto se ha cometido desde el momento de su consumación, *dies a quo* del plazo prescriptivo. La previsión introducida en el artículo 305.4 CP por la LO 7/2012, relativa a la posibilidad de regularizar las deudas tributarias no liquidables por haber prescrito administrativamente refuerza nuestra comprensión. En este sentido, se justifica el entendimiento de la regularización como una causa de levantamiento de pena de una punibilidad que ya había surgido puesto que, de lo contrario, si se reputa como un elemento del tipo, puede llevar, *de facto*, a situaciones de imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria, incompatibles con el tenor literal del CP.

XVI

Somos partidarios de la aplicación del delito fiscal continuado y consideramos que debe reconducirse el entendimiento del principio de estanqueidad impositiva a la concreta determinación de la cuota defraudada, dentro de los concretos tributo y período de que se trate, sin que deba operarse su extensión más allá de tales límites. Así las cosas, no puede erigirse en una regla especial de aplicación de la pena que desplace la norma general contenida en el artículo 74 CP, ya que el artículo 305 CP no contiene una regla especial ni recoge una excepción en dicho sentido. Una vez que hemos afirmado su posibilidad, ya que no existen obstáculos dogmáticos para ello, hemos de ser cautelosos en su empleo, por lo que, para su estimación, es necesaria la concurrencia de todos sus requisitos. De ahí que deba atenderse al caso concreto y sea preciso que se den la homogeneidad objetiva y subjetiva, teniendo presente el elemento cronológico y la proximidad entre los hechos que conformarían la unidad, sin que sea factible una comprensión conducente a su aplicación automática. De esta manera, defendemos que es posible apreciar que nos hallamos en presencia de un plan preconcebido, o ante el aprovechamiento de idéntica ocasión y, dado que el artículo 74 CP no excluiría su aplicación, no hay óbices legales para esta figura en conexión con el delito fiscal.

XVII

Consideramos que la cuota defraudada no puede ser entendida como objeto material del delito de blanqueo de dinero. En primer término, dicha cuota no tiene su origen ni procede de una previa actividad delictiva, no es una ganancia derivada de ella, sino que se trata de un ahorro que puede tener múltiples causas legítimas –rendimientos del trabajo, del capital, adquisiciones a título lucrativo–, sin perjuicio de que el agente no lleve a cabo el abono correspondiente a la Hacienda Pública. Además, la propia preexistencia de la cuota tributaria en el patrimonio del sujeto y, por ende, dentro de los cauces económicos lícitos, le priva de su condición de objeto susceptible de blanqueo: no es preciso acudir al lavado para reintroducirla en el ciclo económico-financiero de curso legal, ya que no ha salido de él. De esta manera, el blanqueo deviene inidóneo.

Por otro lado, la extrema dificultad para identificar la cuota tributaria defraudada dentro del patrimonio del defraudador es otro elemento que impide considerar que nos encontramos ante un objeto material susceptible de blanqueo. Rechazamos de plano la tesis de la contaminación o contagio patrimonial total. Por tal motivo, a la hora de concretar qué bienes se han transformado con la finalidad de ocultar que proceden de la defraudación, surgen dudas irresolubles en los casos en que se produzca una mezcla o confusión entre los bienes lícitos y los ilícitos. Así las cosas, salvo en los supuestos de laboratorio en que se blanquee todo el patrimonio del sujeto, o aquellos en los que el acto de lavado recaiga sobre la totalidad o la mayor parte de la base imponible, no será posible determinar que los actos de ocultación se hayan llevado a cabo, precisamente, con la cuota defraudada. La jurisprudencia ha seguido criterios de restricción que abocan al casuismo y que presentan carácter artificioso y, en última instancia, ante las dudas surgidas, ha de primar el principio *in dubio pro reo* y no será posible la condena por blanqueo, precisamente, ante la imposibilidad de concretar su objeto material.

XVIII

Como ya hemos anotado, pese a la reforma operada por la LO 7/2012, consideramos que la regularización tributaria continúa siendo una causa de levantamiento de pena y que, en conexión con el blanqueo de dinero, no es posible perseguir por delito de lavado en el caso de que el defraudador se hubiese acogido a dicha regularización. Puesto que se excluye la punibilidad de una conducta ya consumada, se produce una purificación en la naturaleza de la cuota tributaria, sobre la que ya no pesa mácula alguna. Además, se desincentivaría la regularización si se llevase a cabo dicha persecución por blanqueo, chocando con la finalidad recaudatoria de la figura y, en última instancia, abocaría a una situación discordante en la que el sujeto que corrige su situación tributaria se estaría autodenunciando y en la que, pese a que los bienes hubiesen sido aflorados de modo legal al cauce financiero económico de curso legal, ante la amplitud del tipo de blanqueo, se pudiese reprimir por su situación precedente. Así y todo, estimamos que, regularizada la situación tributaria, decae su consideración como actividad delictiva, por lo que no puede colmar la tipicidad objetiva del blanqueo de dinero.

XIX

No cabe el castigo por blanqueo cuando los actos de ocultación o transformación sobre los bienes se lleven a cabo cuando el delito fuente ya ha prescrito. A ello se oponen razones de índole procesal, concretadas en que el sobreseimiento libre, en conexión con su fuerza de cosa juzgada, y relacionado con la presunción de inocencia, impide que se pueda afirmar la existencia de una actividad delictiva previa cuando ésta ha prescrito. Además, una solución diferente es contraria a la seguridad jurídica, ya que amplía los plazos de prescripción de los delitos de modo elíptico, contradice el artículo 131 CP y aboca al delito de lavado a la imprescriptibilidad. A su vez, afirmamos que la prescripción descontamina el carácter ilícito de los bienes, lo que propende a la fijeza y a la estabilidad del mercado y de las relaciones comerciales. En último lugar, nuestra postura se ve reforzada con la modificación operada por la LO 1/2015 en sede de decomiso, a propósito del decomiso ampliado –del artículo 127 bis 5 CP–, que no puede ser acordado cuando la actividad delictiva de la que provengan los bienes se encuentre prescrita.

XX

Admitimos la figura del autoblanqueo, ya que el autor del delito fuente puede cometer, con posterioridad a éste, actos de ocultación o transformación de los bienes generados, con la pretensión de alejarlos de su ilícita fuente y de reintroducirlos en el circuito económico legal. Sin embargo, ha de ser interpretado con suma cautela, empleando como criterios de restricción el bien jurídico tutelado y el principio de insignificancia, así como la doctrina de las acciones neutras, cotidianas y, en especial, debe atenderse a la estructura típica del delito fuente. Pese a que no quepa proclamar con carácter general que nos hallemos ante una causa de inexigibilidad, o ante un autoencubrimiento impune, deben tomarse en consideración los elementos del delito de referencia, toda vez que podríamos hallarnos ante su fase de agotamiento. Por ello, no es posible una solución apriorística y de carácter general. En todo caso, propugnamos que no cabe su apreciación a propósito de las conductas típicas de poseer y de utilizar, y reclamamos del legislador que las suprima o, a lo sumo, que perfile sus contornos de un modo preciso y detallado.

Las dudas que observamos se agravan a propósito del autolavado de la cuota tributaria, precisamente por el forzado maridaje que se da entre ambos delitos, lo que lleva a buena parte de la doctrina a proclamar su incompatibilidad. A estas apreciaciones debemos agregar que la ocultación de los bienes se encuentra ínsita en la estructura del delito de defraudación tributaria, puesto que el defraudador pretende ocultar las bases tributarias a la Hacienda Pública correspondiente. En consecuencia, surgen nuevos interrogantes a propósito de la vulneración del principio *non bis in idem* mediante la sanción conjunta de tales delitos.

XXI

En cuanto a qué relación concursal se da entre el blanqueo de dinero y el delito de defraudación tributaria, reconocemos que la tendencia internacional es eminentemente favorable a su incriminación conjunta mediante un concurso real, lo que ha tenido plasmación en numerosos ordenamientos jurídicos, y ha sido asumido por la Sala 2ª del Tribunal Supremo –con la destacadísima salvedad del Excmo. Sr. DEL MORAL

GARCÍA—. A pesar de ello, nos adherimos a la tesis doctrinal que propugna que nos hallamos ante un concurso aparente de normas penales, a resolver mediante el principio de consunción consagrado en la regla 3ª del artículo 8 CP. En primer término, no se discute la relación concursal en todas las modalidades de delito fiscal, por cuanto se asume que en la obtención indebida de devoluciones o de beneficios fiscales, puesto que el defraudador recibe un engrose patrimonial con cargo al Erario Público, no se controvierte la viabilidad del concurso real con el blanqueo cuando se lleven a cabo ulteriores actos de ocultación o transformación de los bienes. Sin embargo, en los restantes supuestos, negamos la posibilidad del concurso real por varios motivos: en primer lugar, no constituye un obstáculo el hecho de que ambos tipos tutelén bienes jurídicos diversos, ya que la STS del *caso Urralburu* permite la consunción del delito fiscal en el cohecho, lo que constituye un poderoso precedente. Así, cabe afirmar que existe una misma línea lesiva o progresión, que se ve reforzada en el hecho de que ambos delitos compartan bien jurídico mediato, que FERRÉ OLIVÉ cifra en el orden económico. De este modo, los actos posteriores de aseguramiento, aprovechamiento o utilización ya se encontrarían copenados en el delito fiscal.

Además, como ya referimos, estimamos que carece de objeto idóneo para ser blanqueado, ya que la cuota tributaria se encuentra en el patrimonio del defraudador y no precisa ser legitimada ni aflorada para ser introducida en el circuito económico-legal, dado que nunca ha salido de él. Asimismo, la figura de la regularización tributaria, si se concibe como una causa de levantamiento de pena, conduciría a situaciones incongruentes, puesto que podría darse la paradoja de que una deuda tributaria regularizada sirviese de actividad delictiva previa de un delito de blanqueo. A ello cabe añadir que, aunque hayamos manifestado que la jurisprudencia afirma la posibilidad del concurso real, desde la STS 974/2012, los escasos fallos que han atendido a la cuestión con posterioridad han operado una reducción o concreción de su viabilidad, de lo que se infiere que, si bien, en términos gruesos se proclama teóricamente, en la práctica se establece una serie de relevantes cortapisas que limitan en grado sumo su aplicación. Entre los límites aludidos destaca la exigencia de identificación de los bienes que componen la cuota tributaria dentro del patrimonio del defraudador, lo que supone una importante restricción a su ámbito de actuación.

XXII

Sobre la tributación de las ganancias ilícitas, ante el enconado debate doctrinal que aún subsiste, nos adherimos a la postura consagrada en la STS 20/2001, en cuya virtud es dable la tributación de las ganancias ilícitas y, en consecuencia, que se pueda incurrir en un delito fiscal derivado de su defraudación. Ninguna norma del ordenamiento tributario excluye que nos hallemos ante rentas tributables y es posible que se incardinan bajo la noción de ganancias patrimoniales no justificadas. No obstante, compartimos los criterios restrictivos condensados en la meritada resolución, que se cifran en que habría de apreciarse un concurso aparente de normas, a resolver mediante el principio de consunción del artículo 8 CP, siempre y cuando concurren tres requisitos: i) que los ingresos que generen el delito fiscal provengan de modo directo e inmediato del delito previo, ii) que este delito sea efectivamente objeto de condena y iii) que ésta incluya el comiso de las ganancias obtenidas o su devolución como responsabilidad civil. Así las cosas, en presencia de estos tres elementos, el delito fiscal queda consumido en el delito del que proceden los bienes. Con esta comprensión se refuerza la categoría del concurso

aparente de normas, se respeta el principio de proporcionalidad y se colma el completo injusto del hecho. En segundo lugar, hemos de consignar que fortalece el papel del comiso, revitalizando el papel de dicha figura, puesto que se eleva a la categoría de condicionante en la aplicación de un tipo.

Con todo, no podemos dejar de reclamar al legislador que aclare la cuestión. De este modo, en el ámbito tributario, habría de consignarse de un modo claro si cabe la tributación de las rentas ilícitas –como sucede en los ordenamientos jurídicos norteamericano, alemán, italiano o francés– o no. A su vez, y en orden a limitar los supuestos en que se aplique el concurso real en tales supuestos, defendemos que se debe generalizar la aplicación del concurso aparente, lo que evitaría la pena por delito fiscal y, en consecuencia, el posible surgimiento de un *bis in idem*.



RESOLUCIONES JUDICIALES CITADAS

a) TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- STC 18/1981, de 8 de junio, ponente Rafael Gómez-Ferrer Morant.
STC 37/1987, de 26 de marzo, ponente Jesús Leguina Villa.
STC 45/1989, de 20 de febrero, ponente Francisco Rubio Llorente.
STC 225/1993, de 8 de julio, ponente Julio Diego González Campos.
STC 46/2000, de 17 de febrero, ponente Vicente Conde Martín de Hijas.
STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente Pascual Sala Sánchez.
STC 188/2005, de 7 de julio, ponente Pascual Sala Sánchez.
STC 129/2008, de 27 de octubre, ponente María Emilia Casas Baamonde.
STC 57/2010, de 4 de octubre, ponente Guillermo Jiménez Sánchez.
STC 73/2017, de 8 de junio, ponente Andrés Ollero Tassara.

b) SALA 1ª DEL TRIBUNAL SUPREMO

- STS 134/2017, de 28 de febrero, ponente José Antonio Seijas Quintana.

c) SALA 2ª DEL TRIBUNAL SUPREMO

- STS 1438/1988, de 2 de marzo, ponente José Hermenegildo Moyna Ménguez.
STS 3879/1991, de 3 de diciembre, ponente José Hermenegildo Moyna Ménguez.
STS 649/1996, de 7 de diciembre, ponente Joaquín Delgado García.
STS 1493/1999, de 21 de diciembre, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón.
STS 1688/2000, de 6 de noviembre, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón.
STS 20/2001, de 28 de marzo, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón.
STS 1629/2001, de 10 de octubre, ponente Enrique Bacigalupo Zapater.
STS 1807/2001, de 30 de octubre, ponente Julián Artemio Sánchez Melgar.
STS 2410/2001, de 18 de diciembre, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón.
STS 1336/2002, de 15 de julio, ponente Perfecto Agustín Andrés Ibáñez.
STS 2115/2002, de 3 de enero de 2003, ponente José Jiménez Villarejo.
STS 44/2003, de 3 de abril, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón.
STS 198/2003, de 10 de febrero, ponente Diego Ramos Gancedo.

STS 539/2003, de 30 de abril, ponente José Jiménez Villarejo.

STS 751/2003, de 28 de noviembre, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón.

STS 1244/2003, de 3 de octubre, ponente José Jiménez Villarejo.

STS 1590/2003, de 22 de abril de 2004, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón.

STS 1113/2004, de 9 de octubre, ponente Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre.

STS 17/2005, de 3 de febrero, ponente Diego Antonio Ramos Gancedo.

STS 643/2005, de 19 de mayo, ponente José Antonio Martín Pallín.

STS 774/2005, de 2 de junio, ponente Francisco Monterde Ferrer.

STS 1505/2005, de 25 de noviembre, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca.

STS 676/2006, de 10 de julio, ponente Francisco Monterde Ferrer.

STS 737/2006, de 20 de junio, ponente Carlos Granados Pérez.

STS 952/2006, de 6 de octubre, ponente José Ramón Soriano Soriano.

STS 986/2006, de 19 de junio, ponente Siro Francisco García Pérez.

STS 1260/2006, de 1 de diciembre, ponente Joaquín Giménez García.

STS 115/2007, de 22 de enero, ponente Siro Francisco García Pérez.

STS 202/2007, de 20 de marzo, ponente Joaquín Delgado García.

STS 483/2007, de 4 de junio, ponente Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre.

STS 959/2007, de 23 de noviembre, ponente Joaquín Delgado García.

STS 145/2008, de 8 de abril, ponente José Manuel Maza Martín.

STS 769/2008, de 30 de octubre, ponente Siro Francisco García Pérez.

STS 801/2008, de 26 de noviembre, ponente Diego Antonio Ramos Gancedo.

STS 960/2008, de 26 de diciembre, ponente Carlos Granados Pérez.

STS 611/2009, de 29 de mayo, ponente Carlos Granados Pérez.

STS 309/2010, de 31 de marzo, ponente Manuel Marchena Gómez.

STS 313/2010, de 8 de abril, ponente Luciano Varela Castro.

STS 445/2010, de 13 de mayo, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca.

STS 637/2010, de 28 de junio, ponente José Antonio Martín Pallín.

STS 796/2010, de 17 de septiembre, ponente Luciano Varela Castro.

STS 797/2010, de 16 de septiembre, ponente Manuel Marchena Gómez.

STS 961/2010, de 11 de noviembre, ponente José Ramón Soriano Soriano.

STS 1080/2010, de 20 de octubre, ponente Luciano Varela Castro.

STS 346/2011, de 5 de mayo, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca.

STS 807 /2011, de 19 de julio, ponente Andrés Martínez Arrieta.

STS 31/2012, de 19 de enero, ponente Carlos Granados Pérez.

STS 884/2012, de 8 de noviembre, ponente Manuel Marchena Gómez.

STS 578/2012, de 26 de junio, ponente Antonio del Moral García.

STS 974/2012, de 5 de diciembre, ponente Juan Ramón Berdugo Gómez de la Torre.

STS 279/2013, de 6 de marzo, ponente Alberto Gumersindo Jorge Barreiro.

STS 858/2913, de 19 de noviembre, ponente Andrés Martínez Arrieta.

STS 56/2014, de 6 de febrero, ponente Andrés Martínez Arrieta.

STS 182/2014, de 11 de marzo, ponente Francisco Monterde Ferrer.

STS 257/2014, de 1 de abril, ponente Manuel Marchena Gómez.

STS 809/2014, de 26 de noviembre, ponente Andrés Palomo del Arco.

STS 265/2015, de 29 de abril, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón.

STS 408/2015, de 8 de julio, ponente Antonio del Moral García.

STS 491/2915, de 23 de julio, ponente Andrés Palomo del Arco.

STS 506/2015, de 27 de julio, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón.

STS 508/2015, de 27 de julio, ponente Juan Saavedra Ruiz.

STS 523/2015, de 5 de octubre, ponente José Ramón Soriano Soriano.

STS 693/2015, de 12 de noviembre, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón.

STS 699/2015, de 17 de noviembre, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón.

STS 165/2016, de 2 de marzo, ponente Alberto Gumersindo Jorge Barreiro.

STS 268/2016, de 29 de marzo, ponente Andrés Palomo del Arco.

STS 317/2016, de 15 de abril, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca.

STS 346/2016, de 16 de noviembre, ponente Luciano Varela Castro.

STS 499/2016, de 9 de junio, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca.

STS 665/2016, de 20 de julio, ponente Alberto Gumersindo Jorge Barreiro.

STS 703/2016, de 14 de septiembre, ponente Antonio del Moral García.

STS 717/2016, de 27 de septiembre, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca.

STS 830/2016, de 3 de noviembre, ponente Luciano Varela Castro.

STS 849/2016, de 10 de noviembre, ponente Carlos Granados Pérez.

STS 892/2016, de 25 de noviembre, ponente Antonio del Moral García.

STS 920/2016, de 12 de diciembre, ponente Andrés Martínez Arrieta.

STS 970/2016, de 21 de diciembre, ponente Pablo Llarena Conde.

STS 88/2017, de 15 de febrero, ponente Andrés Martínez Arrieta.

STS 139/2017, de 6 de marzo, ponente Pablo Llarena Conde.

STS 149/2017, de 9 de marzo, ponente Julián Artemio Sánchez Melgar.

STS 292/2017, de 26 de abril, ponente Antonio del Moral García.

STS 331/2017, de 10 de mayo, ponente Alberto Gumersindo Jorge Barreiro.

STS 362/2017, de 19 de mayo, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca.

STS 374/2017, de 24 de mayo, ponente Luciano Varela Castro.

STS 751/2017, de 23, ponente Andrés Martínez Arrieta.

STS 134/2018, de 21 de marzo, ponente Andrés Martínez Arrieta.

STS 256/2018, de 29 de mayo, ponente Luciano Varela Castro.

STS 277/2018, de 8 de junio, ponente Antonio del Moral García.

STS 290/2018, de 14 de junio, ponente Alberto Gumersindo Jorge Barreiro.

STS 426/2018, de 26 de septiembre, ponente Andrés Martínez Arrieta.

STS 444/2018, de 9 de octubre, ponente Vicente Magro Servet.

STS 537/2018, de 8 de noviembre, ponente Antonio del Moral García.

STS 617/2018, de 3 de diciembre, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca.

STS 632/2018, de 12 de diciembre, ponente Pablo Llarena Conde.

STS 642/2018, de 13 de diciembre, ponente Pablo Llarena Conde.

STS 644/2018, de 13 de diciembre, ponente Francisco Monterde Ferrer.

STS 704/2018, de 15 de enero de 2019, ponente Andrés Palomo del Arco.

STS 746/2018, de 13 de febrero de 2019, ponente Antonio del Moral García.

STS 30/2019, de 29 de enero, ponente Vicente Magro Servet.

STS 89/2019, de 19 de febrero, ponente Carmen Lamela Díaz.

STS 209/2019, de 22 de abril, ponente Francisco Monterde Ferrer.

STS 284/2019, de 30 de mayo, ponente Miguel Colmenero Menéndez de Luarca.

STS 366/2019, de 17 de julio, ponente Vicente Magro Servet.

STS 441/2019, de 2 de octubre, ponente Andrés Martínez Arrieta.

STS 501/2019, de 24 de octubre, ponente Julián Artemio Sánchez Melgar.

STS 693/2019, de 29 de abril de 2020, ponente Andrés Palomo del Arco.

STS 226/2020, de 26 de mayo de 2020, ponente Carmen Lamela Díaz.

STS 335/2020, de 19 de junio de 2020, ponente Antonio del Moral García.

c) AUDIENCIA NACIONAL

SAN 4/2003, de 31 de enero, ponente Salvador Francisco Javier Gómez Bermúdez.

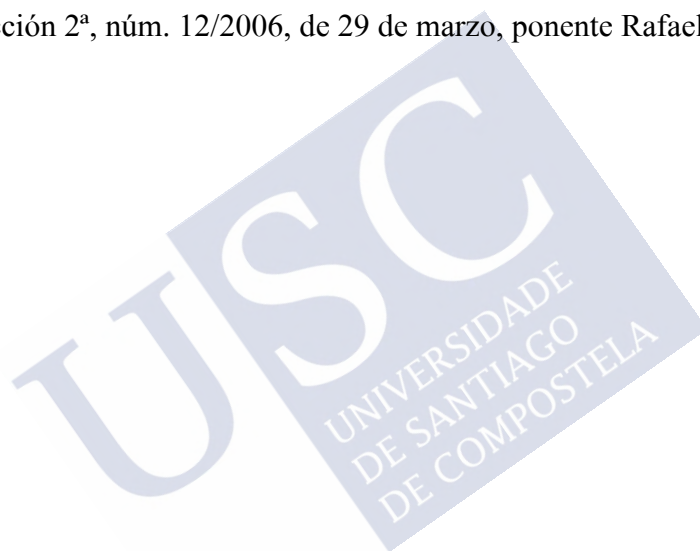
Auto núm. 105/2011, de la Sección 4ª de la Sala de lo Penal de la AN de 6 de mayo, ponente Ángela María Murillo Bordallo.

Auto del Juzgado Central de Instrucción núm. 4 de 10 de junio de 2013, ponente Fernando Andreu Merelles.

Auto del Juzgado Central de Instrucción núm. 4 de 11 de mayo de 2017, ponente Fernando Andreu Merelles.

d) AUDIENCIAS PROVINCIALES

SAP Toledo, Sección 2ª, núm. 12/2006, de 29 de marzo, ponente Rafael Cancer Loma.



BIBLIOGRAFÍA

- ABEL SOUTO, M., *El blanqueo de dinero en la normativa internacional: especial referencia a los aspectos penales*, Servicio de publicaciones e intercambio científico, Universidad de Santiago de Compostela, Santiago, 2002.
- ABEL SOUTO, M., “Ocultación de dinero procedente del narcotráfico en una caja de seguridad (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo nº 155, de 19 de febrero)”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 13, 2004, pp. 315-324.
- ABEL SOUTO, M., *El delito de blanqueo en el Código Penal Español*, Bosch, Barcelona, 2005.
- ABEL SOUTO, M., “Las leyes penales en blanco”, *Nuevo Foro Penal*, núm. 68, 2005, pp. 13-30.
- ABEL SOUTO, M., “Conductas típicas de blanqueo en el Ordenamiento penal español”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords), *I Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 175-247.
- ABEL SOUTO, M., “Derecho Penal, norma de valoración, bien jurídico y enseñanza de valores en el EEES”, *REJIE: Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, núm. 2, 2010, pp. 93-100.
- ABEL SOUTO, M., “Jurisprudencia penal reciente sobre el blanqueo de dinero, volumen del fenómeno y evolución del delito en España”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *IV Congreso internacional sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 137-201.
- ABEL SOUTO, M., *La expansión penal del blanqueo de dinero*, Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario, Ciudad de México, 2016.
- ABEL SOUTO, M., “Las reformas penales de 2015 sobre el blanqueo de dinero”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 19, 2017, disponible en <http://criminnet.ugr.es/recpc/19/recpc19-31.pdf>.
- ABEL SOUTO, M., “La expansión mundial del blanqueo de dinero y las reformas penales españolas de 2015, con anotaciones relativas a los ordenamientos jurídicos de Alemania, Ecuador, los Estados Unidos, México y el Perú”, *Administración & ciudadanía. Revista da Escola Galega de Administración Pública*, vol. 12, núm. 2, 2017, pp. 241-290.
- ABEL SOUTO, M., “Blanqueo de dinero, reformas penales de 2015, secreto bancario y paraísos fiscales”, en DEMETRIO CRESPO, E./NIETO MARTÍN, A. (dirs.), MAROTO CALATAYUD, M./MARCO FRANCIA, M.P. (coords.), *Derecho penal económico y Derechos Humanos*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 445-466.
- ABEL SOUTO, M., “Jurisprudencia penal española hasta 2018 sobre el blanqueo de dinero y sus reformas recientes”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ

- STEWART, N. (coords.), *VI Congreso internacional sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 31-101.
- ABEL SOUTO, M., “La reforma penal española de 2010 sobre el blanqueo, las nuevas técnicas de comisión delictiva y el uso de las telecomunicaciones para el blanqueo”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 161-221.
- AGUALLO AVILÉS, A./BUENO GALLARDO, E., “Estudio de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 192 de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 132, 2009, pp. 9-62.
- ALASTUEY DOBÓN, C./ESCUCHURI AISA, E., “Ilícito penal e ilícito administrativo en materia de tráfico y seguridad vial”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 31, 2011, pp. 7-86.
- ALCÁCER GUIRAO, R., “La protección del futuro y los daños cumulativos”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 4, 2002, disponible en http://www.criminet.ugr.es/recpc/recpc_04-08.pdf.
- ALCÁCER GUIRAO, R., “Fraude de ley y negocio simulado en el delito fiscal (SSTC 120/2005 y 129/2008): el derecho a la legalidad penal y los límites de intervención del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, año núm. 31, núm. 91, 2011, pp. 353-379.
- ALPACA PÉREZ, A., “Algunas ideas sobre las relaciones concursales entre el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos en el Derecho Penal peruano”, *Nuevo Foro Penal*, núm. 85, 2015, pp. 11-51.
- AMBOS, K., “Acerca de los intentos de control de las drogas en Colombia, Perú y Bolivia”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 53, 1994, pp. 629-667.
- AMBOS, K., “La defraudación tributaria como hecho previo del lavado de dinero en Alemania”, en AMBOS, K./CARO CORIA, D.C./MALARINO, E. (coords.), *Lavado de activos y compliance. Perspectiva internacional y derecho comparado*, Jurista Editores E.I.R.L., Lima, 2015, pp. 289-315.
- AMBOS, K., *Derecho Penal Internacional Económico*, Thomson Reuters Civitas, Madrid, 2018.
- ALIAGA MÉNDEZ, J.A., “Aspectos institucionales del blanqueo en España. Fuentes de información”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 28, 2000, (Ejemplar dedicado a: Prevención y represión del blanqueo de capitales, ZARAGOZA AGUADO, J.A. (dir.)), pp. 35-50.
- ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 34, 2013, pp. 15-38.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “Análisis y valoración del tipo infractor en el delito fiscal y en la infracción tributaria grave”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2003, pp. 9-20.
- ANTÓN-MELLÓN, J./ANTÓN CARBONELL, E., “Populismo punitivo, opinión pública y leyes penales en España (1995-2016)”, *Revista Internacional de Pensamiento Político*, núm. 12, 2017, pp. 133-150.

- ANZIT GUERRERO, R., “Delitos de cuello blanco y delitos de cuello azul”, *Archivos de Criminología, Seguridad Privada y Criminalística*, núm. 1 (agosto-diciembre), 2008, pp. 1-6.
- ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C., *El delito de blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Barcelona, 2000.
- ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C., “Concepto, tipología y bien jurídico en el delito de blanqueo”, en ARMIENTA HERNÁNDEZ, G./GOITE PIERRE, M./MEDINA CUENCA, A./GAMBINO ESPINOZA, L./GARCÍA MONTOYA, L. (coords.), *El lavado de dinero en el siglo XXI. Una visión desde los instrumentos jurídicos internacionales, la doctrina y las leyes en América Latina y España*, Universidad Autónoma de Sinaloa-Unijuris, México, 2015, pp. 83-123.
- ARIAS MERLANO, J.C., “El sistema democrático y la seguridad interior como bien jurídico protegido por el blanqueo de dinero”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso...*, cit., pp. 341 y 342
- ARIAS MERLANO, J.C., *El bien jurídico protegido por el delito de blanqueo de dinero (el caso colombiano 1982-2002)*, Tesis doctoral, Universidad de Alcalá, 2014.
- ARRIETA RUIZ, Y., “Populismo Punitivo y Derecho Penal Simbólico”, *Inciso*, vol. 20, núm. 1, 2018, pp. 37-45.
- AYALA GÓMEZ, I., “Los 'Delitos contra la Hacienda Pública' relativos a los ingresos tributarios: el llamado 'delito fiscal' del artículo 305 del Código Penal”, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E. (dir. y coord.), *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pp. 97-166.
- BACIGALUPO SAGGESE, S., “Delito fiscal y tributación de ganancias ilícitamente obtenidas”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 6, 2001, pp. 1478-1487.
- BACIGALUPO SAGGESE, S., “Límites entre el ahorro fiscal y la defraudación punible: las actuaciones en fraude a la ley tributaria”, *Revista de Derecho: Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Uruguay*, núm. 4, 2009, pp. 11-33.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., *Estudios sobre la parte especial del Derecho Penal*, 2ª ed., Akal, Madrid, 1994.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., “Problemas de la prueba y del error en el delito fiscal”, en BACIGALUPO ZAPATER, E. (dir.), *Cuadernos de derecho judicial*, núm. 2, 1997 (Ejemplar dedicado a: Empresa y delito en el nuevo Código Penal), pp. 111-132.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor, 2012.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., “La reforma del delito fiscal por la LO 7/2007 (1)”, *Diario La Ley*, núm. 8076, 2013.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., “Cuestiones de la autoría y la participación en el delito fiscal”, *Diario La Ley*, núm. 8715, 2016.

- BACIGALUPO ZAPATER, E., “El delito fiscal como delito de omisión”, publicado el día 12 de septiembre de 2016 en www.elderecho.com, disponible en <https://elderecho.com/el-delito-fiscal-como-delito-de-omision>.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., “¿Es posible la participación necesaria en el delito fiscal?”, publicado el día 14 de septiembre de 2016 en www.elderecho.com, disponible en <https://elderecho.com/es-posible-la-participacion-necesaria-en-el-delito-fiscal>.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., “Cuestiones de error (artículo 14 CP) en los delitos económicos y especialmente en el delito fiscal”, *Diario La Ley*, núm. 9051, 2017.
- BAEZA DÍAZ-PORTALES, L.A., “Beneficios patrimoniales obtenidos en la comisión de hechos delictivos. Relación con el delito fiscal”, *Cuadernos Digitales de Formación*, núm. 54 (ejemplar dedicado a VI Congreso Tributario), 2010.
- BAJO FERNÁNDEZ, M., “El Derecho penal económico: un estudio de Derecho positivo español”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 26, Fasc/Mes 1, 1973, pp. 91-141.
- BAJO FERNÁNDEZ, M., “Los delitos contra el orden socioeconómico en el Proyecto de Código Penal”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. Extra 3, 1980 (Ejemplar dedicado a: La reforma del Derecho Penal), pp. 17-28.
- BAJO FERNÁNDEZ, M., “Derecho Penal económico: desarrollo económico, protección penal y cuestiones político/criminales”, en AA.VV., *Hacia un derecho penal económico europeo / Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann, [Universidad Autónoma de Madrid, 14-17 de octubre de 1992]*, Boletín Oficial del Estado, BOE, Madrid, 1995, pp. 63-80.
- BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, disponible en <http://www.bajo-trallero.es/publicacion/020.pdf>, 1996, pp. 1-93.
- BAJO FERNÁNDEZ, M., “El Tribunal Supremo y la prescripción del delito fiscal”, *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 8, 2003, pp. 75-79.
- BAJO FERNÁNDEZ, M., “La perplejidad del intérprete ante el blanqueo de capitales: límites del concurso real y alcance de la acción neutral”, disponible en <http://www.bajotrallero.es/publicacion/Perplejidad%20del%20int%C3%A9rpret%20ante%20el%20blanqueo%20de%20capitales..docx.pdf>, pp. 1-28. (Sin año).
- BAJO FERNÁNDEZ, M., “Nuevas tendencias en la concepción sustancial del injusto penal. Recensión a Bernardo Feijoo, Normativización del Derecho penal y realidad social, Bogotá (Universidad Externado de Colombia) 2007”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 3, 2008, disponible en http://www.indret.com/pdf/551_es.pdf.
- BAJO FERNÁNDEZ, M., “El desatinado delito de blanqueo de capitales” en *Política criminal y blanqueo de capitales*, BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S. (coords.), Marcial Pons, Madrid, 2009, pp. 11-20.
- BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO SAGGESE, S., “Las medidas administrativas y penales de prevención del blanqueo de capitales en el ámbito

urbanístico: límites entre las infracciones administrativas y delito”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 12, 2008, pp. 15-39.

- BAZA DE LA FUENTE, M.L., *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 1997.
- BELÉN LINARES, M., *El delito de defraudación tributaria: Análisis dogmático de los artículos 305 y 305 bis del Código Penal*, Tesis doctoral, Universidad de Sevilla, 2017.
- BELÉN LINARES, M., “Tratamiento jurídico-penal del patrimonio de origen desconocido: entre el delito de corrupción, el delito de blanqueo de capitales y el delito fiscal”, en GÓMEZ RIVERO, M.C./BARRERO ORTEGA, A. (dirs.), *Regeneración democrática y estrategias penales en la lucha contra la corrupción*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 975-1004.
- BENÍTEZ ORTÚZAR, I.F., “Evolución legislativa del delito de blanqueo de capitales en legislación penal español”, en ARMIENTA HERNÁNDEZ, G./GOITE PIERRE, M./MEDINA CUENCA, A./GAMBINO ESPINOZA, L./GARCÍA MONTOYA, L., *op. cit.*, pp. 125-151.
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I., “Consideraciones sobre el delito fiscal en el Código Español”, *Themis: Revista de Derecho*, núm. 32, 1995, pp. 71-79.
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I./FABIÁN CAPARRÓS, E.A., “La «emancipación» del delito de blanqueo de capitales en el Derecho penal español (1)”, *Diario La Ley*, núm. 7535, 2010.
- BERNAL MAGRO, E., *Delitos contra la Administración de Justicia: acusación y denuncia falsas y la simulación de delito en el Código Penal de 2015*, Tesis doctoral, Universidad CEU Cardenal Herrera, Valencia, 2017.
- BERRUEZO, R./COPPOLA, N., *El delito de blanqueo de dinero*, B de F, Montevideo-Buenos Aires, 2018.
- BERTRÁN GIRÓN, F., “El proyecto de ley de reforma del art. 305 del Código Penal: principales novedades”, *Carta tributaria. Monografías*, núm. 19-20, 2012, pp. 11-30.
- BERTRÁN GIRÓN, F., “Autoría y participación en el delito fiscal: responsabilidad del asesor fiscal”, *Cuadernos Digitales de Formación*, núm. 10, 2017.
- BLANCO CORDERO, I., “Criminalidad organizada y mercados ilegales”, *Eguzkilore: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, núm. 11, 1997, pp. 213-231.
- BLANCO CORDERO, I., “Negocios socialmente adecuados y delito de blanqueo de capitales”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 50, Fasc/Mes 1-3, 1997, pp. 263-292.
- BLANCO CORDERO, I., “Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social”, *Eguzkilore: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, núm. 14, 2000, pp. 5-46.

- BLANCO CORDERO, I., “La lucha contra el blanqueo de capitales procedentes de las actividades delictivas en el marco de la Unión Europea”, *Eguzkilore: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, núm. 15, 2001, pp. 7-38.
- BLANCO CORDERO, I., “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 13, 2011, disponible en <http://criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf>.
- BLANCO CORDERO, I., *El delito de blanqueo de capitales*, 3ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012. (Última edición, la 4ª, de 2015).
- BLANCO CORDERO, I., “Capítulo IV. Efectos penales de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-ley 12/2012”, en MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (coord.), *La amnistía fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pp. 91-148.
- BLANCO CORDERO, I., “Principios y recomendaciones internacionales para la penalización del lavado de dinero. Aspectos sustantivos”, en BLANCO CORDERO, I./FABIÁN CAPARRÓS, E./PRADO SALDARRIAGA, V./ZARAGOZA AGUADO, J.A., *Combate al lavado de activos desde el sistema judicial. Edición especial para el Perú*, 3ª ed., Organización de los Estados Americanos, Washington D.C., 2014, pp. 91-223.
- BOIX REIG, F.J., “Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal”, en SORIANO SORIANO, J.R. (dir.), *Cuadernos de Derecho Judicial*, núm. 20, 1996 (Ejemplar dedicado a: Delitos socioeconómicos en el nuevo Código penal), pp. 261-288.
- BOIX REIG, F.J., “Reflexiones sobre la reforma del delito fiscal”, *Boletín de la Academia de Jurisprudencia y Legislación de las Illes Balears*, núm. 14, 2013, pp. 365-372.
- BORJA JIMÉNEZ, E., “Lección XXII. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico (V): Robo y hurto de uso de vehículo. Usurpación”, en GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (coord.), VIVES ANTÓN, T.S./ORTS BERENGUER, E./CARBONELL MATEU, J.C./MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C./CUERDA ARNAU, M.L./BORJA JIMÉNEZ, E./ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L (auts.), *Derecho Penal. Parte especial, 5ª edición revisada y actualizada a la Ley Orgánica 1/2015*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 343-349.
- BOTTKE, W., “Mercado, criminalidad organizada y blanqueo de dinero en Alemania”, *Revista penal*, núm. 2, 1998, p. 1-16.
- BRANDARIZ GARCÍA, J.A., “La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 24, 2002-2003, pp. 59-126.
- BUSTOS RUBIO, M., “La enésima reforma de los Delitos contra la Hacienda Pública: los artículos 305.3 y 308 del Código Penal tras el cambio operado por LO 1/2019, de 20 de febrero”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 137, 2019.
- BUSTOS RUBIO, M., “Más allá del injusto culpable: los presupuestos de la punibilidad”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 35, 2015, pp. 189-238.

- CABEZUELA SANCHO, D., “Delito fiscal, blanqueo e imprescriptibilidad de las deudas tributarias”, *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, núm. 47, 2013, pp. 53-55.
- CADENA SERRANO, F.A., “Autoría y participación en el delito de defraudación fiscal”, ponencia presentada en el curso “*Problemática Penal de la tributación de rentas profesionales*”, impartido en el Centro de Estudios Jurídicos, Madrid, los días 26 y 27 de septiembre 2016, texto disponible en <https://docplayer.es/62369857-Autoria-y-participacion-en-el-delito-defraudacion-fiscal.html>.
- CADENAS CORTINA, C., “Problemas de la penalidad en los delitos de receptación y blanqueo de dinero”, en MARTÍNEZ ARRIETA, A. (dir.), *El encubrimiento, la receptación y el blanqueo de dinero. Normativa comunitaria*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1994, pp. 253-285.
- CALDERÓN CEREZO, A., “Análisis sustantivo del delito (I): prevención y represión del blanqueo de capitales”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 28, 2000, *op. cit.*, pp. 263-288.
- CALDERÓN CEREZO, A., “Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico (V)”, en CALDERÓN CEREZO, A./CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *Manual de Derecho Penal. Tomo II. Parte Especial*, Ediciones Deusto, Barcelona, 2005, pp. 297-321.
- CALDERÓN TELLO, L.F., *El delito de blanqueo de capitales: problemas en torno a la imprudencia y la receptación*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2017.
- CALVO VÉRGEZ, J., “El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de Diciembre”, *Quincena fiscal*, núm. 3, 2013, pp. 49-73.
- CAMPANER MUÑOZ, J., “El autoblanqueo de capitales tras la reforma penal de 2010 y su necesaria consideración como acto copenado o autoencubrimiento impune”, *Editorial Jurídica Sepín*, enero 2011.
- CAMPOS NAVAS, D., “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*, núm. 5, 2005, pp. 1402-1410.
- CAPOZZOLO, F., “El delito fiscal como subyacente/antecedente del delito de blanqueo de capitales”, *Revista Argentina de Derecho Penal y Procesal Penal*, núm. 11, 2013, versión en línea, disponible en https://ar.ijeditores.com/pop.php?option=articulo&Hash=9e2309b12d765bd51b48cf061c3cb6ec#indice_6.
- CARDOSO LÓPEZ, M.J., “Blanqueo de capitales: técnicas de blanqueo y relación con el sistema tributario”, *Cuadernos de Formación*, vol. 19, 2015, pp. 47-59.
- CARO CORIA, D.C., “Lavado de activos provenientes del delito tributario”, en AMBOS, K./CARO CORIA, D.C./MALARINO, E., *op. cit.*, pp. 143-191.
- CARRERAS MANERO, O.B., “La prescripción del delito contra la Hacienda Pública”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2013, pp. 75-91.

- CARRIÓN MORILLO, D., “Una aproximación a los problemas actuales del blanqueo de capitales y el delito fiscal”, *Revista de Estudios Jurídicos*, núm. 15, 2015, <https://revistaselectronicas.ujaen.es/index.php/rej/article/view/3159/2544>.
- CARPIO BRIZ, D.I./GALLEGO SOLER, J.I., “Blanqueo de capitales. Delito de blanqueo de capitales (arts. 310-314)”, en CORCOY BIDASOLO, M./GÓMEZ MARTÍN V. (dirs.), DÍAZ MORGADO, C. (coord.), *Manual de Derecho penal, económico y de empresa. Parte General y Parte Especial (Adaptado a las LLOO 1/2015 y 2/2015 de Reforma del Código Penal). Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados. Tomo 1*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 496-510.
- CARPIO BRIZ, D.I./ GALLEGO SOLER, J.I., “Tema 7. Blanqueo de capitales” en CORCOY BIDASOLO, M./GÓMEZ MARTÍN V. (dirs.), DÍAZ MORGADO, C. (coord.), *Manual de Derecho penal, económico y de empresa. Parte General y Parte Especial (Adaptado a las LLOO 1/2015 y 2/2015 de Reforma del Código Penal). Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados. Tomo 2*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pp. 471-491.
- CASTELLANOS MORENO, C., *Bien jurídico protegido y tipicidad en el delito de blanqueo de capitales*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2017.
- CASTELLANOS MORENO, C., “Doctrina jurisprudencial reciente en materia de delito de blanqueo de capitales”, en ORTEGA BURGOS, E. (dir.), ANDÚJAR, J./IMBRODA, B.J./TUERO, J.A./FRAGO, J.A. (coords.), *Actualidad Penal 2019*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 239-260.
- CASTELLVÍ MONSERRAT, C., “Decomisar sin castigar: Utilidad y legitimidad del decomiso de ganancias”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 1, 2019, en <https://www.raco.cat/index.php/InDret/article/view/354504/446489>.
- CASTRO MORENO, A., “Reflexiones críticas sobre las nuevas conductas de posesión y utilización en el delito blanqueo de capitales en la reforma del anteproyecto de 2008”, *Diario La Ley*, núm. 7277, 2009.
- CASTRO MORENO, A., “¿Anteblanqueo?”, *Diario del Derecho*, publicado el 25 de enero de 2017, disponible en https://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1161870.
- CASTRO MORENO, A., “Capítulo V. Nuevas tendencias sobre el delito de blanqueo: ¿anteblanqueo? Delito fiscal, blanqueo de capitales y regularización tributaria”, en CASTRO MORENO, A./OTERO GONZÁLEZ, P. (dirs.), GARROCHO SALCEDO, A.M. (coord.), *Corrupción y delito: Aspectos de Derecho Penal Español y desde la perspectiva comparada*, Dykinson, Madrid, 2017, pp. 139-154.
- CEREZO MIR, J., “Los delitos de peligro abstracto en el ámbito del Derecho penal del riesgo”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 10, 2002, pp. 47-72.
- CEREZO MIR, J., *Curso de Derecho penal español, Parte General I, Introducción*, 6ª ed., Tecnos, Madrid, 2004.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2012.

- CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 464, 2000, pp. 1-4.
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “Problemas actuales del delito fiscal”, en *Manuales de formación continuada*, núm. 14, 2001 (Ejemplar dedicado a: Derecho penal económico), pp. 21-98.
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A., *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*, 2ª ed., Bosch Wolters Kluwer, Hospitalet de Llobregat, 2016.
- CISNEROS GONZÁLEZ, J.M., “Dolo directo y dolo eventual en el delito fiscal. El conocimiento sobre los elementos normativos del tipo del artículo 305 del Código Penal”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 122, 2016, pp. 1-13.
- CISNEROS GONZÁLEZ, J.M., “¿Requiere el delito fiscal un ánimo especial? Estudio acerca de los posibles elementos subjetivos del artículo 305 CP y de su deducción en el proceso penal”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 127, 2017.
- COBO DEL ROSAL, M./ZABALA LÓPEZ-GÓMEZ, C., *Blanqueo de capitales. Abogados, procuradores y notarios, inversores, bancarios y empresarios*, CESEJ, Madrid, 2005.
- COLINA RAMÍREZ, E.I., *La defraudación tributaria en el código penal español (análisis dogmático del artículo 305)*, Tesis doctoral, Universidad de Sevilla, 2009.
- COLLADO MEDINA, J./RODRÍGUEZ NÚÑEZ, A., “El blanqueo de capitales: una aproximación”, en RODRÍGUEZ NÚÑEZ, A. (coord.), *La investigación policial y sus consecuencias jurídicas*, Dykinson, Madrid, 2013, pp. 615-638.
- CONDE-PUMPIDO TOURÓN, C., “Una cuestión problemática en el delito fiscal: ¿responsabilidad penal por defraudación fiscal en supuestos de ganancias ilícitas?”, en CONDE-PUMPIDO TOURÓN, C. (dir.), *Cuadernos de Derecho Judicial*, núm. 2, 2003 (Ejemplar dedicado a: Derecho penal económico), pp. 237-270.
- CORTÉS CABRERA, B.A., “El *soft law* y su aplicación en el derecho comercial internacional”, *Revista Tribuna Internacional*, vol. 3, núm. 6, 2014, pp. 55-69.
- CUELLO CONTRERAS, J., “Presupuestos para una teoría del bien jurídico protegido en Derecho penal”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 34, Fasc/Mes 2-3, 1981, pp. 461-484.
- CUELLO CONTRERAS, J./MAPELLI CAFFARENA, B., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, 3ª ed., Tecnos, Madrid, 2015.
- CUGAT MAURI, M./BAÑERES SANTOS, F., “Lección 26ª. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en ÁLVAREZ GARCÍA, F.J. (dir.), MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A./VENTURA PÛSCHEL, A. (coords.), *Derecho Penal Español. Parte Especial (II)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 793-859.

- DE ALFONSO LASO, D., “El delito de blanqueo de capitales en su comisión imprudente. El secreto profesional y los sujetos obligados. Los abogados y los notarios ante tal forma comisiva”, *Cuadernos Digitales de Formación*, núm. 5, 2009.
- DE ALFONSO LASO, D., “La modificación del delito de blanqueo de capitales, arts. 301 y 302 CP”, en QUINTERO OLIVARES, G. (dir.), *La Reforma Penal de 2010: Análisis y Comentarios*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 253-258.
- DE FARIA COSTA, J., “A protecção penal contra o branqueamento de capitais em Portugal”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *IV Congreso...*, cit., pp. 217-226.
- DE JUAN CASADEVALL, J., “Fraude fiscal y fraude a la ley fiscal”, publicado el 20 de junio de 2005 en www.cincodias.elpais.com, disponible en www.cincodias.elpais.com/cincodias/2005/06/20/economia/1119380144_850215.html.
- DE LA CUERDA MARTÍN, M., “El fraude fiscal como delito previo al blanqueo de capitales”, *Gabilex: Revista del Gabinete Jurídico de Castilla-La Mancha*, núm. 12, 2017, pp. 93-175.
- DE LA CUESTA ARZAMENDI, J.L./PÉREZ MACHÍO, A.I., “Ciberdelincuentes y cibervíctimas” en, DE LA MATA BARRANCO, N.J. (coord.), DE LA CUESTA ARZAMENDI, J.L. (dir.), *Derecho penal informático*, Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor, 2010, pp. 99-120.
- DE LA MATA BARRANCO, N.J., *Límites de la sanción en el delito de la receptación: La receptación sustitutiva y la teoría del mantenimiento. El artículo 546 bis f) del Código Penal*, Ministerio de Justicia, Centro de Publicaciones, Madrid, 1989.
- DE LA MATA BARRANCO, N.J., “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*, núm. 26, 2016.
- DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R., *El blanqueo de capitales y el delito de fraude fiscal*, Tesis doctoral, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2016.
- DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R., “El delito de blanqueo de capitales a la luz de la normativa internacional sobre la materia”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 69, Fasc/Mes 1, 2016, pp. 375-407.
- DE MOSTEYRÍN SAMPALO, R., “Tributación de las ganancias que se obtienen del ilícito penal”, *Foro: Revista de ciencias jurídicas y sociales*, vol. 20, núm. 1, 2017, pp. 93-126.
- DE PORRES ORTIZ DE URBINA, E., “Técnicas de blanqueo de capitales”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 73, 2005 (Ejemplar dedicado a: Judicatura y notariado ante los delitos económicos, PALACIOS CRIADO, M.T./FUENTES MARTÍNEZ, J.J. (dirs.)), disponible en formato digital en https://www3.poderjudicial.es/search/pjpublicaciones//2013/12/20/ED05073/5_PDF/ED05073.pdf, pp. 138-162.

- DE VICENTE MARTÍNEZ, R., “Delito fiscal y principio de legalidad”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 44, Fasc/Mes 3, 1991, pp. 867-882.
- DE VICENTE MARTÍNEZ, R., *Vademécum de Derecho Penal*, 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.
- DEL CARPIO DELGADO, J., “La posesión y utilización como nuevas conductas en el delito de blanqueo de capitales”, *Revista General de Derecho Penal*, núm. 15, 2011.
- DEL CARPIO DELGADO, J., “Principales aspectos de la reforma del delito de blanqueo: especial referencia a la reforma del art. 301.1 del Código Penal”, *Revista Penal*, núm. 28, 2011, pp. 5-28.
- DEL CARPIO DELGADO, J., “Sobre la necesaria interpretación y aplicación restrictiva del delito de blanqueo de capitales”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 4, 2016.
- DEL CARPIO DELGADO, J., “Análisis de la evolución legislativa de las conductas típicas del delito de blanqueo de capitales: a la vez, sobre los criterios jurisprudenciales para limitar su ámbito de aplicación”, en GÓMEZ RIVERO, M.C. (dir.), BARRERO ORTEGA, A. (coord.), *Regeneración democrática y estrategias penales en la lucha contra la corrupción*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 891-936.
- DEL CID GÓMEZ, J.M., “Detección del blanqueo y sus efectos socioeconómicos”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso...*, op. cit., pp. 43-61.
- DEL MORAL GARCÍA, A., “Reciente doctrina jurisprudencial en el delito de defraudación tributaria”, *Cuadernos Digitales de Formación*, núm. 3, 2017.
- DEL MORAL GARCÍA, A., “*Non bis in idem* y delitos de defraudación tributaria”, en ORTEGA BURGOS, E. (dir.), TUERO SÁNCHEZ, J.A./ANDÚJAR URRUTIA, J./FRAGO AMADA, J.A./BAUTISTA SAMANIEGO, C.M./GARCÍA DEL BLANCO, V./IMBRODA ORTIZ, B.J./OCHOA MARCO, R. (coords.), *Derecho Penal 2020*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, pp. 601-622.
- DEL ROSAL BLASCO, B., “Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012”, *Diario La Ley*, núm. 7893, 2012.
- DEL ROSAL BLASCO, B., “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, *Diario La Ley*, núm. 7997, 2013.
- DELGADO SANCHO, C.D., “El delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 9, 2018.
- DEMETRIO CRESPO, E., “Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero”, en CELORIO VELA, J.A./CARRASCO PADILLA, P.J. (dirs.), *Temas actuales sobre fraude fiscal y cuestiones conexas. Tomo I*, Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario, A.C., Ciudad de México, 2016, pp. 209-229.

- DEMETRIO CRESPO, E., “El blanqueo imprudente: algunas prevenciones sobre normativa de prevención y deber de cuidado”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *V Congreso...*, cit., pp. 217-228.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M., *El error sobre elementos normativos del tipo penal*, La Ley, Madrid, 2008.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M., “El castigo del autoblanqueo en la reforma penal de 2010: La autoría y la participación en el delito de blanqueo de capitales”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso...*, cit., pp. 281-300.
- Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, aprobado el 19 de noviembre de 2009, disponible en <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2009-1904>.
- DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., “La política sobre drogas en España, a la luz de las tendencias internacionales: Evolución reciente”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias penales*, Tomo 40, Fasc/Mes 2, 1987, pp. 347-400.
- DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., “El blanqueo de capitales procedentes del tráfico de drogas. La recepción de la legislación internacional en el ordenamiento penal español”, en MARTÍNEZ ARRIETA, A. (dir.), *El encubrimiento, la receptación y el blanqueo de dinero. Normativa comunitaria*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1994, pp. 143-188.
- DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., “El Derecho Penal simbólico y los efectos de la pena”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 103, 2002, pp. 63-97.
- DÍEZ RIPOLLÉS, J.L., *Política criminal y Derecho Penal. Estudios*, 2ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.
- DOLZ LAGO, M.J., “El delito fiscal: algunas claves entre la vieja y nueva jurisprudencia”, *Diario La Ley*, núm. 8803, 2016.
- DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., “La naturaleza del delito fiscal. El delito fiscal como delito subyacente del delito blanqueo de capitales. El autoblanqueo (I y II)”, *Actum fiscal*, núm. 41-42, 2010, pp. 72-96.
- DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., “El delito fiscal y el delito de blanqueo en Francia”, *Crónica tributaria*, núm. 141, 2011, pp. 73-99.
- DOMÍNGUEZ PUNTAS, A., “Las cuatro amnistías fiscales de 2012”, *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, núm. 47, 2013, pp. 56-59.
- DONAYRE LOBO, G., “La interpretación jurídica: propuestas para su aplicación en el Derecho Tributario”, *Revista Derecho & Sociedad*, núm. 43, Diciembre 2014, pp. 183-206.
- DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., “Si todo es blanqueo, nada es blanqueo (I)”, publicado el día 15 de enero de 2010 en www.legaltoday.com, disponible en <http://www.legaltoday.com/practica-juridica/penal/economico/si-todo-es-blanqueo-nada-es-blanqueo-i>.

- DOPICO GÓMEZ-ALLER, J., “La reforma del Derecho Penal Tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal”, *Iuris: Actualidad y práctica del Derecho*, núm. 181-182, 2012, pp. 12-16.
- DORRONSORO ALBERDI, M./FRANCISCO BLANCO, D., “Tentativa y otras cuestiones en el delito contra la Hacienda Pública”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 133, 2018.
- DURRIEU FIGUEROA, R., *Rethinking Money Laundering & Financing of Terrorism in International Law: Towards a New Global Legal Order*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden, 2013.
- ECHAVARRÍA RAMÍREZ, R., “Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 16, 2014, disponible en <http://criminet.ugr.es/recpc/16/recpc16-04.pdf>.
- ECHEVERRÍA SUMMERS, F.M., en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (coord.), AA. VV., *Comentarios al Código Civil: Tomo VIII (Arts. 1485 a 1759)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.
- ESCOBAR BRAVO, M.E., “El blanqueo de dinero en Alemania: legislación y jurisprudencia”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VI Congreso internacional...*, cit., pp. 309-346.
- ESCOTO LEIVA, R., *Banca comercial*, 2ª reimpresión de la 1ª ed., Editorial Universidad Estatal a Distancia, EUNED, San José, 2007.
- ESPAÑA ALBA, V.M., *Blanqueo de capitales y secreto bancario*, Tesis doctoral, Universidad de Granada, 2016.
- FABIÁN CAPARRÓS, E.A., “Consideraciones de urgencia sobre la Ley Orgánica 8/1992, de 23 de diciembre, de modificación del Código Penal y de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en materia de tráfico de drogas”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, tomo 46, núm. 2, 1993, pp. 585-628.
- FABIÁN CAPARRÓS, E.A., “Algunas observaciones sobre el blanqueo imprudente de capitales (aspectos doctrinales y jurisprudenciales)”, *Iustitia*, núm. 8, 2010, pp. 59-86.
- FABIÁN CAPARRÓS, E.A., “La fenomenología del lavado de dinero, sus efectos sobre la economía y el bien jurídico protegido”, en BLANCO CORDERO, I./FABIÁN CAPARRÓS, E./PRADO SALDARRIAGA, V./ZARAGOZA AGUADO, J.A., *Combate al lavado...*, op. cit., pp. 13-89.
- FALCÓN Y TELLA, R., “La reforma del Código penal: la nueva concepción de la 'responsabilidad civil' derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo”, *Quincena fiscal*, núm. 1-2, 2011, pp. 7-13.
- FARALDO CABANA, P., “Aspectos básicos del delito de blanqueo de bienes en el Código Penal de 1995”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 21, 1998, pp. 117-166.
- FARALDO CABANA, P., “¿Un delito continuado de defraudación tributaria? Comentario a la SAP de Barcelona (Sección 9.ª) de 20 de abril de 2002”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 12, 2003, pp. 311-355.

- FARALDO CABANA, P., “El blanqueo de capitales tras la reforma de 2010”, *Revista de Inteligencia*, núm. 0, primer trimestre 2012, pp. 30-33.
- FARALDO CABANA, P., “Antes y después de la tipificación expresa del autoblanqueo de capitales”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 34, 2014, pp. 41-79.
- FEIJOO SÁNCHEZ, B.J., “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial: Esbozo de una teoría general de los delitos económicos”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 2, 2009, disponible en http://www.indret.com/pdf/627_es.pdf.
- FEIJOO SÁNCHEZ, B.J., “¿Transformación del derecho penal por la protección de la estabilidad financiera internacional como bien jurídico global?”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 16, 2012 (Ejemplar dedicado a: La protección de bienes jurídicos globales / ESPÓSITO MASSICCI, C./GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J. (coords.)), pp. 109-136.
- FEIJOO SÁNCHEZ, B.J., “La teoría de la ignorancia deliberada en Derecho penal: una peligrosa doctrina jurisprudencial”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 3, 2015, disponible en <http://www.indret.com/pdf/1153.pdf>.
- FEIJOO SÁNCHEZ, B.J., “Capítulo 4. La imputación objetiva y subjetiva en los delitos económicos”, en CAMACHO VIZCAÍNO, A. (dir.), *Tratado de Derecho Penal Económico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 141-194.
- FERNÁNDEZ ALBOR, A., “Política criminal del delito fiscal”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 5, 1980-1981, pp. 43-86.
- FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “En torno al concepto del blanqueo de capitales: evolución normativa y análisis del fenómeno desde el derecho penal”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 69, Fasc/Mes 1, 2016, pp. 211-276.
- FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “La desatinada regulación penal del autoblanqueo de capitales”, *La Ley Penal: revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 128, 2017.
- FERNÁNDEZ BERMEJO, D., “Algunas cuestiones sobre el tipo básico y la conducta defraudatoria exigida en el delito fiscal”, *Revista de Derecho y Proceso Penal*, núm. 51, 2018, pp. 199-221.
- FERNÁNDEZ DE CEVALLOS Y TORRES, J., *Blanqueo de capitales y principio de lesividad*, Tesis doctoral, Universidad de Salamanca, 2013.
- FERNÁNDEZ STEINKO, A., “Delito y criminalización en una sociedad global”, en FERNÁNDEZ STEINKO, A. (coord.), *Delincuencia, finanzas y globalización*, Centro de Investigaciones Sociológicas, Madrid, 2013, pp. 15-118.
- FERNÁNDEZ TERUELO, J.G., “La expansión selectiva del Derecho penal español”, *Revista Digital Facultad de Derecho*, núm. 1, 2009.
- FERNÁNDEZ TERUELO, J.G., “El nuevo modelo de reacción penal frente al blanqueo de capitales (los nuevos tipos de blanqueo, la ampliación del comiso y su la integración del blanqueo en el modelo de responsabilidad penal de las empresas)”, *Diario La Ley*, núm. 7657, 2011.

- FERNÁNDEZ TERUELO, J.G., “Adaptación de la normativa penal española a la Directiva 2014/42/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, sobre el embargo y el decomiso de los instrumentos y del producto del delito en la Unión Europea”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *V Congreso...*, *op. cit.*, pp. 263-282.
- FERRAJOLI, L., “El principio de lesividad como garantía penal”, *Nuevo Foro Penal*, núm. 79, 2012, pp. 100-114.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C., “El nuevo tipo agravado de blanqueo cuando los bienes tengan su origen en delitos relativos a la corrupción”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso...*, *cit.*, pp. 389-391.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C., “El bien jurídico protegido en los delitos tributarios”, *Revista Penal México*, núm. 7, 2015, pp. 77-93.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C., “A vueltas con la regularización tributaria”, *Cuadernos Digitales de Formación*, núm. 10, 2017.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C., “El orden socioeconómico como bien jurídico protegido por el tipo penal del blanqueo de dinero”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *V Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 335-338.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C., *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.
- FITOR MIRÓ, J.C., *Delito fiscal. Un crimen de cuello blanco*, Tesis doctoral, Universidad de Valencia, 2017.
- FLEITAS VILLAREAL, S., “El bien jurídico tutelado en el delito de lavado de activos: su regulación en la legislación uruguaya”, *Revista de Derecho*, año 8, núm. 16, 2009, pp. 149-188.
- FLORES QUISPE, C.A., “Tipos de hackers”, *Revista de Información, Tecnología y Sociedad*, núm. 8, 2013, pp. 16-18.
- FOFFANI, L., “Criminalidad organizada y criminalidad económica”, *Revista penal*, núm. 7, 2001, pp. 55-66.
- FUENTES, G.E., “Reciclado de dinero: lavado y blanqueo de dinero”, Documento disponible <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/libros/reciclado-dinero-lavado-blanqueo.pdf>, 2013.
- GALÁN MUÑOZ, A./NÚÑEZ CASTAÑO, E., *Manual de Derecho Penal Económico y de la Empresa*, 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.
- GALLEGO SOLER, J.I., en CORCOY BIDASOLO, M./MIR PUIG, S. (dirs.), VERA SÁNCHEZ, J.S. (coord.), *Comentarios al Código Penal. Reforma LO 1/2015 y LO 2/2015*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- GALLEGO SOLER, J.I./DÍAZ MORGADO, C., “Delitos tributarios y contra la Seguridad Social. Delito fiscal (arts. 305-305 bis)”, en CORCOY BIDASOLO, M./GÓMEZ MARTÍN, V. (coords.), *Manual de Derecho...*, *op. cit.*, pp. 454-465.

- GÁLVEZ BRAVO, R., *Los modus operandi en las operaciones de blanqueo de capitales*, 2ªed., Bosch Wolters Kluwer, Hospitalet de Llobregat, 2017.
- GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, J., “La reforma del artículo 135 de la Constitución española”, *Revista de Administración Pública*, núm. 187, 2012, pp. 31-66.
- GARCÍA BAÑUELOS, J.A., “El delito fiscal como actividad delictiva previa del delito de blanqueo de capitales”, *Quincena fiscal*, núm. 1-2, 2015, pp. 93-110.
- GARCÍA MORENO, V.A., “Recientes aportaciones del Tribunal Supremo en autoblanqueo y su eventual incidencia en el delito fiscal”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 3, 2015, pp. 34-43.
- GARCÍA NOVOA, C., “El delito fiscal: aspectos jurídico-tributarios”, *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 12, núm. 2, 2003, pp. 37-84.
- GARCÍA SAN MARTÍN, J., *Doctrina penal actualizada*, 2ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.
- GARCÍA VALDÉS, C., *El proyecto de nuevo Código Penal*, Tecnos, Madrid, 1992.
- GARRIDO FALLA, F., “Los medios de policía y la teoría de las sanciones administrativas”, *Revista de Administración Pública*, núm. 28, 1959, pp. 11-50.
- GIL MARTÍNEZ, A., “Instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 64, 2004 (Ejemplar dedicado a: La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda Pública), pp. 305-384.
- GIMBERNAT ORDEIG, E., “Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual”, *Revista del Poder Judicial*, núm. especial IX, 1989, pp. 351-357.
- GIMBERNAT ORDEIG, E., *Concepto y método de la ciencia del Derecho Penal*, Tecnos, Madrid, 1999.
- GOITE PIERRE, M./MEDINA CUENCA, A., “El delito de lavado de activos: necesario análisis desde una dimensión plural”, en ARMIENTA HERNÁNDEZ, G./GOITE PIERRE, M./MEDINA CUENCA, A./GAMBINO ESPINOZA, L./GARCÍA MONTOYA, L. (coords.), *op. cit.*, pp. 21-66.
- GÓMEZ BENÍTEZ, J.M., “Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de lavado de capitales”, *Derecho Penal y Criminología*, vol. 27, núm. 82, 2006, pp. 63-82.
- GÓMEZ BENÍTEZ, J.M., “El delito previo al delito de blanqueo de capitales y a vueltas con el delito fiscal”, *Análisis GA&P*, mayo 2014, pp. 1-3.
- GÓMEZ INIESTA, D.J., *El delito de blanqueo de capitales en el derecho español*, Cedecs, Barcelona, 1996.
- GÓMEZ INIESTA, D.J., “Incidencia en el ordenamiento jurídico penal de la IV Directiva de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VI Congreso internacional...*, *cit.*, pp. 35-66.

- GÓMEZ LANZ, J., “Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria: la regularización tributaria especial de marzo de 2012 y la reforma del artículo 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. Extra 1, 2013, pp. 53-80.
- GÓMEZ MARTÍN, V., “La responsabilidad penal del asesor fiscal: un estudio a partir de tres grupos de casos”, *La Ley Penal: revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 73, 2010.
- GÓMEZ PAVÓN, P., “El bien jurídico protegido en la receptación, blanqueo de dinero y encubrimiento”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 53, 1994, pp. 459-484.
- GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., “Lección XXIX. Delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico (y XII): Receptación y blanqueo de capitales”, en GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (coord.), VIVES ANTÓN, T.S./ORTS BERENGUER, E./CARBONELL MATEU, J.C./MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C./CUERDA ARNAU, M.L./BORJA JIMÉNEZ, E./ GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (auts.), *op. cit.*, pp. 458-471.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A./IGLESIAS CASAS, J.M., “El fraude fiscal y su 'amnistía': la justicia tributaria en un contexto de crisis económica”, *Dereito: Revista Xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. Extra 1, 2013, pp. 195-223.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A./MÁRQUEZ LASSO, D.E., “Medidas reforzadas de diligencia debida en relación con los países de alto riesgo en el marco de la lucha antiblanqueo del RDL 11/2018”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VII Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020, pp. 43-81.
- GONZÁLEZ MOTA, V., “Capítulo 31. Fraude de subvenciones”, en CAMACHO VIZCAÍNO, A., *op. cit.*, pp. 1725-1745.
- GONZÁLEZ RADÍO, V., *Funciones actuales del Derecho Penal*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2015.
- GONZÁLEZ RUS, J.J., “Seminario sobre bien jurídico y reforma de la parte especial”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 35, Fasc/Mes 3, 1982, pp. 705-718.
- GONZÁLEZ RUS, J.J., “La reforma de los delitos económicos y contra el patrimonio. Consideraciones críticas”, *Estudios penales y criminológicos*, núm. 17, 1993-1994, pp. 127-190.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, P., “Los delitos de cuello blanco”, *Cont4bl3*, núm. 40, 2001, pp. 28 y 29.
- GONZÁLEZ URIEL, D., “Caso Messi: a vueltas con la aplicación del delito fiscal continuado”, *Revista Jurídica de Catalunya*, vol. 116, núm. 4, 2017, pp. 943-956.
- GONZÁLEZ URIEL, D., “El blanqueo de dinero en el código penal andorrano: análisis comparativo con la normativa española”, *La Ley Penal: Revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 136, 2019.

- GRANADOS PÉREZ, C., “Delitos contra la Hacienda Pública. Cuestiones que plantea, especial consideración de la regularización y prescripción”, *Cuadernos Digitales de Formación*, núm. 13, 2014, pp. 1-34.
- GUINARTE CABADA, G., “Consideraciones político-criminales en torno a la competencia desleal”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 15, 1990-1991, pp. 125-180.
- GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ, M., “Acelerar primero para frenar después: la búsqueda de criterios restrictivos en la interpretación del delito de blanqueo de capitales”, *Revista General de Derecho Penal*, núm. 24, 2015.
- HASSEMER, W., “Rasgos y crisis del Derecho Penal moderno”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 45, Fasc/Mes 1, 1992, pp. 235-250.
- HEFENDEHL, R., “¿Debe ocuparse el derecho Penal de riesgos futuros?: Bienes jurídicos colectivos y delitos de peligro abstracto”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 4, 2002, pp. 1-13, disponible en http://www.criminet.ugr.es/recpc/recpc_04-14.pdf.
- HERNÁNDEZ QUINTERO, H.A., “Aspectos polémicos sobre el objeto material del delito de lavado de activos (delitos fuente)”, *Justicia*, núm. 32, 2017, pp. 118-138.
- HIRSCH, H.J., “Sobre lo injusto del delito imprudente”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 16, 2005, pp. 207-231.
- HORMAZÁBAL MALARÉE, H., “Política penal en el Estado democrático”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 37, Fasc/Mes 2, 1984, pp. 333-346.
- HUERTA TOCILDO, S., “Aproximación crítica a la nueva regulación del delito de receptación y otras conductas afines”, en SORIANO SORIANO, J.R., *op. cit.*, pp. 365-392.
- HUERTA TOCILDO, S., “Dos cuestiones constitucionales relacionadas con el delito fiscal: su distinción del fraude de ley tributaria y el momento de su prescripción”, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., *op. cit.*, pp. 167-194.
- IGLESIAS CARIDAD, M., “Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio [BOE n.º 168, de 15-VII-2017]”, *Ars Iuris Salmanticensis: AIS: Revista Europea e Iberoamericana de Pensamiento y Análisis de Derecho, Ciencia Política y Criminología*, vol. 5, núm. 2, 2017, pp. 273-276.
- IGLESIAS SEVILLANO, H., “Cuestiones sobre principio de legalidad, ley penal en blanco y presunciones en el delito fiscal”, *RDUNED. Revista de Derecho UNED*, núm. 19, 2016, pp. 745-776.
- Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la evaluación de los riesgos de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo que afectan al mercado interior y están relacionados con actividades transfronterizas, Bruselas, 26 de junio de 2017, disponible en <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0340&from=S>.
- Informe del Consejo Fiscal sobre el Anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, de 22 de septiembre de 2009,

https://old.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/ANTEPROYE_CTO_BLANQUEO_DE_CAPITALES.pdf?idFile=7574b141-87c4-47e4-abaf-9e582e36206a.

- Informe del CGPJ al Anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, de fecha 29 de septiembre de 2009, disponible en <http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Informes/Informe-al-Anteproyecto-de-Ley-de-prevencion-del-blanqueo-de-capitales-y-de-la-financiacion-del-terrorismo>.
- JAÉN VALLEJO, M., “La prescripción del delito fiscal. Nota sobre la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2001”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 4, 2002, disponible en http://criminet.ugr.es/recpc/jp04/recpc_04-j03.pdf.
- JAÉN VALLEJO, M./ PERRINO PÉREZ, A.L., *La recuperación de activos frente a la corrupción (La oficina de recuperación y gestión de activos)*, Dykinson, Madrid, 2016.
- JAKOBS, G., “¿Qué protege el derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma?”, en MONTEALEGRE LYNNET, E. (coord.), *Libro homenaje al profesor Günther Jakobs. El funcionalismo en el Derecho penal*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2003, pp. 39-56.
- JAKOBS, G., *Sobre la normativización de la dogmática jurídico-penal*, Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2003 (2016 reimpresión).
- JESCHECK, H.H., “Nueva dogmática penal y política criminal en perspectiva comparada”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 39, Fasc/Mes 1, 1986, pp. 9-32.
- JIMÉNEZ GARCÍA, F., “Blanqueo de capitales y Derecho internacional”, *Economía: Revista en Cultura de la Legalidad*, núm. 10, 2016, pp. 216-230.
- JIMÉNEZ SANZ, C., *El blanqueo de capitales*, Tesis doctoral, Universidad Rey Juan Carlos, 2009.
- JOFFRE CALASICH, F., “El blanqueo de dinero en Bolivia, Colombia, Chile, Panamá y Perú”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N., *VI Congreso...*, *op. cit.*, pp. 347-402.
- JUANES PECES, A., “Principios inspiradores de la reforma del Código Penal operada en virtud de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio”, en JUANES PECES, A. (dir.), ALBA FIGUERO, M.C. (coord.), *Reforma del Código Penal. Perspectiva económica tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio. Situación jurídico-penal del empresario*, El Derecho, Madrid, 2010, pp. 15-65.
- KINDHÄUSER, U., “Estructura y legitimación de los delitos de peligro del Derecho penal”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 1, 2009, disponible en <http://www.indret.com/pdf/600.pdf>.
- LAMPE, E.J., “El nuevo tipo penal de blanqueo de dinero (§ 261 StGB)”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 20, 1997, pp. 103-148.

- LANDROVE DÍAZ, G., “El blanqueo de bienes de procedencia delictiva”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *I Congreso...*, *cit.*, pp. 141-155.
- LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Bien jurídico y objeto protegible”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 60, Fasc/Mes 1, 2007, pp. 119-163.
- LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Blanqueo de capitales”, en DE LA MATA BARRANCO, N.J./DOPICO GÓMEZ-ALLER, J./LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A./NIETO MARTÍN, A. (auts.), *Derecho penal económico y de la empresa*, Dykinson, Madrid, 2018, pp. 493-528.
- LAUNA ORIOL, C./MORUELO GÓMEZ, C., “Capítulo 29. El delito contra la Hacienda Pública”, en CAMACHO VIZCAÍNO, A., *op. cit.*, pp. 1405-1696.
- LLOBERA VILA, M., “Aproximación al proceder hermenéutico del TJUE: libertad de empresa, libre competencia y Constitución del Trabajo”, *Lex Social: Revista de los Derechos Sociales*, núm. 1, 2017, pp. 208-229.
- LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M., “El Grupo de Acción Financiera Internacional: revisión del mandato (2008-2012)”, *Revista de Estudios Jurídicos*, núm. 8, 2008, pp. 271-288. Disponible con un paginado distinto en el enlace <https://revistaselectronicas.ujaen.es/index.php/rej/article/view/18/17>, (documento utilizado en este trabajo).
- LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J. (dir.), ENCINAR DEL POZO, M.A./VILLEGAS GARCÍA, M.A. (coords.), *Código Penal con jurisprudencia sistematizada*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.
- LÓPEZ MEDEL, J., “La naturaleza de la infracción tributaria y el impuesto de Derechos reales”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 418-419, marzo-abril 1963, pp. 219-247.
- LORENZO SALGADO, J.M., “El tipo agravado de blanqueo cuando los bienes tengan su origen en el delito de tráfico de drogas”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso...*, *cit.*, pp. 223-249.
- LORENZO SALGADO, J.M., “El blanqueo de dinero procedente del narcotráfico, la protección del orden socioeconómico y la desnaturalización del bien jurídico en las modalidades de blanqueo con finalidad terrorista, introducidas por la Ley orgánica 2/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica el Código Penal”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *V Congreso...*, *cit.*, pp. 371-374.
- LORENZO SALGADO, J.M., “Directiva 2014/42/UE sobre el embargo y el decomiso de los instrumentos y del producto del delito y la extensión al blanqueo en 2015 del comiso ampliado, previsto inicialmente para la criminalidad organizada transnacional”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VI Congreso...*, *cit.*, pp. 585-588.
- LORENZO SALGADO, J.L., “El blanqueo de dinero procedente de los delitos descritos en los artículos 368 a 372 del CP y las nuevas tendencias de financiación del terrorismo advertidas por las directivas de 2018”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VII Congreso...*, *cit.*, pp. 439- 467.

- LUZÓN CAMPOS, E., “Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja McFly”, *Diario La Ley*, núm. 7818, 2012.
- LUZÓN PEÑA, D.M., “Alcance y función del Derecho penal”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 42, Fasc/Mes 1, 1989, pp. 5-54.
- LUZÓN PEÑA, D.M., “Responsabilidad penal del asesor jurídico”, *Revista Penal*, núm. 29, 2012, pp. 97-114.
- LUZÓN PEÑA, D.M., *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.
- MACHO PÉREZ, A.B., *Vademécum de Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.
- MAGALDI PATERNOSTRO, M.J., “Autoría y participación en los delitos económicos”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 61, 2004 (Ejemplar dedicado a: El fenómeno de la internacionalización de la delincuencia económica), pp. 271-324.
- MALDONADO FUENTES, F., “Delito continuado y concurso de delitos”, *Revista de Derecho*, vol. 28, núm. 2, 2015, pp. 193-226.
- MALLADA FERNÁNDEZ, C., *Fiscalidad y blanqueo de capitales*, Tesis doctoral, Universidad de Oviedo, 2011.
- MALLADA FERNÁNDEZ, C., “El delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales”, *Quincena fiscal*, núm. 10, 2012, pp. 39-51.
- MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Blanqueo de capitales: Art. 301.1 CP”, en ÁLVAREZ GARCÍA, F.J./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (dirs.), MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A./VENTURA PÛSCHEL, A. (coords.), *Consideraciones a propósito del proyecto de Ley de 2009 de modificación del Código Penal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 273-277.
- MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Capítulo 39. Receptación y blanqueo de capitales (arts. 301 y 302)”, en ÁLVAREZ GARCÍA, F.J./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., (dirs.), *Comentarios a la Reforma Penal de 2010*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 339-346.
- MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Regularización fiscal y responsabilidad penal. La propuesta de modificación del delito fiscal”, *Teoría y Derecho: Revista de Pensamiento Jurídico*, núm. 12, 2012, pp. 210-228.
- MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Delitos contra la Hacienda pública y la seguridad social: arts. 305, apartados 1, 4 y 5”, en ÁLVAREZ GARCÍA, F.J. (dir.), DOPICO GÓMEZ-ALLER, J. (coord.), *Estudio Crítico Sobre el Anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 833-842.
- MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., “Ganancias criminales y ganancias no declaradas (El desbordamiento del delito fiscal y del blanqueo)”, en ÁLVAREZ GARCÍA, F.J./COBOS GÓMEZ DE LINARES, M.A./GÓMEZ PAVÓN, P./MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A./MARTÍNEZ GUERRA, A. (coords.), *Libro homenaje al profesor Luis Rodríguez Ramos*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013, pp. 655-698.

- MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A., *Las excusas absolutorias en Derecho español. Doctrina y jurisprudencia*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.
- MANZO PORTO, T., “El blanqueo de capitales entre la dogmática y la política criminal internacional: resultados desde una perspectiva de derecho comparado”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 31, 2011, pp. 305-324.
- MANZANO MORENO, E.C., “El ilícito penal y el administrativo, el principio 'non bis in idem' y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 1386, 1985, pp. 3-14.
- MARETTI SGRILLI SIQUEIRA, F.A., *El delito de blanqueo de capitales: una aproximación crítica a los fundamentos jurídicos del derecho penal brasileño y español*, Tesis doctoral, Universidad de Granada, 2015.
- MARÍN BENÍTEZ, G., “Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 50, 2018, pp. 38-47.
- MARÍN DE ESPINOSA CEBALLOS, E., “Lección 14. Las circunstancias modificativas de la responsabilidad criminal y los concursos de delitos”, en ZUGALDÍA ESPINAR, J.M. (dir.), MORENO-TORRES HERRERA, M.R. (coord.), *Lecciones de Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, pp. 225-238.
- MARTELL PÉREZ-ALCALDE, C., “El delito del blanqueo de capitales”, *Revista Jurídica de Catalunya*, vol. 110, núm. 4, 2011, pp. 1047-1056.
- MARTÍN QUERALT, J., “Delito fiscal y blanqueo de capitales”, *Cuadernos Digitales de Formación*, núm. 14, 2013.
- MARTÍN SAGRADO, O., “La determinación del bien jurídico protegido por el delito de blanqueo de capitales y el autoblanqueo. Un debate que no cesa”, *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 2206, marzo 2018, disponible en <http://www.mjusticia.es/bmj>.
- MARTÍNEZ, I., “El delito fiscal como delito común: análisis del nuevo artículo 305.6”, *Revista General de Derecho Penal*, núm. 20, 2013.
- MARTÍNEZ ARRIETA, A., “Blanqueo de capitales”, en GRANADOS PÉREZ, C. (dir.) *Cuadernos de Derecho Judicial*, núm. 2, 2001 (Ejemplar dedicado a: La criminalidad organizada: aspectos sustantivos, procesales y orgánicos), pp. 371-404.
- MARTÍNEZ-ALDAMA CRISTÓBAL, E., “Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal”, *Revista Electrónica del Departamento de Derecho de la Universidad de La Rioja*, REDUR, núm. 13, 2015, pp. 269-306.
- MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I., *El autoblanqueo. El delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.
- MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I., “El papel del asesor tributario en el procedimiento penal: comentarios a la sentencia del caso Messi”, *Diario La Ley*, núm. 9022, 2017.

- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “Apropiación de la cuota obrera de la seguridad social y apropiación de las cantidades retenidas en el IRPF”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 9, 1984-1985, pp. 83-120.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia”, *Poder Judicial*, núm. 5, 1987, pp. 115-129.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 18, 1994-1995, pp. 123-196.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “El delito de defraudación tributaria”, *Revista penal*, núm. 1, 1998, pp. 55-66.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., “La dimensión internacional del blanqueo de dinero”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 61, 2004 (Ejemplar dedicado a: El fenómeno de la internacionalización de la delincuencia económica), pp. 179-270.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico. Parte General*, 5ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., *Derecho financiero y tributario I*, 3ª ed., Reus, Madrid, 2016.
- MARTÍNEZ DE SALINAS ALONSO, L.A., “Últimas tendencias jurisprudenciales en materia de blanqueo de capitales”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *II Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 31-44.
- MARTÍNEZ EGAÑA, D., “El delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales en Alemania”, *Crónica tributaria*, núm. 141, 2011, pp. 149-177.
- MARTÍNEZ GARZA, J.C., *El delito de blanqueo de capitales*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2016.
- MARTÍNEZ GINER, L.A., “Tema 8. Los recursos públicos (II)”, en NAVARRO FAURE, A. (coord.), *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 179-205.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “Tema 13. La aplicación de los tributos”, en NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, pp. 289-306.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “Tema 14. Los procedimientos de gestión tributaria”, en NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, pp. 307-319.
- MARTÍNEZ PÉREZ, C., *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid, 1982.
- MARTÍNEZ PÉREZ, M.D., “La adquisición de copias ilegalmente obtenidas de música, películas, programas informáticos y videojuegos y el delito de receptación”, *Boletín del Ministerio de Justicia*, núm. 2143, 2012.

- MATALLÍN EVANGELIO, A., “El 'autoblanqueo' de capitales”, *Revista General de Derecho Penal*, núm. 20, 2013.
- MATALLÍN EVANGELIO, A., “La posesión y utilización de los bienes como formas de blanqueo”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N., *V Congreso..., cit.*, pp. 189-215.
- MATUS ACUÑA, J.P., “Los criterios de distinción entre el concurso de leyes y las restantes figuras concursales en el Código Penal español de 1995”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 58, Fasc/Mes 2, 2005, pp. 463-494.
- Memoria de la Fiscalía General del Estado del año 2018, pp. 476-493. Disponible en: https://www.fiscal.es/memorias/memoria2018/FISCALIA_SITE/recursos/pdf/capitulo_II/cap_II_6_4.pdf.
- MENDOZA LLAMACPONCCA, F.N., *El tipo base del delito de lavado de activos en el Perú (arts. 1, 2 y 3 del decreto legislativo n° 1106): apuntes desde el derecho penal español*, Tesis doctoral, Universidad de Salamanca, 2017.
- MENDOZA LLAMACPONCCA, F.N., “Delitos tributarios como actos criminales previos al delito de lavado de activos”, *Revista de la Facultad de Jurisprudencia*, núm. 3, 2018, pp. 285-327.
- MERINO HERRERA, J./PAÍNO RODRÍGUEZ, F.J., *Lecciones de criminalidad organizada*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2016.
- MESTRE DELGADO, E., “Tema 13. Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico”, en LAMARCA PÉREZ, C. (coord.), ALONSO DE ESCAMILLA, A./GORDILLO ÁLVAREZ-VALDÉS, I./LAMARCA PÉREZ, C./MESTRE DELGADO, E./RODRÍGUEZ NÚÑEZ, A. (auts.), *Derecho Penal. Parte especial*, 4ª ed., Colex, Madrid, 2008, pp. 239-402.
- MESTRE DELGADO, E., “Los eximentes de ejercicio legítimo de un derecho, oficio o cargo, y de cumplimiento de un deber, y el blanqueo de capitales”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *I Congreso..., cit.*, pp. 85-118.
- MESTRE DELGADO, E., “Tema 14. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en LAMARCA PÉREZ, C. (coord.), ALONSO DE ESCAMILLA, A./GORDILLO ÁLVAREZ-VALDÉS, I./LAMARCA PÉREZ, C./MESTREDELGADO, E./RODRÍGUEZ NÚÑEZ, A., *op. cit.*, pp. 403-417.
- MIR PUIG, S. “Bien jurídico y bien jurídico-penal como límites del Ius puniendi”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 14, 1989-1990, pp. 203-216.
- MOLINA BLÁZQUEZ, C., “La criminalización de la competencia desleal en el Proyecto de Código Penal de 1992”, *Poder Judicial*, núm. 28, 1992 (Ejemplar dedicado a: Proyecto de Ley Orgánica del Código Penal), pp. 227-254.
- MORALES PRATS, F., “Título XIV. De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (arts. 305 a 310 bis)”, en QUINTERO OLIVARES, G. (dir.), MORALES PRATS, F. (coord.), *Comentarios al Código Penal Español. Tomo II. (Artículos 234 a DF. 7ª)*, 6ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011, pp. 461-563.

- MORALES PRATS, F., “Delitos de defraudación tributaria y blanqueo de capitales. Reflexiones en supuestos de regularización tributaria con efectos penales”, en AA. VV., *Liber Amicorum. Estudios Jurídicos en Homenaje al Prof. Dr. Dr.h.c., Juan M^a. Terradillos Basoco*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 895-903.
- MORENO CÁNOVES, A/RUIZ MARCO, F., *Delitos socioeconómicos. Comentarios a los arts. 262, 270 a 310 del nuevo Código Penal (concordados y con jurisprudencia)*, EDIJUS, Zaragoza, 1996.
- MORENO HERNÁNDEZ, M., “Aspectos político-criminales y dogmáticos del lavado de dinero y el fraude fiscal”, en CELORIO VELA, J.A./CARRASCO PARRILLA, P.J., *op. cit.*, pp. 267-294.
- MORILLAS CUEVA, L., “Aspectos dogmáticos y político-criminales del delito de blanqueo de capitales”, *Revista Foro FICP*, núm. 2, 2013, pp. 51-107.
- MUÑOZ CONDE, F., “El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código penal”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 39, Fasc/Mes 2, 1986, pp. 379-394.
- MUÑOZ CONDE, F., “Consideraciones en torno al bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de capitales”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *I Congreso...*, *cit.*, pp. 157-174.
- MUÑOZ CONDE, F., “El delito de blanqueo de capitales y el derecho penal del enemigo”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 375 y 376.
- MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal. Parte Especial*, 21^a ed., revisada y puesta al día con la colaboración de Carmen López Peregrín, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- MUÑOZ CONDE, F./FOFFANI, L., “Las entidades bancarias como autores o víctimas de delitos financieros: Una perspectiva comparada”, *Revista penal*, núm. 25, 2010, pp. 79-88.
- MUÑOZ CONDE, F./GARCÍA ARÁN, M., *Derecho Penal. Parte General*, 9^a ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- MUÑOZ CUESTA, F.J., “Blanqueo de capitales imprudente: una figura más que discutible. Comentario a STS, Sala 2^a, de 14 septiembre 2005”, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, núm. 7, 2005, pp. 21777-21780.
- MUÑOZ CUESTA, F.J., “El delito de blanqueo de capitales. Alcance después de la reforma del art. 301 por LO 5/2010: autoblanqueo y delito fiscal”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2 (mayo 2013), 2013, pp. 11-19.
- MUÑOZ CUESTA, F.J., “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 11 (marzo 2013), 2013, pp. 37-48.
- NÁJERA GONZÁLEZ, X., “El bien jurídico protegido en el delito socioeconómico de administración desleal en España. El caso de la legislación poblana en perspectiva comparada”, *IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, México*, Año IX, núm. 35, 2015, pp. 76-94.

- NAVARRO CARDOSO, F., “Problemas de prescripción del delito de defraudación tributaria (regularización y beneficios fiscales sometidos a requisitos futuros)”, *Revista General de Derecho Penal*, núm. 24, 2015.
- NAVARRO CARDOSO, F., “La participación del asesor fiscal en el delito de defraudación tributaria”, *Revista Penal*, núm. 43, 2019, pp. 116-136.
- NAVARRO FAURE, A., “Tema 7. Los recursos públicos (I)”, en NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, pp. 155-177.
- NIETO DE ALBA, U., “Ética y control ante la corrupción y el blanqueo de capitales”, *Revista Española de Control Externo*, vol. 8, núm. 23, 2006, pp. 13-26.
- NIETO MONTERO, J.J., “El artículo 31 de la Constitución española: ¿otra víctima de la crisis económica?”, *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. Extra 1, 2013, pp. 369-398.
- NIETO MONTERO, J.J., “Relaciones del blanqueo de dinero con el delito fiscal y la tributación de actividades ilícitas”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VII Congreso...*, *cit.*, pp. 391-421.
- NOVOA MONREAL, E., “Reflexiones para la determinación y delimitación del delito económico”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 35, Fasc/Mes 1, 1982, pp. 43-76.
- NÚÑEZ PAZ, M.A., “El tipo agravado de blanqueo de dinero procedente de delitos urbanísticos”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso...*, *cit.*, pp. 267-279.
- NÚÑEZ PAZ, M.A., *Los delitos de omisión. Discusión histórica vigente en torno al “no hacer” desvalorado*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.
- NÚÑEZ PAZ, M.A., “Corrupción y blanqueo de dinero: la agravación relativa a los delitos contra la ordenación del territorio y el urbanismo”, en MATA LLÍN EVANGELIO, A. (dir.), *Compliance y prevención de delitos de corrupción*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 325-340.
- NÚÑEZ PAZ, M.A., “El tipo agravado del blanqueo por pertenencia a una organización y el acceso de los grupos terroristas a las instituciones financieras internacionales, según la Directiva 843/2018”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *VII Congreso...*, *cit.*, pp. 273-294.
- OBANDO MUÑOZ, E.R., “Tipos de monopolios”, *Ministerio de Economía, Viceministerio de Inversión y Competencia, Dirección de Promoción de la Competencia*, Guatemala, agosto 2015, doc. núm. 2, pp. 1-14.
- O’CALLAGHAN MUÑOZ, X., *Compendio de Derecho Civil. Tomo 2 (Obligaciones y contratos) vol. 2*, Edersa, Madrid, 2004.
- OCHOA FIGUEROA, A., “Medioambiente como bien jurídico protegido, ¿visión antropocéntrica o ecocéntrica?”, *Revista de derecho penal y criminología*, núm. 11, 2014, pp. 253-294.
- OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Función y límites del principio de exclusiva protección de bienes jurídicos”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 43, Fasc/Mes 1, 1990, pp. 5-28, p. 7.

- OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas”, en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., *op. cit.*, pp. 63-96.
- OLAIZOLA NOGALES, I., “La respuesta penal ante la corrupción: una aproximación a las principales carencias”, en AA.VV., *Estudios sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica del Poder Judicial y sobre la corrupción en el ámbito público*, perteneciente a *Colección Cuadernos Penales José María Lidón*, núm. 11, Servicio de publicaciones de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2015, pp. 183-202.
- OLMEDO CARDENETE, M., “Lineamientos actuales del delito de blanqueo de capitales”, en ORTEGA BURGOS, E. (dir.), TUERO SÁNCHEZ, J.A./ANDÚJAR URRUTIA, J./FRAGO AMADA, J.A./BAUTISTA SAMANIEGO, C.M./GARCÍA DEL BLANCO, V./IMBRODA ORTIZ, B.J./OCHOA MARCO, R. (coords.), *op. cit.*, pp. 741-756.
- ORÓN MORATAL, G., “Fallos en la legislación financiera y tributaria que pueden facilitar el blanqueo de capitales y el fraude fiscal”, en GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (dir.), FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, A. (coord.), *Financiación del terrorismo, blanqueo de capitales y secreto bancario: un análisis crítico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 281-299.
- ORTS BERENGUER, E., “Delimitación entre encubrimiento, receptación y blanqueo respecto a las modalidades de posesión y uso incorporadas en el artículo 301 por la L.O. 5/2010”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso sobre prevención... cit.*, pp. 251-266.
- ORTS BERENGUER, E./GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 7ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- PALMA HERRERA, J.M., “Artículo 301”, en COBO DEL ROSAL, M. (dir.), *Comentarios al Código Penal*, vol. 9, *Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico (continuación): Artículos 273 a 304*, Edersa, Madrid, 1999, pp. 657-754.
- PALOMO DEL ARCO, A., “Receptación y figuras afines”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 2, 1996 (Ejemplar dedicado a: Estudios sobre el Código Penal de 1995 (parte especial), MANZANARES SAMANIEGO, J.L./VIVES ANTÓN, T.S. (dirs.)), pp. 369-468.
- PAREDES CASTAÑÓN, J.M., “Los delitos de peligro como técnicas de incriminación en el Derecho penal económico: bases político-criminales”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 11, 2003, pp. 95-164.
- PASTOR MUÑOZ, N., “Tema 12. Delitos contra el patrimonio (III)”, en SILVA SÁNCHEZ, J.M. (dir.), *Lecciones de Derecho Penal. Parte especial*, 3ª ed., Atelier, Barcelona, 2011, pp. 253-274.
- PELÁEZ RUIZ-FORNELLS, A.F., *De los rendimientos ilícitos a su legitimación: el fenómeno del blanqueo de capitales. Efectos e implicaciones de política económica*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2012.
- PÉREZ ALONSO, E.J., “Tema 25. Las circunstancias del delito”, en ZUGALDÍA ESPINAR, J.L. (dir.), MORENO-TORRES HERRERA, M.R. (coord.),

Fundamentos de Derecho Penal. Parte General, 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 435-457.

- PÉREZ MACÍAS, C.A., “La defraudación fiscal como actividad delictiva previa al lavado de dinero”, publicado en enero de 2018 en la página web <https://veritasonline.com.mx/la-defraudacion-fiscal-como-actividad-delictiva-previa-al-lavado-de-dinero/>,
- PÉREZ SERPA, I., *El dilema de las operaciones grises*, Dunken, Buenos Aires, 2014.
- POLAINO NAVARRETE, M., “Dimensiones básicas del funcionalismo jurídico-penal: algunas consideraciones críticas”, *Derecho Penal y Criminología*, vol. 26, núm. 79, 2005, pp. 47-76.
- POLAINO NAVARRETE, M., “El delito fiscal: secuencias fallidas de una reforma penal”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 9, 1984-1985, pp. 147-206.
- POLAINO-ORTS, M., “Normativización de los títulos de imputación en el blanqueo de capitales: cuestiones problemáticas fundamentales de Parte General”, en AMBOS, K./CARO CORIA, D.C./MALARINO, E., *op. cit.*, pp. 249-288.
- PORTILLO NAVARRO, M.J., *Manual de fiscalidad: teoría y práctica*, 11ª ed., Tecnos, Madrid, 2018.
- PRADO SALDARRIAGA, V., “El delito de lavado de activos en la legislación penal peruana”, en BLANCO CORDERO, I./FABIÁN CAPARRÓS, E./PRADO SALDARRIAGA, V./ZARAGOZA AGUADO, J.A., *op. cit.*, pp. 225-331.
- PRIETO DEL PINO, A.M./GARCÍA MAGNA, D./MARTÍN PARDO, A., “La deconstrucción del concepto de blanqueo de capitales”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 3, 2010, disponible en: http://www.indret.com/pdf/747_es.pdf.
- PRIETO SANCHÍS, L., “La jurisprudencia constitucional y el problema de las sanciones administrativas en el Estado de Derecho”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año núm. 2, núm. 4, 1982, pp. 99-122.
- 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, Observatorio del delito fiscal, diciembre, 2006, disponible en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es.pdf.
- QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social”, en DEL ROSAL BLASCO, B. (dir.) *Cuadernos de Derecho Judicial*, núm. 5, 1998 (Ejemplar dedicado a: Empresa y Derecho penal (I)), pp. 169-230.
- QUERALT JIMÉNEZ, J.J., “Delito fiscal, un paso adelante, otro atrás: A propósito de la STS (2ª) 1336/2002, de 15 de julio (caso Kepro)”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 4, 2002, disponible en <http://criminet.ugr.es/recpc/jp04/recpc04-j08.pdf>.

- QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal español. Parte especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- QUINTERO OLIVARES, G., “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 698, 2006, pp. 1-6.
- QUINTERO OLIVARES, G., “Sobre la ampliación del comiso y el blanqueo, y la incidencia en la receptación civil”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 12, 2010, pp. 1-20, disponible en <http://criminet.ugr.es/recpc/12/recpc12-r2.pdf>.
- QUINTERO OLIVARES, G./FRANQUET SUGRAÑES, M.T., “Estado, mercado y Constitución: la dimensión penal”, en QUINTERO OLIVARES, G. (dir.), JARIA I MANZANO, J. (coord.), *Derecho Penal Constitucional*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pp. 493-542.
- QUINTERO OLIVARES, G., *Pequeña Historia Penal de España*, Iustel, Madrid, 2017.
- QUINTERO OLIVARES, G., “El blanqueo del tributo impagado”, *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)*, núm. 13, 2018, pp. 26-38.
- QUINTERO OLIVARES, G., “La lucha contra la corrupción y la pancriminalización del autoblanqueo”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. Extra 38, 2018 (Ejemplar dedicado a: Corrupción pública), pp. 241-263.
- REBOLLO VARGAS, R., “Lección 25ª. Receptación y blanqueo de capitales”, en ÁLVAREZ GARCÍA, F.J. (dir.), MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A./VENTURA PÜSCHEL, A., *op. cit.*, pp. 761-791.
- REBOLLO VARGAS, R., “La deslegitimación de la prevención del blanqueo de capitales en España. Análisis crítico de algunos aspectos de la Ley 10/2010, de 28 de Abril, de prevención del blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 10, 2013, pp. 187-236.
- REBOLLO VARGAS, R., “Capítulo IV. Limitaciones del derecho penal en la prevención del blanqueo de capitales”, en GARCÍA ARÁN, M. (dir.), *La delincuencia económica. Prevenir y sancionar*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 125-166.
- REGIS PRADO, L., “El nuevo tratamiento penal del blanqueo de capitales en el derecho brasileño (Ley 12.683/2012)”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 10, 2013, pp. 379-412.
- REQUE MATA, S., “¿Puede considerarse el delito fiscal previo al delito de blanqueo de capitales?”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *I Congreso...*, *cit.*, pp. 285-288.
- RIBES RIBES, A., “Tema 11. Los elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, en NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, pp. 249-269.
- RIBES RIBES, A., “Tema 17. El procedimiento sancionador tributario”, en NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, pp. 355-381.
- RIGHI, E.J.A., “Derecho Penal Económico”, *Estudios de Derecho Económico-Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM*, vol. I, 1980, pp. 89-132.

- ROBLES PLANAS, R., “Riesgos penales del asesoramiento jurídico (1)”, *Diario La Ley*, núm. 7015, 2008.
- RODRÍGUEZ ALMIRÓN, F.J., “Aspectos jurídicos controvertidos en los delitos contra la Hacienda Pública: Estudio basado en la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5, 2017, pp. 161-174.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “Los delitos económicos en el proyecto de Código penal”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo 34, Fasc/Mes 2-3, 1981, pp. 707-720.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, G., “Algunas reflexiones sobre la reforma penal”, *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, núm. 47, 2013, pp. 42-46.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L., “La prescripción del delito fiscal”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 470, 2001.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 1ª ed., Dykinson, Madrid, 2006.
- RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, G., “LO 1/2019: El olvido del legislador y las consecuencias de no modificar o derogar el art. 306 CP”, *Diario La Ley*, núm. 9371, 2019.
- RODRÍGUEZ SAIZ, C./RODRÍGUEZ SOLER, C., “Blanqueo de capitales: su prevención y control en el marco de la crisis financiera”, *Revista Española de Control Externo*, vol. 13, núm. 39, 2011, pp. 143-178.
- ROMERO FLORES, B., “El delito de blanqueo de capitales en el Código Penal de 1995”, *Anales de Derecho*, núm. 20, 2002, pp. 297-336.
- ROXIN, C., “El nuevo desarrollo de la dogmática jurídico-penal en Alemania”, *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, núm. 4, 2012, pp. 1-24, disponible en <http://www.indret.com/pdf/925.es.pdf>.
- ROXIN, C., “El concepto de bien jurídico como instrumento de crítica legislativa sometido a examen”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 15, 2013, pp. 1-27, disponible en <http://www.criminet.ugr.es/recpc/15/recpc15-01.pdf>.
- ROZAS FLORES, A.E., “El rol de la Auditoría ante el lavado de activos”, *Quipukamayoc, Revista de la Facultad de Ciencias Contables, Lima - Perú*, vol. 15, núm. 30, 2008, pp. 73-92.
- RUIZ VADILLO, E., “El blanqueo de capitales en el ordenamiento jurídico español. Perspectiva actual y futura”, *Boletín de Información del Ministerio de Justicia*, núm. 1641, 1992, pp. 4277-4291.
- SÁNCHEZ GARCÍA DE PAZ, I., *La criminalidad organizada*, Dykinson, Madrid, 2005.
- SÁNCHEZ ROBERT, M.J., “La tipificación del delito de blanqueo de capitales en los ordenamientos jurídicos español y alemán. El expansionismo del Derecho penal y el autoblanqueo”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 119, 2016, pp. 241-289.

- SÁNCHEZ SECO, L., “Blanqueo de capitales. Motivos que justifican la existencia de la regulación de prevención del blanqueo de capitales”, *Cuadernos de Formación. Escuela de la Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales*, 2ª época, vol. 19, 2015, pp. 187-200.
- SÁNCHEZ STEWART, N., “La cuarta directiva europea para la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo: principales novedades”, *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*, núm. 63, 2015, pp. 68-73.
- SÁNCHEZ STEWART, N., “La declaración tributaria especial y el blanqueo de capitales”, *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)*, núm. 4, 2014, pp. 1-9.
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., “A vueltas con la trascendencia penal de la Amnistía Fiscal de 2012”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 4, 2015, pp. 47-58.
- SCHÜNEMANN, B., “La tesis de Jakobs sobre los delitos de infracción de deber vs. dominio sobre la vulnerabilidad del bien jurídico en los delitos especiales”, *Revista Foro FICP*, núm. 1, 2017, pp. 245-258.
- SERRANO GÓMEZ, A., *Fraude Tributario (Delito Fiscal)*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1977.
- SERRANO GÓMEZ, A., “Prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública”, *Actualidad Penal*, núm. 45-46, 2003, pp. 1151-1165.
- SERRANO GÓMEZ, A./SERRANO MAÍLLO, A., “La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, *RDUNED. Revista de Derecho UNED*, núm. 14, 2014, pp. 547-586.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., “Delito fiscal y bienes con origen en actividad delictiva como objeto de blanqueo”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 111, 2013, pp. 69-96.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./MERINO JARA, I., “Prescripción del delito fiscal (Al hito de la STS, Sala 2ª, de 6 de noviembre de 2000)”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 466, 2000, pp. 1-6.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L./MERINO JARA, I., “Pasado, presente y futuro de las regularizaciones tributarias en Derecho penal”, *Diario La Ley*, núm. 8036, 2013.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M., “Expansión del Derecho penal y blanqueo de capitales”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *II Congreso... cit.*, pp. 131-140.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M., *La expansión del Derecho Penal (aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales)*, 3ª ed., Edisofer, Buenos Aires, 2011.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M./RAGUÉS I VALLÉS, R., “La determinación del hecho a efectos de prescripción del delito fiscal”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 507, 2001.

- SILVENTE ORTEGA, J., *Críticas a la prevención y represión del blanqueo de capitales en España desde la Jurisprudencia y el Derecho Comparado con los Países de la Unión Europea*, Tesis doctoral, Universidad Católica San Antonio de Murcia, 2014.
- STAMPA BRAUN, J.M./BACIGALUPO ZAPATER, E., *La reforma del Derecho penal económico español: informe sobre el título VIII del proyecto de Código Penal de 1980*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1980.
- SUÁREZ GONZÁLEZ, C.J., “Blanqueo de capitales y merecimiento de la pena: Consideraciones críticas a la luz de la legislación española”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 22, núm. 2, 1995, pp. 227-249.
- TIEDEMANN, K., “El concepto de derecho económico, de derecho penal económico y de delito económico”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 10, núm. 1, 1983, pp. 59-68.
- TIEDEMANN, K., “Derecho Penal y Constitución”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año núm. 11, núm. 33, 1991, pp. 145-171.
- TIEDEMANN, K., *Manual de Derecho Penal Económico. Parte General y Especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.
- TONDINI, B.M., “Blanqueo de capitales y lavado de dinero: su concepto, historia y aspectos operativos”, *Centro Argentino de Estudios Internacionales. Programa Derecho Internacional*, Buenos Aires, sin año, disponible en <http://www.caei.com.ar>.
- TORRES CADAVID, N., “El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común? Una propuesta (*de lege lata*) de delimitación del círculo de posibles autores del art. 305 CP”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, núm. 20, 2018, texto disponible en <http://criminet.ugr.es/recpc/20/recpc20-29.pdf>.
- TORRES SEGURA, M.A., “Responsabilidad penal del abogado en el blanqueo de capitales. Especial referencia al blanqueo imprudente”, ponencia presentada en *V Jornadas sobre prevención y represión del blanqueo de capitales*, celebradas en Palma de Mallorca los días 19 y 20 de octubre de 2017, texto disponible en <https://www.abogacia.es/wp-content/uploads/2017/10/Torres-Segura-Miguel-Angel-presentacion-escrita.pdf>.
- URBANEJA CILLÁN, J., “Acciones contra el blanqueo de capitales en el marco latinoamericano y caribeño”, *Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Extremadura)*, núm. 29, 2011, pp. 197-236.
- VARELA, L., “25 Aniversario del blanqueo imprudente: un par de cuestiones aún por debatir”, *La Ley Penal: revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 128, 2017.
- VARELA CASTRO, L., “Últimas líneas jurisprudenciales en sede de blanqueo”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *III Congreso*, op. cit., pp. 387 y 388.
- VÁZQUEZ BARROS, S., *Los interdictos. Acciones posesorias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

- VEGARA FIGUERAS, D., “Funciones y objetivos del Comité de Estabilidad Financiera (CESFI)”, *Estabilidad Financiera*, núm. 11, 2006, pp. 9-18.
- VELA PEÓN, A., “Defraudación Fiscal ¿Implica Lavado de Dinero?”, publicado en enero de 2015 en la página web <https://veritasonline.com.mx/defraudacion-fiscal-implica-lavado-de-dinero/>.
- VERDE, A., “¿Es el autolavado de dinero un delito posterior co-penado?”, *En Letra: Derecho Penal*, año I, núm. 2, 2016, pp. 55-85.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, P., “Tema 9. La obligación tributaria”, en NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, pp. 207-220.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, P., “Tema 10. Los sujetos de la relación tributaria”, en NAVARRO FAURE, A., *op. cit.*, pp. 221-248.
- VIDALES RODRÍGUEZ, C., “El fenómeno asociativo como actividad delictiva previa al delito de blanqueo de capitales: (reflexiones a propósito de la Sentencia 25191/14, de 27 de febrero, de las Secciones Unidas Penales de la Corte Suprema de Casación italiana)”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 35, 2015, pp. 87-123.
- VIDALES RODRÍGUEZ, C., “Los delitos socioeconómicos en el Código Penal de 1995: la necesidad de su delimitación frente a los delitos patrimoniales”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 21, 1998, pp. 305-378.
- VIDALES RODRÍGUEZ, C., “La posesión y utilización de bienes como actos de blanqueo en la legislación penal española”, *Direito e Desenvolvimento: Revista do Curso de Direito*, vol. 3, núm. 6, 2012, pp. 45-64.
- VIDALES RODRÍGUEZ, C., “Relaciones entre los delitos de fraude fiscal y blanqueo: una polémica que no cesa”, *Revista de Derecho y Proceso Penal*, núm. 46, 2017, pp. 133-153. (Versión electrónica usada y disponible en la página web <https://www.pj.gov.py/ebook/monografias/extranjero/penal/Caty-Vidales-Fraude-Fiscal-Blanqueo.pdf>).
- VILLEGAS GARCÍA, M.A., “El autoblanqueo y el delito fiscal como delito antecedente del delito de blanqueo: la Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo nº 974/2012, de 5 de diciembre”, *Revista del Poder Judicial*, núm. 95, 2013, pp. 36-41.
- VIVES ANTÓN, T.S., “Sistema democrático y concepciones del bien jurídico: el problema de la apología del terrorismo”, *Estudios Penales y Criminológicos*, núm. 25, 2004, pp. 399-441.
- ZARAGOZA AGUADO, J.A., “El blanqueo de bienes de origen criminal”, *Manuales de formación continuada*, núm. 14, 2001 (Ejemplar dedicado a: Derecho penal económico), pp. 365-428.
- ZARAGOZA AGUADO, J.A., “El blanqueo de dinero. Aspectos sustantivos. Su investigación”, en MARTÍNEZ ARRIETA, A. (dir.), *cit.*, pp. 109-141.
- ZARAGOZA AGUADO, J.A., “La prevención del blanqueo de capitales. La comisión culposa y las profesiones jurídicas”, en ABEL SOUTO, M./SÁNCHEZ STEWART, N. (coords.), *I Congreso...*, *op. cit.*, pp. 63-84.

ZARAGOZA AGUADO, J.A., “La nueva regulación del decomiso de bienes en el Código Penal y en el Derecho Comparado”, en BLANCO CORDERO, I./FABIÁN CAPARRÓS, E./PRADO SALDARRIAGA, V./ZARAGOZA AGUADO, J.A., *op. cit.*, pp. 333-417.

ZARAGOZA AGUADO, J.A., “Capítulo 26. El delito de blanqueo de capitales”, en CAMACHO VIZCAÍNO, A. (coord.), *Tratado de Derecho Penal...*, *op. cit.*, pp. 1227-1329.

ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., “Lección 18. Delitos contra la propiedad, el patrimonio y el orden socioeconómico (V)”, en MARÍN DE ESPINOSA, E. (dir.), ESQUINAS VALVERDE, P. (coord.), *Lecciones de Derecho Penal. Parte especial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 243-254.

ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., “Lección 20. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. El delito fiscal”, en MARÍN DE ESPINOSA, E. (dir.), ESQUINAS VALVERDE, P. (coord.), *op. cit.*, pp. 269-275.

