

EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS Y LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

THE MONEY LAUNDERING CRIME AND THE CRIMES
AGAINST THE PUBLIC TAX OFFICE

Alberto Muñoz Villarreal

Socio de Muñoz Arribas Abogados, S.L.P.

Profesor en el Instituto Superior de Derecho y Economía. Universidad Complutense de Madrid

RESUMEN

El presente trabajo busca realizar una serie de consideraciones acerca de los delitos contra la Hacienda Pública y los delitos de Blanqueo de Capitales y en especial la relación entre ambos.

Tras realizar un recorrido histórico por el instituto jurídico de los delitos contra la Hacienda Pública y de Blanqueo de Capitales, estos se analizan —con referencias al derecho comparado— y se estudia la polémica doctrinal en torno a la posibilidad de considerar los delitos contra la Hacienda Pública como delito previo o subyacente y la solución propuesta por la jurisprudencia.

Palabras clave: *Blanqueo de capitales, delitos contra la Hacienda Pública, cuota defraudada, doctrina académica, regularización*

Alberto Muñoz Villarreal

ABSTRACT

The present work seeks to make a series of considerations about crimes against the Department of the Treasury, money laundering offences and, specially, the relation between both types of crimes.

After making a historical review through the legal institution of crimes against the Department of the Treasury and money laundering offences, these are analysed— with reference to comparative law— and the doctrinal polemic around the possibility of considering the crimes against the Department of the Treasury like a previous or underlying crime and the solution suggested by case —law are studied—.

Keywords: *Money laundering, crimes against the Public Treasury, defrauded payment, academic doctrine, regularization.*

SUMARIO

1. EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS.
2. LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.
3. LA RELACIÓN ENTRE EL BLANQUEO DE CAPITALS Y LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.
4. BIBLIOGRAFÍA.

1. EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS

El delito de Blanqueo de Capitales viene regulado en los artículos 298 a 304 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal y, como indica MUÑOZ CUESTA (2013), su origen «se halla en la LO 1/1988, de 24 de marzo (RCL 1988, 655), redactándose el art. 546 bis f) en el CP/1973 (RCL 1973, 2255), sólo referido al blanqueo de bienes procedente del tráfico de drogas, siendo ampliada la conducta que tratamos en el delito de tráfico de drogas como consecuencia de la ratificación por España el 30 de julio de 1990 del Convenio de Viena de 20 de diciembre de 1988 (RCL 1990, 2309), para finalmente ser en el Código Penal de 1995 donde se describe de manera unificada la conducta de blanqueo en el art. 301, penándose una modalidad dolosa y otra imprudente, siendo modificado este delito en su tipo básico en la reforma de nuestro principal texto punitivo operada por LO 15/2003, de 25 de noviembre (RCL 2003, 2744 y RCL 2004, 695) y finalmente por la LO 5/2010, de 22 de junio (RCL 2010, 1658)».

En lo relativo al desarrollo histórico del instituto jurídico del Blanqueo de Capitales, este ha sufrido en el tiempo una ampliación tanto de los sujetos obligados por la normativa que regula la materia¹ como del delito base o antecedente susceptible de generar el Blanqueo de Capitales², y cabe destacar, dado el

¹ Ya 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, contenía la posibilidad de que los estados miembros regulen las obligaciones de prevención en sectores diferentes del financiero al considerar 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*». De manera que se ha ido ampliando el espectro de sujetos obligados, desde, entre otras, la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de Prevención del Blanqueo de Capitales (en adelante Ley 19/1993), pasando por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de servicios de pago, la Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la financiación del terrorismo (en adelante Ley 10/2010) y la Directiva 200/97/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 91/308/CE del Consejo relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales.

² El tipo penal que inicialmente restringió el Blanqueo de Capitales a los fondos procedentes de los delitos relacionados con el narcotráfico (Ley 19/1993) y que actualmente incluye los bienes que procedan de cualquier actividad delictiva (Ley 10/2010) y contempla como delitos antecedentes, el narcotráfico, el terrorismo y la delincuencia organizada.

Alberto Muñoz Villarreal

objeto de estudio, la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de Prevención del Blanqueo de Capitales.

La citada Ley optó por disociar régimen represor penal y preventivo dando mayor amplitud a este último. Téngase en cuenta que la citada Ley modifica la, entonces vigente, Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, de cara a incrementar la efectividad en el desarrollo de investigaciones sobre blanqueo de capitales³.

La Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la financiación del terrorismo (en adelante Ley 10/2010) pasa a considerar que las cuotas defraudadas de los impuestos pueden ser objeto de posterior blanqueo, estableciendo así una conexión entre blanqueo de dinero y delito contra la Hacienda Pública que ni en la doctrina⁴ ni en la jurisprudencia estaba clara hasta ese momento⁵.

³ En el Proyecto de Ley se trataba de unificar el tratamiento penal y preventivo del Blanqueo de Capitales asociando el alcance de las obligaciones de prevención con el concepto de delito grave (artículo 301 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal —en adelante Código Penal—), aunque luego la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica el CP, establecía el umbral de la gravedad penal en las penas privativas de libertad que contemplaban una pena superior a los cinco años. De manera que se optó por disociar régimen represor penal y preventivo dando mayor amplitud a este último, y por tanto se consideraba que el sistema preventivo debía operar para delitos menos graves que los susceptibles de generar el delito de Blanqueo de Capitales. Además de estipular el intercambio pleno de información entre las autoridades fiscales y el Servicio de Prevención de Blanqueo de Capitales (en adelante SEPBLAC).

La doctrina consideró que técnicamente el delito contra la Hacienda Pública al tener una pena señalada de cuatro años no entraba en el concepto penal de delito «grave», lo que conllevaba su exclusión del ámbito del art. 301 del CP, pero la Autoridad Financiera entendió que el control de prevención debía también extenderse a los fraudes fiscales, tesis que ha venido a confirmar la Ley de prevención del Blanqueo de Capitales, y todo ello no exento de cierta polémica doctrinal en torno a si la ley preventiva puede incluso ir más allá de la ley penal o no, y sobre todo si el delito contra la Hacienda Pública puede o no ser antecedente del delito de Blanqueo de Capitales.

⁴ FERNÁNDEZ JUNQUERA (2012), p. 21, entiende que «la inclusión de la cuota defraudada entre tales bienes plantea algunos problemas (...). Uno de ellos es el relativo a la delimitación de los bienes objeto de blanqueo, y ello porque mientras los activos que tienen su origen en un delito son conocidos, no sucede lo mismo con la cuota defraudada cuya determinación conlleva operaciones y cálculos previos. Otro problema viene dado porque así como la actividad delictiva previa es una actividad ilícita, generadora ella misma de los activos que se pretenden blanquear, la cuota tributaria procede de una actividad lícita que se transforma en cuota defraudada por la no declaración de tales rentas a la Hacienda Pública. Y finalmente se llama la atención sobre el hecho de que incluir la cuota defraudada entre los activos cuya mera posesión se considera blanqueo de capitales, viene obligada a los efectos perseguidos por la Ley a favor del auto-blanqueo».

⁵ La Teoría de la afluencia de fondos, ya superada a raíz de la reforma del CP de 2010 en la que se introduce el concepto de mera posesión en la tipificación del delito de blanqueo, de manera que la mera posesión de la ganancia ilícita materializada en la cuota defraudada que se deja de ingresar consumaría el delito.

La citada teoría partía de la base de considerar que para apreciar la existencia de un delito de Blanqueo de Capitales debe existir una afluencia de fondos de origen delictivo, y no en todas las modalidades de fraude contra la Hacienda Pública se da dicha afluencia. Así cuando se deja de ingresar la cuota defraudada, que

En concreto, el artículo 1.2.d) de la Ley 10/2010 estipula que «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».

Dicha normativa ha sido criticada por la doctrina académica⁶, que entiende que pudiera ir contra el principio constitucional de reserva de Ley Orgánica para el establecimiento de delitos, por pre-constituir una aparente interpretación pretendidamente auténtica, y que, en su opinión, el delito de blanqueo se ha convertido en la herramienta principal de la Inspección de Hacienda (además del concurso real de delitos entre el delito contra la Hacienda Pública y el de blanqueo con lo que ello significa de aumento de las penas).

Además, la doctrina⁷ hace referencia a la inseguridad jurídica que supone la regulación como infracción administrativa de las contravenciones a la Ley 10/2010, puesto que el incumplimiento de las obligaciones por parte de empleados y directivos podría ocasionar que se incurra en un delito de blanqueo, ya que la jurisprudencia admite la forma culposa del delito de blanqueo, al considerar delictivas aquellas conductas consistentes en la omisión del cumplimiento adecuado (correspondiendo la interpretación de lo que se considera adecuado a las autoridades administrativas y judiciales) de las obligaciones legales de prevención del Blanqueo de Capitales que tengan el resultado de favorecer la comisión del delito de blanqueo a terceras personas.

En su redacción actual, puede incurrirse en un delito de Blanqueo de Capitales tanto de forma culposa (consistente en la adquisición, posesión, utilización, conversión, o transmisión de bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por su autor o por cualquiera tercera persona, o la realización de 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) como imprudente (si bien hay dudas dogmáticas y jurisprudenciales al respecto)⁸, y en ese caso la pena máxima se reduce de los seis años a dos años, manteniéndose tanto la pena

tiene origen en una actividad económica lícita. Por lo tanto, en el caso de que se trate de delitos contra la Hacienda pública que provoquen dicho desplazamiento o afluencia, no habría Blanqueo de Capitales.

⁶ Seguimos la síntesis realizada al respecto por CAMARGO RUBIO y RUBÍ BLANC (2012).

⁷ Véase BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO SAGGESE (2011).

⁸ Véase MUÑOZ CUESTA (2005).

Alberto Muñoz Villarreal

mínima de prisión de seis meses como la multa del tanto al triple del valor de los bienes blanqueados.

En su forma imprudente, como indica la doctrina, solo podrá ser cometido el citado delito por los sujetos obligados por la normativa de prevención del blanqueo y de la financiación del terrorismo a los que se refiere el art. 2 de la Ley 10/2010. Ya que el legislador consideró (*ex lege*) que el incumplimiento de la Ley 10/2010 supondría una negligencia merecedora de reproche penal cuando, como consecuencia de ella, se permite la entrada en el sistema económico de los fondos ilegales.

La Ley, como decíamos, prevé el autoblanqueo, dando así por concluidas las dudas jurisprudenciales al respecto (SSTS 449/2006, de 17 de abril y 1239/2001, de 28 de julio), y en relación con la inclusión de la cuota defraudada, FERNÁNDEZ JUNQUERA (2012) entiende que «según la definición de blanqueo de capitales de la Ley 10/2010, el contribuyente defraudador, por el mero hecho de serlo cometería, al mismo tiempo y por los mismos hechos dos delitos, uno el de defraudación y otro el de blanqueo porque posee bienes que tienen origen en tal actividad. Tal interpretación debe de ser rechazada ad radice no solo por la invocación del principio de non bis in idem sino porque la lectura del precepto debe ser hecha en su totalidad y en conexión con los preceptos del Código Penal. El artículo 1 de la citada Ley ha sido interpretado por FALCÓN Y TELLA en el sentido de que “el blanqueo por el propio autor del delito fiscal sólo será posible cuando con él se pretenda ‘ocultar o encubrir el origen delictivo del dinero’, es decir que el autor pone en conexión directa el que la Ley considere como bienes procedentes de una actividad delictiva ‘la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública’, lo que hace en el párrafo tercero del punto 2 del citado artículo, con el hecho de ocultar o encubrir su origen, que es lo que directa o indirectamente se exige en los apartados a), b) y d) del punto 2 del precitado artículo. Y es que no puede ser de otro modo por pura lógica jurídica. Además y como señala el citado autor no puede olvidarse que la consideración de la cuota defraudada como bien procedente de una actividad delictiva lo es sólo ‘a los efectos de esta Ley’. Interesa insistir en esta última apreciación ya que el artículo 1 que comentamos insiste en ello de forma reiterada, pues con esa indicación comienza el punto 2 cuando refiere a las actividades que luego señala en sus cuatro letras. Así comienza igualmente el ya referido párrafo tercero del mismo punto 2 y, por último, así comienzan los puntos 3 y 4 siguientes. Luego no cabe duda de que la Ley insiste en que las definiciones, como expresa el título del citado artículo, lo son ‘a los efectos de esta Ley’, por lo tanto las mismas no pueden interferir directamente en las disposiciones contenidas en el Código Penal.

Podría decirse que en este punto las dos leyes regulan el blanqueo de capitales en paralelo, es decir, cada una a sus propios efectos. De manera que la

El delito de blanqueo de capitales y los delitos contra la Hacienda Pública

Ley 10/2010 lo hace disponiendo las medidas necesarias para prevenir los delitos que enuncia en su título, blanqueo y financiación del terrorismo y efectivamente su contenido es preventivo, mientras que la L.O. 5/2010 ha reformado el Código Penal, luego su función ha sido la propia de esta norma, tipificar los delitos y sus penas”».

2. LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Los delitos contra la Hacienda Pública, introducidos por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal en nuestro sistema normativo⁹, han visto su configuración modificada varias veces por sucesivas reformas normativas.

Comenzó por ser un delito que penaba la elusión del pago de tributos y el disfrute indebido de beneficios fiscales, perseguible sólo a instancia de la Administración, pasando con la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, a ser un delito público perseguible de oficio y ver aumentada la cuota defraudada. La citada Ley además creó dos nuevos tipos delictivos, el delito contable y el fraude de subvenciones.

Con la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, se crea un nuevo delito, el fraude a las cuotas de la Seguridad Social, y ese mismo año, dada nuestra pertenencia a la (entonces) Comunidad Europea, se promulga la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, que tipifica la defraudación a la Unión Europea.

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

⁹ «El primer antecedente en sentido estricto del actual delito fiscal se introduce por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal que, en sus artículos 36 y 37, aborda la implantación de una nueva figura delictiva que sirviera como cláusula de cierre e instrumento eficaz para la represión penal del fraude tributario. Para ello, modificó el tipo penal del artículo 319 CP tipificando como conducta punible la elusión del pago de impuestos y el disfrute indebido de beneficios fiscales; fijó un importe mínimo de cuota defraudada (de dos millones de pesetas) para entender cometido el delito y exigió la concurrencia de ánimo defraudatorio en el sujeto activo del delito, presuponiendo dicho ánimo en el caso de anomalías sustanciales de la contabilidad y en los supuestos de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

Ahora bien, el avance conseguido en la configuración legal del delito fiscal quedó, sin embargo, eclipsado al imponer el artículo 37 de la Ley 50/1977 la llamada prejudicialidad administrativa en virtud de la cual se atribuía únicamente a la Administración tributaria la iniciativa para promover la acción penal y dicha iniciativa requería, además, el previo agotamiento de la vía administrativa, esto es, que hubieran adquirido firmeza las actuaciones administrativas». OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL (2006), p. 8.

Alberto Muñoz Villarreal

determinados retoques gramaticales y de redacción (...) se centra en la elevación de las cuantías defraudadas, exigidas para la relevancia penal de la conducta»¹⁰ y con la Ley 36/2009, de 29 de noviembre, de medidas de Prevención del Fraude Fiscal, se produjo la suspensión del trámite de audiencia previo a la remisión de expedientes al ministerio fiscal¹¹.

Con la reforma del Código Penal (en adelante CP) de 2010, instrumentada a través de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (en adelante LO 5/2010) se endurecen las penas, en contra del criterio del Tribunal Supremo (Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003, 21 de marzo y 15 de julio de 2002, sólo por citar algunas), que pasan a los cinco años (en vez de los cuatro años antes estipulados), y se introduce la responsabilidad penal de las personas jurídicas, puesto que hasta entonces sólo se concebía una responsabilidad penal para personas físicas. En concreto, para el caso de los delitos de fraude de subvenciones se amplió la cuantía defraudada a los 120.000 euros, desde los 80.000 euros, con una pena de 5 años.

En cuanto a la prescripción¹², ésta era de 5 años, y su inicio lo podemos fijar, según la antes mencionada modificación, desde el momento en el que el procedimiento se dirija contra persona determinada que aparezca indiciariamente como penalmente responsable, teniendo en cuenta que para ello se requiere actuación material del juez instructor.

¹⁰ Véase MORALES PRATS (2005), p. 1531.

¹¹ A este respecto GIL DEL CAMPO *et alii* (2007), p. 259, señalan que *«aunque jurídicamente el informe no es una resolución ni una propuesta de resolución, sí que debe incluir una cuantificación de la cuota defraudada lo que no se puede hacer sin efectuar una liquidación tributaria. Este borrador de liquidación prejuzga, si no jurídicamente sí de hecho, posibles valoraciones judiciales o la futura liquidación administrativa que se dicte en el caso de que el expediente sea devuelto por los Tribunales. A nadie se le escapa que ni los fiscales ni los tribunales penales tienen especialización en materia tributaria, por lo que difícilmente pueden apreciar la corrección de la liquidación que incluye en el informe»*.

¹² *«(...) con el objetivo de aumentar la seguridad jurídica, se ha optado por una regulación detallada del instituto que ponga fin a las diferencias interpretativas surgidas en los últimos tiempos. Para llevar a cabo esta tarea, se ha prestado especial atención a la necesidad de precisar el momento de inicio de la interrupción de la prescripción, estableciéndose que ésta se produce, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra persona determinada que aparezca indiciariamente como penalmente responsable. Para entender que ello ocurre se requiere, cuando menos, una actuación material del Juez Instructor»*.

De manera que *«el replanteamiento del régimen procesal de la prescripción en los términos expuestos aconseja también revisar algunos aspectos de su regulación sustantiva. La impunidad debida a la prescripción de ciertos delitos castigados con penas de no excesiva gravedad (estafas, delitos urbanísticos, por ejemplo, o algunos delitos contra la Administración Pública), cuyo descubrimiento e investigación pueden sin embargo resultar extremadamente complejos y dilatados, ha redundado en descrédito del sistema judicial y en directo perjuicio de las víctimas. En este sentido, se opta por elevar el plazo mínimo de prescripción de los delitos a cinco años, suprimiendo por tanto el plazo de tres años que hasta ahora regía para los que tienen señalada pena de prisión o inhabilitación inferior a tres años»*, Preámbulo IX LO 5/2010.

Uno de los aspectos más importantes de la modificación realizada por la LO 5/2010 es que *«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»*. Se evita así, como ocurría en el pasado, el problema de la deuda acumulada en procesos penales que no se podía recaudar, ya que cuando la sentencia sea firme la Administración tributaria no sólo recaudará la cuantía dejada de ingresar u obtendrá la devolución fraudulentamente obtenida (cuota) y sus intereses, sino también la sanción (multa) correspondiente.

En síntesis, la reforma aquí comentada supone un endurecimiento de las penas¹³, presenta como novedad que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria auxilie a los jueces para el cobro de multas e indemnizaciones por dichos delitos, se estipulan las multas a imponer cuando quien incurra en estos delitos sea una persona jurídica, pasando a ser responsables civiles cuando proceda, y no subsidiarios.

El 28 de diciembre de 2012 se publicó la Ley Orgánica 7/2012, de 27 diciembre, que modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y Seguridad Social. Dicha Ley amplía la pena máxima para el delito de defraudación de cinco a seis años, introduce un nuevo tipo agravado en el artículo 305 bis para tipificar las conductas de mayor gravedad o de mayor complejidad, sancionándolas con penas que oscilan de dos a seis años de prisión, incrementando consiguientemente el plazo de prescripción del delito, y se introducen nuevas figuras agravadas con el plazo de prescripción de diez años.

Actualmente los delitos contra la Hacienda Pública están regulados en el Código Penal, en su título XIV del Libro II, los «Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social» (artículos 305 a 310), que engloba los delitos de defraudación tributaria, contra la Seguridad Social, cobro indebido de subvenciones y el delito contable.

¹³ *«En el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social se ha producido un endurecimiento de las penas al objeto de hacerlas más adecuadas y proporcionales a la gravedad de las conductas. Se prevé asimismo que los jueces y tribunales recaben el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil. En lo que respecta al fraude de subvenciones, se unifica con respecto al delito fiscal la cuantía para considerar delictivos los hechos y se establece que para la determinación de la cantidad defraudada se tomará como referencia el año natural, debiendo tratarse de subvenciones obtenidas para el fomento de la misma actividad privada subvencionable, aunque procedan de distintas Administraciones o entidades públicas»*, Preámbulo XXIII LO 5/2010.

Alberto Muñoz Villarreal

Se fija un límite de 120.000 € de cuota defraudada para que exista delito contra la Hacienda Pública¹⁴; por debajo de esta cantidad se cometerá una infracción administrativa. En este caso la prescripción sería de cinco años y la pena de prisión sería de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía dejada de ingresar.

3. LA RELACIÓN ENTRE EL BLANQUEO DE CAPITALES Y LOS DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Merece la pena destacar la relación entre el delito contra la Hacienda Pública y el delito de blanqueo de capitales, y al respecto puede considerarse que el delito contra la Hacienda Pública puede ser delito subyacente o previo al delito de blanqueo de capitales, y así lo han establecido la reforma del Código Penal de 2011 y la Ley 10/2010¹⁵, siendo esta teoría seguida por la jurisprudencia de los países de nuestro entorno, como Francia¹⁶, y parte de nuestra doctrina académica¹⁷, si bien dicha doctrina señala que entonces puede ocurrir que el delito de blanqueo de capitales no prescriba nunca.

De manera que los delitos contra la Hacienda Pública se considerarían delitos previos del blanqueo de capitales, por lo que el defraudador fiscal puede ser condenado por delito contra la Hacienda Pública y blanqueo de capitales simultáneamente en el mismo proceso. Siendo esta la tesis seguida por nuestro más alto Tribunal en su Sentencia, Sala Segunda, de 5 de diciembre de 2012, que establece que el delito contra la Hacienda Pública sí que es un delito precedente del blanqueo y que, por tanto, si durante la investigación penal se puede identificar razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota defraudada, podrá haber delito de blanqueo.

El citado Tribunal, en su Sentencia de 19 de noviembre de 2013 establece, en su Fundamento Jurídico 2, que *«(son punibles) los actos posteriores al hecho delictivo que tienen por objeto asegurar o realizar el beneficio de un concreto hecho delictivo antecedente que son actos penados en el tipo penal objeto de*

¹⁴ CHICO DE LA CÁMARA (2012), pp. 61-62, aboga por que *«la cuantía defraudada supusiera al menos un determinado porcentaje respecto de la cuota tributaria declarada, fijando un umbral mínimo porcentual necesario para incurrir en el tipo objetivo»* y así podría darse *«una valoración en conjunto de la actuación del obligado tributario sobre la base del tanto porcentual defraudado en relación con el importe declarado»*.

¹⁵ Dicha norma, previa a la reforma penal del mismo año, supone la introducción en nuestra normativa de la figura del blanqueo predicable de quienes han cometido los actos delictivos que generan los fondos ilegales (autoblanqueo), terminando así con las controversias doctrinales y jurisprudenciales al respecto.

¹⁶ Véase DOMÍNGUEZ PUNTAS (2011), pp. 73-99.

¹⁷ Véase MALLADA FERNÁNDEZ (2012) y BLANCO CORDERO (2011).

inicial reproche y no procede ser objeto de su punición en otra figura delictiva, en la medida en que están penados y absorbidos por el delito del que traen causa.

El acto de transformación de las ganancias procedentes de un hecho delictivo que es objeto de sanción penal es un hecho que entra en la tipicidad del delito que lo genera. Esos hechos son también típicos del blanqueo pero su consideración de ser los mismos hacen que queden absorbidos por el primer delito y constituye un hecho posterior copenado. En este sentido Sentencias 202/2007, de 20 de marzo, y 20/2001, de 28 de marzo de 2001».

Otra parte de la doctrina académica, en la denominada teoría del concurso de normas y del «plus de actividad delictiva», consideran que no se puede presuponer la presencia de un delito automático de blanqueo de capitales en todos los supuestos en que se incurra en un delito contra la Hacienda Pública. Esta teoría supone la aplicación de las normas concursales, basada en que el delito contra la Hacienda Pública ya conlleva el encubrimiento, la ocultación, la posesión y el disfrute de la cuota defraudada, pues tales circunstancias son con sustanciales a la actividad defraudadora contra la Hacienda Pública. De manera que sería necesario que se diese un plus delictivo (una actividad más amplia que la simple defraudación fiscal) para que podamos hablar de blanqueo de capitales.

Por su parte, MILANS DEL BOSCH (2011) considera que es necesario que haya una condena previa por el delito contra la Hacienda Pública, y que frente a la mera actividad delictiva que se contiene como referencia general en la Ley 10/2010 será necesario que haya una condena de un tribunal que declare la existencia del delito cometido del que provenga la cuota defraudada que genera el blanqueo de capitales (téngase en cuenta el artículo 741 del Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal).

Por el contrario, parte de la doctrina académica¹⁸, como DOPICO GÓMEZ-ALLER (2012), sostienen que el dinero dejado de ingresar como consecuencia

¹⁸ MALLADA FERNÁNDEZ (2012), pp. 31-32, entiende: «1. Puede entenderse que la referencia a la cuota tributaria del delito fiscal como delito previo del de blanqueo es simplemente una referencia a efectos administrativos pero no penales. Algún autor considera que esta interpretación no tiene sentido ya que, en todo caso, si el legislador hubiera querido esto, lo habría dispuesto en la modificación del Código Penal también. Sin embargo, no compartimos esta opinión porque el objeto de la ley es armonizar la normativa administrativa con la normativa penal.

2. Otra interpretación sería darle la condición de criterio interpretativo auténtico (mens legislatoris) que permitiría la persecución conjunta del delito fiscal y del delito de blanqueo de capitales, con lo cual el artículo 301 sería considerado como un tipo penal en blanco. En este caso, podrían surgir dudas sobre su compatibilidad con la reserva constitucional de Ley Orgánica que afecta a los preceptos penales sustantivos.

Alberto Muñoz Villarreal

del delito de defraudación tributaria no puede ser objeto de blanqueo, ya que nunca ha salido del patrimonio del autor del delito contra la Hacienda Pública por no haber accedido nunca a circuitos ilícitos; en definitiva, argumentan que la cuota defraudada no está originada en el delito contra la Hacienda Pública.

De igual manera, parte de la doctrina¹⁹ considera que para que el delito contra la Hacienda Pública genere un delito de blanqueo de capitales la actividad que origina los fondos blanqueados debe ser ilícita (teoría de la actividad de origen ilícita). De manera que el tradicional fraude basado en que se dejan de declarar determinados ingresos o ganancias que tienen su origen en una actividad económica o en un negocio jurídico lícito no puede generar blanqueo de capitales.

Por último, algunos autores²⁰ tienen en cuenta la doctrina que considera que las ganancias ilícitas deben tributar²¹, la posibilidad de regularización tributaria recogida en el Código Penal²² y la interpretación que hace la administración de la correcta aplicación de la regularización 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, y la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo.

La resolución de la Secretaría General del Tesoro de 11 de mayo de 2012 no resolvió las dudas de las entidades financieras relativas a si, aplicando las medidas de diligencia debida, podían —o no— ejecutar las operaciones relacionadas con la regularización, ya que podría cuestionarse el origen lícito de unos fondos que no habían sido declarados a la Hacienda Pública (es decir, constituyen una cuota defraudada).

La Secretaría General del Tesoro, el 24 de mayo de 2012, se ve obligada a emitir una nueva resolución en la que afirma:

«La presentación de dicha declaración tributaria especial, al igual que ocurre con el resto de declaraciones tributarias, resulta plenamente compatible con la

3. Sin embargo, una interpretación que creemos que es más acertada considera que con esta norma el legislador simplemente quería aclarar las posibles dudas que pudieran surgir en la doctrina y en la jurisprudencia a la hora de interpretar y aplicar estos preceptos, ya que si lo que quisiera es introducir el delito fiscal estaría vulnerando los principios del Derecho Penal. Por ello, nos reiteramos en que si el legislador lo hubiera querido así, lo hubiese introducido con la modificación del Código Penal».

¹⁹ La Comisión de Prevención del blanqueo de capitales del Consejo General de la Abogacía propuso la referencia a la expresión «actividades ilícitas» junto con la referencia a la cuota defraudada en el Proyecto de Ley de Prevención del blanqueo de capitales.

²⁰ Véase DEL ROSAL BLASCO (2012).

²¹ Véase BACIGALUPO SAGGESE (2002).

²² Véase FERNÁNDEZ JUNQUERA (2012).

El delito de blanqueo de capitales y los delitos contra la Hacienda Pública

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

En este contexto, resulta importante subrayar que el artículo 1 de la Ley 10/2010 exige que los bienes objeto de blanqueo de capitales procedan de una actividad delictiva o de la participación en una actividad delictiva. En consecuencia, 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 manera que la propia administración está considerando que la regularización tributaria determina la inexistencia de delito contra la Hacienda Pública, lo que implicaría que tampoco existiría delito de blanqueo de capitales. Por tanto, en el supuesto de un delito contra la Hacienda Pública, no daría lugar al delito de blanqueo de capitales una mera actividad delictiva defraudadora, puesto que la regularización fiscal operada por el Decreto-ley 12/2012 podría suponer una excusa absolutoria (artículo 305.4 del Código Penal).

4. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GALLO, Jaime, «El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez* núm. 34, 2013, pp.15-38.

BAJO FERNANDEZ, Miguel, y BACIGALUPO SAGGESE, Silvia, *Derecho Penal Económico*, Fundación Ramón Areces, Madrid, 2010.

BLANCO CORDERO, Isidoro, «El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales», *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología* núm. 13, 2011, pp. 1-46.

CAMARGO RUBIO, María Isabel, y RUBÍ BLANC, Luis Manuel, *Curso de experto profesional en cumplimiento normativo, prevención de blanqueo de capitales y responsabilidad de las personas jurídica*, UNED, Madrid, 2012.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Thomson, Cizur Menor (Navarra), 2012, pp. 61-62.

DEL ROSAL BLASCO, Bernardo, «Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012», *Diario La Ley* núm. 7893, 2012, pp. 1-3.

Alberto Muñoz Villarreal

DOMÍNGUEZ PUNTAS, Antonio, «El delito de fiscal y el delito de blanqueo en Francia», *Crónica Tributaria* núm. 141, 2011, pp. 73-99.

DOPICO GÓMEZ-ALLER, Jacobo, «La reforma del Derecho Penal Tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal», *Iuris: Actualidad y práctica del derecho* núms. 181-182, 2012, pp. 12-16.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela, «Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal», *Revista Española de Derecho Financiero* núm. 155, 2012, p. 21.

GIL DEL CAMPO, José Antonio *et alii*, *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, Ciss, Valencia, 2007, p. 259.

MALLADA FERNÁNDEZ, Covadonga, «El delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales», *Quincena Fiscal* núm. 10, 2012, pp. 31-32.

MILANS DEL BOSCH, Santiago, «La reforma del blanqueo de capitales por la L.O. 5/2010 y las incidencias de la Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales», *Estudios jurídicos* núm. 2011, pp. 1-15.

MORALES PRATS, Fermín, *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, en QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, *Comentarios al Nuevo Código Penal*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, p. 1.531.

MUÑOZ CUESTA, Francisco Javier, «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, 2013, pp. 11-19.

— «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.

OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL, *Primer Informe del Observatorio 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*, AEAT, Madrid, 2006, p. 8.