

Principales implicaciones de la reforma del Código Penal para el ámbito tributario^{1*}

Jaime Aneiros Pereira

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Vigo

Miembro de la AEDAF

Resumen

El presente trabajo analiza las principales novedades que se derivan de la reforma del Código Penal por la Ley Orgánica 5/2010 para la protección de la obligación tributaria. Estas novedades no se refieren sólo al delito fiscal sino que, fundamentalmente, afectan a otras instituciones como el delito de blanqueo de capitales, la prescripción o la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Palabras clave

Delito fiscal, delito de blanqueo de capitales, responsabilidad de personas jurídicas.

Abstract

This article analyzes the main changes introduced with the reform of the Spanish Criminal Code by the Organic Law 5/2010 from a Tax Law point of view. These legislative developments do not only affect to the tax crime but mainly, to other institutions such as the crime of money laundering, prescription or criminal liability of legal persons.

Key words

Tax crime, Money laundering, criminal liability of legal persons.

¹ * Este trabajo se enmarca en los Proyectos de Investigación DER2008-4905 que financia el Ministerio de Ciencia e Innovación e INCITE 09399264PR que financia la Consellería de Industria de la Xunta de Galicia.

Sumario

1. Introducción
2. Aspectos sustantivos de la reforma del Código Penal
 - 2.1. La responsabilidad penal de las personas jurídicas y de otro tipo de entidades
 - 2.2. La previsión de penas específicas para las sociedades
 - 2.3. El comiso de bienes como pena y sus repercusiones
 - 2.4. La prescripción de los delitos
 - 2.5. El principio de irretroactividad de las disposiciones no favorables
3. La tutela penal de la Hacienda Pública
 - 3.1. El marco penal de protección del crédito tributario
 - 3.2. El delito fiscal
 - 3.3. Las modificaciones en los restantes delitos contra la Hacienda Pública
4. La protección indirecta de la Hacienda Pública: el delito fiscal como delito base del delito de blanqueo de capitales. Las repercusiones para los profesionales del asesoramiento
 - 4.1. La reforma silenciosa realizada mediante la Ley 10/2010, de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales
 - 4.2. Las conductas típicas del delito. La integración del tipo penal en blanco por la normativa preventiva y su relevancia
 - 4.3. El tipo subjetivo del delito
 - 4.4. La imputación del delito de blanqueo de capitales y la asesoría fiscal
5. La cuestión del delito fiscal como delito previo.
6. Conclusiones.

1. Introducción

El pasado 23 de junio de 2010 se publicó en el BOE la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio por la que se reforma el Código Penal. La Disposición Final Séptima de la Ley establece la entrada en vigor de la reforma a los seis meses de la publicación por lo que, desde el 23 de diciembre de 2010, están ya en vigor los cambios normativos que se aplican a las nuevas situaciones típicas que se planteen.

La reforma incluye novedades en un amplio sector, que suele identificarse con la llamada criminalidad económica, pero nos centraremos, en este trabajo, en aquellos aspectos de mayor relevancia para el ámbito tributario que no son otros que los que, de forma directa o indirecta, regulan la tutela penal del crédito tributario. En este sentido, cabe destacar que las novedades no se encuentran tanto en el tipo del delito fiscal como en otros, como el de blanqueo de capitales o de alzamiento de bienes que también

pueden ser aplicables a los supuestos en los que se evaden cantidades a las arcas públicas o se trata de evitar la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública.

De hecho, una simple lectura de la modificación puede llevar al error de entender que no hay apenas cambios sustanciales cuando lo cierto es que por la pretensión de la conexión entre delito fiscal y blanqueo de capitales puede endurecerse la respuesta penal. Este mismo efecto se persigue, también, con la inclusión de las deudas tributarias prescritas en el importe de la responsabilidad derivada del delito o con la elevación de las penas en otros delitos como el de alzamiento de bienes para la defraudación en el ámbito de la recaudación tributaria.

Con todo, la importancia de la reforma se encuentra en el Libro I del Código Penal o, lo que es lo mismo, en la llamada “parte general” del Derecho Penal. Así, cuestiones como la responsabilidad penal de las personas jurídicas, la prescripción de los delitos o las penas tienen trascendencia para el ámbito tributario.

En definitiva, tres bloques de cuestiones tienen relevancia desde el punto de vista tributario: las que afectan a la tutela del crédito tributario, las que se refieren a los delitos conexos y, finalmente, las relativas a la parte sustantiva general de los delitos. Comenzaremos nuestras reflexiones por este aspecto para, posteriormente, abordar las implicaciones en el tipo del delito fiscal y en el del delito de blanqueo de capitales.

2. Aspectos sustantivos de la reforma del Código Penal.

2.1. La responsabilidad penal de las personas jurídicas y de otro tipo de entidades.

La primera de las novedades que introduce la reforma es la de la eliminación de la regla tradicional del Derecho Penal español, de acuerdo con la cual “*societas delinquere non potest*” que caracteriza al sistema de penas romano-germánico². Los argumentos tradicionalmente esgrimidos para defender esta postura se basaban en que las personas jurídicas no tienen capacidad de acción en sentido jurídico-penal ya que ésta es un comportamiento físico presidido por elementos psicológicos³. Tampoco tienen capacidad de culpabilidad porque se basan en la imputación subjetiva de hechos a autores individuales. Finalmente, los fines de las penas se resienten en la medida en que la retribución se basa en la culpabilidad, y la prevención actúa sobre los sujetos que son capaces de entender los efectos desfavorables que puede conllevar la imposición de una pena⁴.

2 Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho penal Económico. Parte General*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1998, pág. 229. Más recientemente, vid. RODRÍGUEZ RAMOS, L., “Nuevos aspectos dogmáticos y procesales del principio *societas delinquere non potest*” en *La responsabilidad criminal de las personas jurídicas: una perspectiva comparada*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2001, pág. 165 y ss.

3 Vid. NÚÑEZ CASTAÑO, E., *Responsabilidad penal en la empresa*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, pág. 59 y ss., donde la autora expone el fundamento de la traslación de la responsabilidad de la persona jurídica a las personas físicas que la dirigen.

4 Vid. BACIGALUPO, S., *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Barcelona, Bosch, 1998, págs. 129 a 140.

El nuevo artículo 31 bis del Código Penal establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Se produce, así, un cambio radical en el sistema español de autoría penal que trata de justificarse por la incorporación a nuestro ordenamiento de lo señalado en distintos acuerdos internacionales ratificados por España, así como por la aproximación de nuestra legislación a otras de nuestro entorno⁵. Esta cuestión había encontrado apoyo en un sector de la doctrina penal que se mostraba favorable a admitir la responsabilidad penal de las personas jurídicas⁶ amparándose en compromisos internacionales que proponían la aplicación de la responsabilidad y de las sanciones penales a las empresas cuando la naturaleza de la infracción, la gravedad de la culpabilidad de la empresa y la necesidad de prevenir otras infracciones así lo exigiesen⁷. La imposición de sanciones a las personas jurídicas ya había sido declarada constitucional por la STC 246/1991, de 19 de diciembre que señaló que ello no supone la supresión del elemento de la culpabilidad sino simplemente su aplicación de modo distinto a como se hace en las personas físicas.

Sea como fuere, de esta forma se incorpora una especie de autoría formal de las sociedades, compatible con la autoría material de las personas que actúan en su nombre. Así, ante las tres posibilidades existentes -sancionar a la entidad, sancionar a las personas físicas que componen sus órganos o establecer una responsabilidad acumulada-, el legislador penal asume la que permite reprimir al autor material y a quien se puede beneficiar del resultado delictivo.

Esta novedad plantea, al menos, dos primeras cuestiones. La primera se refiere a si la autoría de las sociedades está prevista para todos los delitos o solamente para algunos. La solución legal es la de limitarla sólo a los supuestos previstos en el Código, es decir, para aquellos tipos delictivos en los que expresamente así se establezca⁸. Ello sucede, por lo que ahora nos interesa, en el caso de los *delitos*

5 Por ejemplo, el artículo 121-2 del Código Penal francés que compatibiliza la responsabilidad de las personas jurídicas y de las personas físicas autores o cómplices de los hechos. También acepta este modelo el Código Penal noruego de 1992.

6 Vid. BAJO FERNÁNDEZ, M., "Culpabilidad y persona jurídica" en VV.AA., *I Congreso Hispano-Italiano del Derecho penal Económico*, Universidad de A Coruña, 1998, pág. 13 y ss.; MUÑOZ CONDE, F., "Delincuencia económica: estado de la cuestión y propuestas de reforma" en VV.AA., *Hacia un Derecho Penal económico*, Madrid, BOE, 1995, pág. 265; GARCÍA ARÁN, M., "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas" en VV.AA., *I Congreso Hispano-Italiano del Derecho penal Económico*, Universidad de A Coruña, 1998, pág. 45; RODRÍGUEZ RAMOS, L., "Societas delinquere non potest. Nuevos aspectos dogmáticos y procesales de la cuestión", *La Ley*, 3 de octubre de 1996, pág. 1; SILVA SÁNCHEZ, J.M., "La responsabilidad penal de las empresas y sus órganos" en VV.AA., *Fundamentos de un sistema europeo de Derecho Penal. Homenaje a Claus Roxin*, Barcelona, 1995, pág. 358 y ss.; PÉREZ MANZANO, M., "La responsabilidad penal de las personas jurídicas", *Actualidad Penal*, núm. 2, 1995, pág. 26; ZUGALDÍA ESPINAR, J.M., "Capacidad de acción y capacidad de culpabilidad de las personas jurídicas", *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 53, 1994, pág. 613.

7 Vid. el texto de la recomendación en BACIGALUPO, S., *La responsabilidad penal ...*, ob. cit., pág. 145 y ss.

8 Entre otros delitos, se contempla la responsabilidad penal de las personas jurídicas en los delitos de corrupción en el sector privado, en las transacciones comerciales internacionales, pornografía y prostitución infantil, trata de seres humanos, inmigración ilegal, ataques a sistemas informáticos.

*contra la Hacienda Pública*⁹ y en los *delitos de blanqueo de capitales*¹⁰.

La segunda, se refiere al sistema de atribución de responsabilidad desde la persona física a la persona jurídica. La Exposición de Motivos advierte que se ha optado por una doble vía que pretende hacer posible dicha imputación tanto si el delito se comete en nombre de la sociedad y en su provecho, como si no se ha ejercido el debido control sobre los empleados. En la primera de las vías se contempla un sistema de atribución basado en el carácter doloso de la conducta de los “representantes legales y administradores de hecho o de derecho” que ha cometido un delito “en nombre o por cuenta” de las sociedades “y en su provecho”.

Se trata de cuestiones todas ellas que deben ser objeto de prueba en el proceso, sin que sea posible una imputación objetiva. De todos modos, conviene llamar la atención ya sobre la idea de beneficio pues la responsabilidad penal será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella. Esta es una de las cuestiones más discutibles jurídicamente puesto que supone condenar a una sociedad por el mero resultado y sin determinar la cadena de responsabilidades.

La imputación del delito a la persona jurídica también tendrá lugar cuando ésta no haya ejercido el debido control sobre sus empleados. Al igual que en el caso anterior, se trata de delitos cometidos “por cuenta y en provecho” de las sociedades por quienes están sometidos a la autoridad de los administradores o de quien ostente la representación legal de la entidad. Se trata de delitos cometidos en el ejercicio de actividades sociales, por lo que el ejercicio normal de la actividad de una sociedad pero de modo fraudulento o delictivo por parte de los empleados puede acarrear responsabilidad penal. Se trata de una especie de culpa “in vigilando” que es, esencialmente, una actitud culposa.

También aquí se plantean problemas de prueba de la intención del sujeto y del provecho para la sociedad, sobre todo en aquéllas que adopten sistemas de control de la actuación de los empleados.

Trasladando esta cuestión al ámbito del delito fiscal, ello exigirá la prueba de que el delito fiscal se ha cometido para provecho de la sociedad, lo cual puede ser factible si se aprovecha el resultado del delito –cuota defraudada– en las actividades propias de la entidad o si se transfiere al patrimonio de los socios. La penalidad de estos comportamientos resulta mayor si se tiene en cuenta la punición del autoblanqueo de capitales, es decir, aquellos supuestos en los que el sujeto se aprovecha de bienes procedentes de un

9 El nuevo artículo 310 bis establece que «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.»

10 El apartado 2 del artículo 302 del Código Penal pasa a tener la siguiente redacción «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.»

delito.

Del mismo modo, será posible apreciar la existencia de un delito tanto cuando los empleados de la entidad defraudan a la Hacienda Pública para aprovecharse de los resultados del mismo o, sobre todo, si utilizan a la sociedad como pantalla para lavar dinero procedente de una actividad delictiva sin que los protocolos internos de la entidad detecten estos comportamientos. Los problemas, de nuevo, se centran en la prueba del conocimiento de los hechos y en la no sancionabilidad de la culpa leve.

Sin embargo, una de las cuestiones que mayor trascendencia práctica pueden tener, y que no se desprende de la nueva regulación sino de la jurisprudencia constitucional, es la de la aplicación del derecho a no autoincriminarse¹¹. Sobre esta cuestión, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha consolidado la doctrina, en la sentencia de 3 de mayo de 2001 (asunto JB vs Suiza), en la que establece que el derecho a no autoincriminarse debe entenderse vulnerado cuando se utiliza información obtenida bajo coacción para imponer una sanción y, precisamente, una de las formas de coacción es la amenaza de la imposición de una sanción por no aportar elementos de prueba.

Nuestro Tribunal Constitucional, en cambio, ha realizado una interpretación restrictiva de la aplicación de este derecho en las SSTC 18/2005, de 1 de febrero y 68/2006, de 13 de marzo. En ambos casos se trataba de supuestos en los que la condena por delito fiscal se sustentaba en el material probatorio obtenido por la Inspección de los Tributos en el curso de un procedimiento de comprobación e investigación tributaria, dirigido frente a la sociedad.

Sin entrar en consideraciones de fondo, sí interesa dejar claro que el argumento utilizado por el Tribunal Constitucional era el de que el procedimiento de comprobación y el proceso penal se habían dirigido frente a sujetos distintos –sociedad y administrador, respectivamente–. Por lo tanto, desde la entrada en vigor de la reforma penal puede considerarse alterada la situación normativa y fáctica que sustenta la decisión del órgano jurisdiccional español y se puede defender la total aplicación de este derecho desde el inicio de actuaciones inspectoras.

Esta nueva regulación plantea otra serie de aspectos problemáticos como la valoración de las circunstancias personales del autor, los efectos de la excusa absolutoria de la regularización, la proporcionalidad de las penas y otras. Pero el Código Penal se ha ocupado expresamente del problema que podría suponer, para el nuevo sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas, la extinción de la personalidad de la entidad. Así, para evitar la burla del nuevo régimen si se produce una disolución encubierta o la reorganización de la sociedad –transformación, fusión, absorción o escisión–, se incluyen una serie de previsiones específicas. Una de ellas consiste en que la responsabilidad penal

11 Sobre esta cuestión ya nos habíamos pronunciado en el trabajo “El derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, QF, n. 17, 2001, p. 9 y ss. Con anterioridad a este trabajo se habían pronunciado sobre esta cuestión AGUALLO AVILÉS, A. y GARCÍA BERRO, F., “Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente” en VV.AA., *Anales de las XX Jornadas del ILDT*, vol. I, Brasil, 2000. Igualmente, deben tenerse en cuenta recientes trabajos de referencia en esta materia. Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004; PALAO TABOADA, C., *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Tecnos, Madrid, 2009 y SARRÓ RIU, J., **El derecho a no autoinculparse del contribuyente: vigencia de las garantías frente a la autoincriminación en los procedimientos ante la Inspección de Hacienda**, Bosch, Barcelona, 2009.

se transmite a la nueva entidad resultante de la reorganización que mantenga la identidad sustancial de clientes, proveedores y empleados o la que continúe la actividad económica, de acuerdo con el artículo 130 del Código.

De cláusula de cierre, también se puede considerar la previsión del artículo 129, ya que contempla, precisamente, el supuesto de que el delito sea cometido por “empresas” o “entidades” que carecen de personalidad jurídica. Como es sabido, nuestro ordenamiento reconoce la consideración de contribuyentes de determinadas entidades que carecen de personalidad jurídica –comunidades de bienes, partnerships y otros- pero que pueden realizar actividades económicas. Pues bien, este precepto permite al juez imponer las mismas consecuencias accesorias que si se tratase de una sociedad.

2.2. La previsión de penas específicas para las sociedades.

El artículo 33 del Código Penal concreta un catálogo de penas para las personas jurídicas, que se añaden a las hasta ahora denominadas consecuencias accesorias -disolución, suspensión de actividades por un plazo no superior a cinco años, clausura de establecimientos por el mismo periodo—. Se trata de las siguientes: multa por cuotas o proporcional; la inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas; la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la seguridad social; la prohibición para realizar en el futuro las actividades con las que se ha cometido el delito o la intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o los acreedores¹².

Como puede apreciarse, se trata de sanciones de gran importancia que pueden afectar a la propia existencia de la entidad o a sus actividades. El ordenamiento tributario ya contemplaba alguna de estas medidas en el ámbito de la represión del contrabando y en las infracciones en materia de Impuestos Especiales, por lo que no son una auténtica novedad en el *Derecho Sancionador Tributario* aunque sí en la incorporación al Código Penal. Con ello se procede a elevar el rango de determinadas sanciones administrativas que ya venían siendo aplicadas en los casos más graves. los delitos contra la Hacienda Pública son uno de los ámbitos en los que se admite la comisión delictiva por personas jurídicas y entidades. El nuevo artículo 310 bis contiene las sanciones a imponer cuando se cometan delitos contra la Hacienda Pública y el criterio seguido es el de hacer depender la pena de la que se imponga a la persona física. Así, cuando el delito cometido por la persona física tenga una pena de más de dos años, se impondrá una multa del doble al cuádruple de la cantidad defraudada o indebidamente obtenida. En los supuestos de delito contable, la multa será de seis meses a un año.

La imposición de sanciones a las personas jurídicas es la lógica consecuencia de la atribución de responsabilidad a éstas y, de nuevo, su justificación se encuentra en la aproximación de nuestra legislación a la de otros países miembros de la Unión Europea, así como a la transposición de determinadas Directivas.

Además, debe tenerse en cuenta la previsión de la imposición adicional de otras medidas más severas sólo para los supuestos cualificados que se ajusten a las reglas fijadas en el nuevo artículo 66 bis. Este precepto establece una regla general que consiste en una remisión a las reglas 1.^a a 4.^a -relativas a la

¹² Sobre alguna de estas sanciones no pecuniarias, ya nos habíamos pronunciado en *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2005.

concurrency de circunstancias atenuantes o agravantes- y 6.ª a 8.ª -sobre concurrency de atenuantes y agravantes- del primer número del artículo 66.

La regulación se completa con unas reglas específicas para decidir sobre la imposición y la extensión de las penas previstas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33 –*disolución, suspensión de actividades, clausura de locales, prohibición de realizar actividades, inhabilitación para obtener subvenciones, intervención judicial*- relativas a las penas a imponer a las personas jurídicas. En estos supuestos, las penas se impondrán teniendo en cuenta los siguientes criterios: a) Su necesidad para prevenir la continuidad de la actividad delictiva o de sus efectos. b) Sus consecuencias económicas y sociales, y especialmente los efectos para los trabajadores. c) El puesto que en la estructura de la persona jurídica ocupa la persona física u órgano que incumplió el deber de control.

Todo ello deberá ser objeto de específica motivación en la sentencia judicial condenatoria para salvaguardar las exigencias del derecho a la presunción de inocencia y de la tutela judicial efectiva pues la Ley se limita a formular criterios generales cuya apreciación en el caso concreto precisa de elementos de juicio fundados en un enlace racional entre los hechos y las consecuencias de los mismos. En los dos primeros casos la atención se centra en los efectos de la actividad delictiva mientras que en el último, se pone la atención en el ejecutor material de los hechos. En el ámbito estrictamente administrativo-tributario, en cambio, se tienen en cuenta los antecedentes puesto que se imponen en caso de comisión repetida de infracciones.

Cuando las penas previstas en las letras c) a g) del apartado 7 del artículo 33 –*suspensión de actividades, clausura, prohibición de actividades, incapacidad para obtener subvenciones, intervención judicial*- se impongan con una duración limitada, ésta no podrá exceder la duración máxima de la pena privativa de libertad prevista para el caso de que el delito fuera cometido por persona física.

Para la imposición de las sanciones previstas en las letras c) a g) por un plazo superior a dos años será necesario que se dé alguna de las dos circunstancias siguientes: a) Que la persona jurídica sea reincidente. b) Que la persona jurídica se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales. Se entenderá que se está ante este último supuesto siempre que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal.

Los requisitos para las sanciones de disolución, de prohibición de realizar actividades, y para la imposición por un plazo superior a cinco años de la pena de prohibición de actividades y de incapacidad para recibir subvenciones, son que se dé alguna de las dos circunstancias siguientes: a) Que concurra reincidencia por haber cometido tres delitos del mismo Título del Código. b) Que la persona jurídica se utilice instrumentalmente para la comisión de ilícitos penales. Se entenderá que se está ante este último supuesto siempre que la actividad legal de la persona jurídica sea menos relevante que su actividad ilegal.

En el caso de la multa, debe tenerse en cuenta que el nuevo apartado 5 del artículo 53 contempla la posibilidad de aplazar el pago, durante un período de hasta cinco años, cuando su cuantía ponga probadamente en peligro la supervivencia de aquélla o el mantenimiento de los puestos de trabajo existentes en la misma, o cuando lo aconseje el interés general.

Por último, se regulan con carácter limitado los supuestos de atenuación de la responsabilidad de las personas jurídicas –artículo 31 bis 4- , entre los que destacan la confesión de la infracción a las autoridades,

la reparación del daño y el establecimiento de medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro puedan cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica. En un caso, se trata de eliminar los efectos del delito cometido por un sujeto integrado en la estructura de la sociedad y, en el último supuesto, implicará la aprobación y puesta en práctica de protocolos de actuación interna en el ámbito societario para detectar conductas contrarias al ordenamiento y, desde un punto de vista práctico, con los que evitar la traslación de responsabilidad a la persona jurídica.

2.3. El comiso de bienes como pena y sus repercusiones.

La Ley Orgánica 5/2010 también modifica el artículo 127 del Código Penal que regula el comiso como una de las consecuencias accesorias al delito. Como es sabido, el comiso consiste en privar al autor de los efectos que provengan del mismo y de los bienes, medios o instrumentos con que se haya preparado o ejecutado, así como las ganancias provenientes del delito. Es importante distinguir los dos ámbitos de actuaciones del decomiso o comiso¹³. Por un lado, los bienes e instrumentos del delito y, por otro, las ganancias obtenidas. Es en este último aspecto donde se pone de manifiesto uno de los objetivos de la delincuencia económica al pretender obtener un beneficio económico, por lo que puede pensarse que una de las sanciones que mayor efecto preventivo y represivo pueden tener es, precisamente, el de privar al delincuente del resultado que pretendía obtener.

La nueva redacción es el resultado de la transposición de 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 delito¹⁴. Por ello, se trata de establecer unas normas comunes relativas al seguimiento, embargo, incautación y decomiso de los productos del delito es objetivo prioritario para conseguir una eficaz lucha contra aquella. El legislador español se ha dado cuenta de la importancia de esta medida pero, en cambio, no ha procedido a realizar una regulación separada del comiso de efectos e instrumentos y del comiso de ganancias, dado que ambas consecuencias accesorias poseen fines distintos y se rigen por diferentes principios.

Es así, que el comiso de ganancias cuenta con un insuficiente respaldo legal pese a ser una de las cuestiones que puede ser objeto de mayor relevancia en la represión de la delincuencia económica. Uno de los aspectos importantes será el que el sujeto demuestre el origen lícito del presunto producto del delito o de otros bienes expuestos a decomiso.

El comiso está expresamente previsto para el delito de blanqueo de capitales y es, precisamente, una de las circunstancias que la jurisprudencia ha establecido para que el citado delito absorba al delito fiscal por aplicación de las reglas sobre el concurso de normas¹⁵. La nueva regulación plantea el interrogante de si la relación entre el delito fiscal y el de blanqueo de capitales va a ser el de la consunción o el concurso. La interpretación de la reforma parece llevar a esta segunda conclusión.

13 Sobre esta pena, vid. AGUADO CORREA, T., El comiso, Madrid, Edersa, 2000.

14 El artículo 2 de la citada Decisión señala "1. Cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para poder proceder al decomiso, total o parcial, de los instrumentos y productos de infracciones penales que lleven aparejadas penas privativas de libertad de duración superior a un año, o de bienes cuyo valor corresponda a tales productos. 2. Por lo que respecta a las infracciones fiscales, los Estados miembros podrán aplicar procedimientos distintos de los penales con el fin de privar al autor del producto de la infracción".

15 Vid, por todas, la STS de 30 de octubre de 2008 (RJ 2008\7129) y antes la STS de 28 de marzo de 2001 (RJ 2001/751).

Desde el punto de vista tributario, debe tenerse en cuenta la relevancia fiscal del comiso¹⁶. Es decir, debe determinarse si el resultado delictivo puede ser sometido o no a imposición

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que, en el delito fiscal, la ganancia del delito no se limita necesariamente a la cuota defraudada. Ésta constituye el resultado típico y será objeto de exigencia a través del correspondiente procedimiento administrativo o como responsabilidad civil derivada del delito. Por el contrario, la ganancia puede venir referida al importe de las ventas obtenidas en un supuesto en el que, por ejemplo, se despachan a exportación unas mercancías que, posteriormente, son objeto de comercio en el mercado interior sin que –obviamente– se haya producido su salida del territorio aduanero.

2.4. La prescripción de los delitos.

Son varias las novedades generales de la regulación de la prescripción aunque se pueden reconducir a dos: las relativas a los plazos de prescripción y las relativas a las reglas de cómputo.

En relación con los plazos, se ha optado por elevar el plazo general de prescripción de los delitos a cinco años para evitar los problemas de impunidad que se estaban produciendo en algunos delitos –estafas, delitos urbanísticos, algunos delitos contra la Administración pública–.

El plazo de prescripción del delito fiscal sigue siendo de cinco años pero debe tenerse en cuenta que el nuevo apartado 5 del artículo 305 viene a dejar sin efecto la prescripción tributaria al establecer que la responsabilidad civil comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal. Ello supone eliminar la trascendencia penal de la prescripción tributaria¹⁷ para exigir, como responsabilidad civil, una deuda tributaria que puede llevar prescrita el doble de años que lo que exige la normativa tributaria. En definitiva, se resucita una obligación prescrita y con ello se deja sin efecto la prescripción tributaria.

El Proyecto de modificación del Código Penal contenía, inicialmente, una ampliación de la prescripción del delito fiscal a 10 años. El resultado final al que llega la reforma es más amplio aún, pero va en la misma dirección de obviar la naturaleza jurídica del tipo enjuiciado como norma penal en blanco y de forzar el significado de la responsabilidad civil derivada del delito. Ésta obliga a reparar el daño patrimonial causado sólo si se demuestra que concurren todos los elementos integrantes del delito. En los casos en los que la deuda tributaria esté ya prescrita puede haber desaparecido la lesión al bien jurídico protegido, el

16 BLAZQUEZ LIDOY, A., y HERRERA MOLINA, P.M., “El tratamiento tributario de los actos ilícitos” en VV.AA., Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, Lex Nova, Valladolid, 2005, Tomo I, p. 1169 y ss. Igualmente, vid. SOLER ROCH., M.T., “La tributación de las actividades ilícitas”, Civitas-REDF, núm. 85, 1995, p. 13 y ss; JIMÉNEZ COMPAIRED, I., Los incrementos no justificados de patrimonio en el IRPF, Marcial Pons, Madrid, 1996; CHICO DE LA CÁMARA, P., Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF, Marcial Pons, Madrid, 1999; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., “Las ganancias patrimoniales no justificadas y la lucha contra el fraude fiscal” en VV.AA., Temas de Derecho Penal Tributario, Marcial Pons, Madrid, 2000; HERRERA MOLINA, P.M., Fiscalidad de los actos ilícitos (la antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria), IEF, Madrid, 2003;

17 Los Tribunales ya habían relativizado esta cuestión amparándose en la dualidad de órdenes jurídicos. En efecto, el Tribunal Supremo ya ha consolidado la doctrina sobre que ha de aplicarse el período de prescripción que señala el Código Penal, aunque sea inferior el de prescripción tributaria. Vid. Las SSTs de 10 de octubre de 2001, de 30 de octubre de 2001, de 15 de julio de 2002 y la más reciente de 6 de octubre de 2006.

objeto del delito e, incluso, el resultado típico ya que la cuota tributaria es un elemento que integra el tipo. Además, desde el punto de vista procesal, pueden existir algunas dificultades probatorias derivadas de la necesidad de estimar o presumir cuotas, de la dificultad de obtener pruebas de terceros a los que se extiende la prescripción de la obligación tributaria y porque se alegue la nulidad de las pruebas obtenidas por la Inspección pasado el plazo de cuatro años.

Pese a que formalmente puede haberse mantenido el plazo de prescripción en cinco años y abandonar la intención inicial de la reforma, debemos advertir que ello no será así en todos los casos. El nuevo artículo 131.5 que señala que “en los supuestos de concurso de infracciones o de infracciones conexas, el plazo de prescripción será el que corresponda al delito más grave”. De este modo, se establece una especie de *vis atractiva* del plazo de prescripción del delito más grave sobre los demás. Ello significa que si el delito fiscal concurre con el de blanqueo de capitales, el plazo de prescripción será de diez años y ello tanto si se aplica la técnica del concurso como la de la conexidad.

Se aumenta, así, el plazo de prescripción del delito fiscal en los casos en los que concurra con el de blanqueo de capitales. Ello sucederá en bastantes ocasiones puesto que el artículo 1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales contempla, entre los bienes susceptibles de lavado, a la cuota defraudada en el delito contra la Hacienda Pública. Por lo tanto, no serán infrecuentes supuestos en los que, evadidas deudas tributarias en la cuantía integrante del tipo delictivo, se utilizan los recursos financieros en otras actividades lícitas o ilícitas.

Por otra parte, en lo que se refiere al cómputo de la prescripción, hay que destacar que se ha prestado especial atención a la modificación de la interrupción de la prescripción. Así, el artículo 132.2 del Código ha venido a señalar que la prescripción se interrumpirá, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito o falta. Se trata de una cuestión que, en la jurisprudencia penal, dio lugar a diversidad de interpretaciones que, básicamente y descartadas las posturas extremas –remisión del expediente y apertura del juicio oral–, pueden reconducirse a tres: la interrupción se produce con la interposición de la denuncia o querrela, tiene lugar con la apertura de diligencias previas o, finalmente, se interrumpiría la prescripción con el auto de procesamiento.

La regla 1ª de este artículo 132.2 del Código Penal señala que “se entenderá dirigido el procedimiento contra una persona determinada desde el momento en que, al incoar la causa o con posterioridad, se dicte resolución judicial motivada en la que se le atribuya su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta”. Ello es una plasmación de la doctrina establecida en la STC 63/2005, de 14 de marzo en la que el intérprete de la Constitución, entrando a conocer de una cuestión de legalidad ordinaria, vino a establecer la necesidad de un acto jurisdiccional para entender interrumpida la prescripción *“toda vez que lo que prescribe no es la acción penal para perseguir el delito sino el delito mismo, lo que sólo puede suceder por medio de la persecución estatal, esto es, mediante la omisión, en el plazo que en cada caso venga legalmente establecido, del imprescindible acto de interposición procesal que supone trámite imprescindible para el ejercicio del ius puniendi”*¹⁸.

Por lo tanto, concluye el Tribunal que “no puede considerarse razonable una interpretación del indicado

18 Fundamento Jurídico 5 de la sentencia.

Para que exista un delito
contra la Hacienda
Pública es necesario
que exista un perjuicio
económico, bien porque
se reduzca la recaudación
bien porque se perciban
cantidades a las que
no se tiene derecho, y
ese perjuicio ha de ser,
además, actual y vigente.

precepto que deje la interrupción del plazo de prescripción en manos de aquéllos – se refiere a los denunciantes o querellantes-, sin requerir para ello actuación alguna de interposición judicial, con la perturbadora consecuencia, entre otras muchas posibles, de que, lejos de verse el Juez compelido al ejercicio del ius puniendi dentro del plazo legalmente establecido, goce de una ampliación extralegal de dicho plazo por virtud de la actuación de los denunciantes o querellantes al tener como efecto la interrupción del mismo que comience a correr de nuevo en su totalidad”.

Se acoge, así, la jurisprudencia mayoritaria del Tribunal Supremo¹⁹, de la que es muestra la STS de 19 de mayo de 2005, cuando señala

que es “la resolución judicial que acuerda incoar Diligencias Previas la que interrumpe la prescripción, siendo indiferente que, la «notitia criminis», es decir, el conocimiento de hechos delictivos que se atribuyen a personas o grupos perfectamente identificados, revista la forma de denuncia o de querella ya que lo relevante es la existencia de una resolución judicial que reviste la forma de Auto, en cuanto que tiene antecedentes de hecho, Fundamentos jurídicos y parte dispositiva y contra el mismo cabe el Recurso de Reforma. Este auto contiene la decisión judicial de investigar el hecho y perfilar la participación del denunciado o querellado”.

Así pues, debe tenerse en cuenta –incluso para los asuntos pendientes- que no cualquier acto tiene eficacia interruptiva sino sólo los tendencialmente ordenados a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente al buen fin de la represión de las conductas.

Por último, procede hacer una mención a la auténtica novedad que incorpora la regla 2ª del artículo 132.2 del Código Penal porque crea una categoría inexistente en nuestro Derecho: la suspensión de un plazo de prescripción. Lo jurídicamente correcto sería hablar de interrupción de la prescripción y suspensión de los plazos de caducidad. Cuestión distinta sería la introducción de una causa justificada de interrupción del cómputo del plazo de prescripción, aspecto éste al que seguramente tenderá la interpretación del precepto por la doctrina y los tribunales.

19 La línea jurisprudencial minoritaria señala –STS de 15 de octubre de 1994- que el procedimiento se dirige contra el culpable en el momento de abrirse el juicio oral –en el procedimiento abreviado- ya que el auto de apertura equivale al auto de procesamiento en el juicio ordinario. Frente a esta postura minoritaria, la línea jurisprudencial preponderante en los últimos tiempos es la que señala que el procedimiento se dirige contra el culpable cuando se interpone la denuncia o querella –SSTS de 30 de septiembre de 1997, 3 de octubre de 1997 y 11 de noviembre de 1997 (ponente Conde-Pumpido)-. La tercera línea jurisprudencial, que es la que viene a asumir el Tribunal Constitucional, - representada por las SSTs de 16 de diciembre de 1997, de 7 de junio de 1997, de 19 de diciembre de 1996, de 6 de julio de 1995, entre otras – señala que la interrupción de la prescripción se produce con la admisión a trámite de la querella o, incluso, con la incoación de diligencias previas.

Pues bien, la citada regla establece que “la presentación de querella o la denuncia formulada ante un órgano judicial, en la que se atribuya a una persona determinada su presunta participación en un hecho que pueda ser constitutivo de delito o falta, suspenderá el cómputo de la prescripción por un plazo máximo de seis meses para el caso de delito y de dos meses para el caso de falta, a contar desde la misma fecha de presentación de la querella o de formulación de la denuncia”.

Pese a la aparente inocuidad de este precepto, ello puede dar lugar a situaciones en las que, en el último día del plazo de prescripción, se presente la denuncia sin haber realizado actuaciones sustantivas de investigación y confiando en que sea el órgano judicial el que, en dicho plazo dilatorio, realice investigaciones que puedan finalizar con la imputación del sujeto. En estos casos, debe tenerse presente la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional en el sentido de establecer que no es válido el establecimiento de una ampliación extralegal del plazo de prescripción y que sólo las actuaciones que realmente pretenden determinar la incriminación de un sujeto interrumpen la prescripción.

El precepto establece que si, dentro de dicho plazo, se dicta contra el querellado o denunciado una resolución judicial motivada por la que se le imputa la comisión de un delito, se entiende producida la interrupción de la prescripción por la interposición de la denuncia o querella. Por el contrario, el cómputo del plazo de prescripción continuará desde la fecha de presentación de la querella o denuncia si, dentro del plazo de seis o dos meses, en los respectivos supuestos de delito o falta, recae resolución judicial firme de inadmisión a trámite de la querella o denuncia o por la que se acuerde no dirigir el procedimiento contra la persona querellada o denunciada. La continuación del cómputo se producirá también si, dentro de dichos plazos, el Juez de Instrucción no adoptara ninguna de las resoluciones.

2.5. El principio de irretroactividad de las disposiciones no favorables.

El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables prohíbe la aplicación a situaciones pasadas²⁰. Sin embargo, este principio general presenta un matiz especial en el Derecho sancionador ya que la retroactividad de las disposiciones sancionadoras está vedada en cuanto contengan disposiciones no favorables al infractor pero no en la medida en que resulten más beneficiosas²¹.

Podemos decir, por tanto, que nos encontramos ante un fenómeno que presenta dos caras. El anverso vendría constituido por la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras y el reverso sería la retroactividad de las disposiciones favorables para el infractor. En efecto, en el ámbito punitivo, la exigencia de *lex previa* ha llevado siempre consigo la peculiar configuración del juego de la retroactividad de modo distinto a otros sectores del ordenamiento²². Así, mientras que la regla general es que las leyes se dictan para regular la realidad presente y futura, salvo que expresamente prevean su aplicación hacia el pasado, en el Derecho sancionador no ocurre lo mismo ya que no es posible la retroactividad de las disposiciones sancionadoras desfavorables. Por el contrario, sí resulta obligada la aplicación de las disposiciones más favorables.

20 Vid. art. 4.2 del Código Civil.

21 Vid. PÉREZ ROYO, F., “La aplicación retroactiva de la Ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria”, RTT, núm. 43, 1998, pág. “la prohibición de retroactividad, que para el conjunto del ordenamiento jurídico tiene un valor simplemente relativo (...) asume, en cambio, en el ámbito del derecho sancionador un valor absoluto”.

22 Vid. SILVA SÁNCHEZ, J.M., “Legislación penal socio-económica y retroactividad de las disposiciones favorables: el caso de las leyes en blanco” en VV.AA., Hacia un Derecho Penal económico europeo, Madrid, BOE, 1995.

La Disposición Transitoria Primera de la Ley Orgánica 5/2010 contiene el desarrollo positivo del principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras pues, por una parte, se establece que *“los delitos y faltas cometidos hasta el día de la entrada en vigor de esta Ley se juzgarán conforme a la legislación penal vigente en el momento de su comisión”* y, por otra, se reconoce el reverso de este principio: la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables para el reo. Para ello, se contempla expresamente la revisión de las sentencias firmes dictadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley, aunque ello se limita a los casos en los que el penado esté cumpliendo efectivamente la pena. Del mismo modo, se aplicará la legislación más favorable en los procesos iniciados después de la entrada en vigor pero cuyos hechos se hayan cometido antes de dicho momento.

Este cambio normativo plantea dos problemas concretos. Por un lado, determinar qué se entiende por más favorable. Por otro, concretar las condenas susceptibles de revisión. Este segundo aspecto trata de ser resuelto por la Disposición Transitoria Segunda pues limita las sentencias que pueden ser objeto de revisión a las sentencias firmes y a las que el penado esté cumpliendo efectivamente la pena, aplicando la disposición más favorable considerada taxativamente y no por el ejercicio del arbitrio judicial. Igualmente, no se revisarán las sentencias en que el cumplimiento de la pena esté suspendido, sin perjuicio de hacerlo en caso de que se revoque la suspensión y antes de proceder al cumplimiento efectivo de la pena suspendida. Tampoco serán revisadas las sentencias en que la pena esté ejecutada o suspendida, aunque se encuentren pendientes de ejecutar otros pronunciamientos del fallo, así como las ya totalmente ejecutadas.

3. La tutela penal de la Hacienda Pública

3.1. El marco penal de protección del crédito tributario.

El bien jurídico protegido por los delitos del Título XIV del Código Penal es la Hacienda Pública en su vertiente objetiva, esto es, el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado. En efecto, la tesis que puede considerarse mayoritaria en la doctrina es la llamada patrimonialista, en cuanto que se entiende que el bien jurídico protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado, si se prefiere esta adición, en la recaudación tributaria o en el dinero público²³.

El delito fiscal es una de las instituciones en las que confluyen necesariamente el Derecho Tributario y el Derecho Penal. El entendimiento del delito depende, en buena medida, del de la obligación tributaria. Los presupuestos del mismo están anclados en la técnica tributaria ya que el hecho de que se presuponga la existencia de obligaciones o deberes tributarios lleva aparejada la necesidad de considerar los casos en los que se debe el impuesto, las personas obligadas al pago, el importe de la deuda tributaria y sus componentes así como los procedimientos tributarios en los que se puede apreciar la comisión de una infracción.

Con ello, en última instancia, se protege el tributo como obligación de dar una cierta cantidad de dinero al Estado para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Este es, pues, el bien jurídico

23 FERREIRO LAPATZA, J.J., “Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública” en VV.AA., El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo, AEDAF, Madrid, 2000, pág. 59

protegido y éste es, por tanto, el bien que ha de resultar lesionado por la conducta dolosa del autor. Nos encontramos, por consiguiente, ante el fundamento de la represión penal y ante el criterio principal que ha de guiar la interpretación del tipo penal, de modo que para que exista un delito contra la Hacienda Pública es necesario que exista un perjuicio económico, bien porque se reduzca la recaudación bien porque se perciban cantidades a las que no se tiene derecho, y ese perjuicio ha de ser, además, actual y vigente.

Las verdaderas novedades son la de la admisión de la responsabilidad de las personas jurídicas y la posibilidad de apreciar el delito en los casos en los que ya está prescrita la deuda tributaria.

Se trata de tipos que tratan de garantizar la recaudación tributaria, sancionando comportamientos que causan un resultado dañoso como es la falta de ingreso de las deudas tributarias debidas. Ahora bien, este mismo resultado también se puede producir cuando el sujeto trata de eludir su responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, intentando ocultar los bienes para evitar el embargo en la vía de apremio. En estos casos, no puede hablarse de la comisión de un delito de los regulados en el artículo 305 o siguientes del Código sino que debe acudirse al artículo 257 que regula el alzamiento de bienes.

Así, sólo cuando el erario público es el sujeto pasivo del delito –no de la obligación tributaria– puede decirse que también se protege el mismo bien jurídico protegido. La novedad en este último delito se centra en el apartado 3 que señala que “en el caso de que la deuda u obligación que se trate de eludir sea de Derecho público y la acreedora sea una persona jurídico pública, la pena a imponer será de uno a seis años y multa de doce a veinticuatro meses”. Por lo tanto, se agrava la sanción cuando la acción típica implica eludir la responsabilidad patrimonial por una deuda tributaria.

De nuevo, nos encontramos con otro de los ámbitos limítrofes del Derecho Tributario y del Derecho Penal pues, el artículo 42.2 de la LGT regula supuestos de responsabilidad tributaria²⁴ y el artículo 257 del Código Penal regula el delito de alzamiento de bienes²⁵.

3.2. El delito fiscal.

Las modificaciones en el tipo básico del delito fiscal se centran en la modificación del apartado 1 y en la introducción de un nuevo apartado 5.

Como es sabido, el artículo 305 del Código Penal castiga con pena de prisión a “el que por acción u omisión defraudare a la Hacienda Pública ... eludiendo el pago de tributos ..., obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma”. La conducta típica estaría constituida por una actuación del sujeto tendente a incumplir sus obligaciones a través de, principalmente, dos series

24 Un estudio de estos supuestos puede verse en RUIZ HIDALGO, C., La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes en la nueva LGT, Marcial Pons, Madrid, 2009.

25 La anteriormente citada STC 63/2005, de 14 de marzo tenía su origen en un delito de alzamiento de bienes.

de actuaciones. En primer lugar, puede suceder que el contribuyente realice una serie de maniobras con la finalidad de inducir a error al titular del crédito tributario. En segundo lugar, la actuación del contribuyente puede consistir, sencillamente, en ocultar ciertos datos que, de ser conocidos por la Administración, darían lugar a una liquidación tributaria o, por lo menos, a una deuda de cuantía superior a la ya existente. En concreto, la STS de 25 de noviembre de 2005²⁶ señala que *“no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina”*.

La reforma del Código Penal mantiene la definición de delito pero ha venido a elevar la pena de prisión máxima, que pasa de cuatro a cinco años, lo cual supone incrementar la penalidad máxima en un año. Así, si concurre alguna de las circunstancias del párrafo segundo –personas interpuestas o la gravedad de la defraudación, la pena se impondrá en la mitad superior, lo cual supone una privación de libertad desde dos años y medio hasta cinco años. Con todo, la verdadera agravación dependerá de la aplicación que realicen los Tribunales pues, hasta ahora, se solía imponer la pena mínima –salvo que concurriese con otros delitos- y la conformidad prestada por el imputado hace que no se ingrese en prisión si se carece de antecedentes penales. No obstante, no debe olvidarse el posible concurso con otros delitos, como el de blanqueo, que también supondrá un aumento de la sanción a imponer por la acumulación de ambas condenas.

Se mantiene el importe de la pena de multa que puede ser “del tanto al séxtuplo” de la cuantía defraudada. Por lo tanto, si también se impone el importe mínimo, puede resultar una sanción pecuniaria inferior, como regla general, a la que correspondería a las infracciones previstas en la Ley General Tributaria.

Por ello, las verdaderas novedades son la de la admisión de la responsabilidad de las personas jurídicas y la posibilidad de apreciar el delito en los casos en los que ya está prescrita la deuda tributaria. Además, se convierte en responsabilidad civil derivada del delito el importe de la deuda tributaria defraudada cuando su verdadero origen es el de la realización de un hecho imponible y no la comisión de un delito.

Como ya señalamos al tratar la cuestión de la prescripción, no parece coherente con la unidad del ordenamiento jurídico que unos mismos hechos puedan no existir para los órganos de la Administración tributaria y sí para los órganos jurisdiccionales cuando nos encontramos ante un tipo penal en blanco en el que el papel del Derecho penal es secundario. En cualquier caso, la reforma del Código Penal ha consagrado esa dualidad de órdenes y lleva al absurdo de la introducción de una nueva causa de (re) nacimiento de las obligaciones tributarias: la sentencia condenatoria por delito fiscal.

La consideración de la cantidad debida a la Hacienda Pública como responsabilidad civil derivada del delito implica que su régimen jurídico es distinto del de la deuda tributaria y ello influye, entre otros supuestos, en el plazo de prescripción, en las situaciones de concurso de acreedores o en los órganos competentes para su exigencia. No obstante, se añade otra situación *sui generis* en nuestro Derecho, pues establece que los órganos de la Administración tributaria prestarán el debido auxilio para exigir las deudas por el procedimiento administrativo de apremio. Esta colaboración entre órganos del Estado ya estaba prevista por la Disposición Adicional Décima de la Ley General Tributaria, por lo que no puede calificarse como una novedad.

26 RJ 2006/320.

Entre otros aspectos, ello va a necesitar una buena coordinación entre los órganos del Estado para recaudar estas cantidades y para evitar ciertas situaciones absurdas. Piénsese que si la deuda tributaria está prescrita, el sujeto puede solicitar y obtener un certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias pues nada debe a la Hacienda Pública. Sin embargo, puede ser condenado por delito fiscal cuando la deuda ya está prescrita.

3.3. Las modificaciones en los restantes delitos contra la Hacienda Pública.

La reforma del Código Penal también eleva a cinco años la pena privativa de libertad para el resto de delitos del Título XIV –defraudación a los Presupuestos de la Unión Europea, a la Seguridad Social, fraude de subvenciones- De este modo, la pena de prisión tiene un margen de entre uno y cinco años para todos los delitos e implica la elevación de la pena si concurren circunstancias que modifican la responsabilidad penal.

Igualmente, hay que destacar la elevación del umbral previsto para fraude de subvenciones, desgravaciones o ayudas de las Administraciones públicas que pasa de 80.000 a 120.000 €.

De este modo, a partir de la entrada en vigor de la reforma, se eleva la cuantía del resultado típico para el delito de fraude de subvenciones del artículo 308 del Código Penal. Por ello, sólo serán considerados delitos los comportamientos que ocasionen un perjuicio económico a la Hacienda Pública superior a dicha cuantía.

Esta elevación de la cantidad defraudada plantea el problema de la aplicación de la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables. La Disposición Transitoria Primera señala que se aplicará la legislación vigente en el momento de la comisión de los hechos pero “no obstante lo anterior, se aplicará esta Ley, una vez que entre en vigor, si las disposiciones de la misma son más favorables para el reo, aunque los hechos hubieran sido cometidos con anterioridad a su entrada en vigor”. Por lo tanto, puede producirse una atipicidad sobrevenida de los hechos o una revisión de las sentencias recaídas, de acuerdo con la Disposición Transitoria Segunda.

4. La protección indirecta de la Hacienda Pública: el delito fiscal como delito base del delito de blanqueo de capitales. Las repercusiones para los profesionales del asesoramiento.

4.1. La reforma silenciosa realizada mediante la Ley 10/2010, de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales.

Una cuestión importante, aunque no ha despertado la debida atención, para los profesionales del asesoramiento es la relativa al blanqueo de capitales. En efecto, el endurecimiento de las obligaciones antiblanqueo y la ambivalencia de los datos obtenidos tienen también su reflejo en el orden penal.

Por una parte, la detallada regulación de la diligencia debida que deben tener determinados profesionales hace que resulte posible integrar el tipo del delito de blanqueo de capitales en su modalidad imprudente,

Las obligaciones de colaboración no sólo tienen trascendencia para la prevención del blanqueo de capitales sino que el uso de esta información permitirá conocer quién es el beneficiario efectivo de determinadas rentas y levantar el velo de determinadas estructuras

con la regulación preventiva contenida en la Ley 10/2010, de 28 de abril. La importancia de la cuestión se encuentra en que la nueva normativa pretende colocar al asesor fiscal en la posición de colaborador de los órganos de la Administración encargados de la lucha contra el blanqueo de capitales. Atentados terroristas o crisis financieras internacionales han propiciado que se haya hecho hincapié en la necesidad de que determinados sujetos comuniquen los movimientos sospechosos de blanqueo de capitales²⁷.

Por otra, la pretendida inclusión del delito de defraudación tributaria entre los delitos subyacentes al de blanqueo de capitales, hace que pueda incrementarse la penalidad para estas conductas por la aplicación de las penas previstas para ambos delitos.

A continuación, analizaremos las principales cuestiones que plantean los elementos esenciales del delito en relación con el ordenamiento tributario y con los sujetos que se dedican al asesoramiento en la materia.

4.2. Las conductas típicas del delito. La integración del tipo penal en blanco por la normativa preventiva y su relevancia.

El tipo del artículo 301 del Código Penal viene a sancionar como delito de blanqueo de capitales la adquisición, conversión, transmisión, ocultación o encubrimiento de los bienes o de su origen delictivo.

Todas estas conductas tienen el mismo hilo conductor, que es lo característico del blanqueo de capitales, puesto que consisten en la intención de encubrir el origen ilícito de los bienes y, adicionalmente, en dar apariencia de licitud al producto del delito²⁸. En el primer grupo se sitúan las conductas de ocultación y encubrimiento previstas en el tipo y que, normalmente, consistirán en actos físicos sobre los bienes objeto del delito pero no debe descartarse la realización de negocios jurídicos que tengan la misma finalidad²⁹.

En cuanto a las conductas que pretenden crear una imagen de legalidad en los bienes, se encuentran

27 CALDERÓN CARRERO, J.M., "Blanqueo de capitales, paraísos fiscales y sistema tributario", Noticias de la UE, n. 299, 2009, p. 20 habla de la eliminación de la llamada "tax excuse".

28 En un sentido similar, cfr. CALDERÓN CERESO, A., "Análisis sustantivo del delito (I): prevención y represión del blanqueo de capitales" en VV.AA., Prevención y represión del blanqueo de capitales, Estudios de Derecho Judicial, CGPJ, Madrid, 2000, p. 267

29 Vid. ORTUÑO, C., "Las tipologías en el ámbito internacional" en VV.AA., Prevención y represión Prevención y represión del blanqueo de capitales. Estudios de Derecho Judicial, CGPJ, Madrid. núm. 28, pág. 147 a 153.

las acciones típicas de adquirir, convertir o transmitir³⁰. Entre las primeras se incluyen una serie de comportamientos como la creación de sociedades pantalla, el asesoramiento en determinadas actividades económicas utilizadas para lavar los bienes procedentes del delito, la compraventa de determinadas propiedades o activos y, también, se plantea la posibilidad de incluir el cobro de honorarios por parte de un profesional, como puede ser un asesor fiscal³¹.

En todos estos casos, los profesionales del asesoramiento –entre otros sujetos– pueden resultar imputados por un delito de blanqueo. En los supuestos en los que se induzca, participe, asesore o simplemente se encubra al sujeto se podrá realizar el tipo doloso del delito. El problema se encuentra en determinar cuándo se puede cometer el tipo imprudente por realizar actos de asesoramiento que no pretenden diseñar el proceso de blanqueo. Si se aplica la doctrina de los actos neutrales³², parece que podría llegarse a excluir la participación en actividades de blanqueo y, también, la tipicidad de la conducta. Esta doctrina significa que quedan al margen del Derecho sancionador los comportamientos cotidianos que no representan por sí solos peligro alguno para los bienes jurídicos protegidos por el ordenamiento³³.

El problema puede derivarse de que los conocimientos del profesional permitirán, en muchos casos, poseer indicios o la certeza sobre el origen ilícito de los bienes³⁴. Ello debe ponerse en cuenta con las obligaciones impuestas a determinados sujetos, los del artículo 2 de la Ley 10/2010, que pretenden identificar al cliente y conocer su actividad para abstenerse de mantener relaciones de negocios, en la medida en que se establece, por ejemplo, no sólo la obligación de identificación del cliente sino la de conocer al titular real de los depósitos, de las acciones o del negocio que se quiere realizar.

La pregunta clave es si los abogados tienen que cumplir también con las obligaciones de la Ley. La Ley contempla a los abogados como sujetos obligados. Esta cuestión fue objeto de un recurso ante el Tribunal de Justicia de la UE que, en sentencia de 26 de junio de 2007 (asunto C-305/05) analizó la compatibilidad de esta obligación con el derecho a un proceso justo que garantizan los artículos 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y la Carta Europea de los Derechos Fundamentales.

Para el Tribunal, los abogados tan sólo están sometidos a las obligaciones en la medida en que participen en determinadas transacciones. La Ley española concreta los supuestos en los que los abogados están sujetos a colaborar cuando participen en la concepción, realización o asesoramiento de operaciones por cuenta de clientes relativas a la compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, la gestión

30 Sobre las diversas tipologías, vid. LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M., *Blanqueo de capitales*, Bosch, Barcelona, 2009, p. 49 a 63; PINILLA RODRÍGUEZ, A., “Las tipologías de blanqueo en España” en VV.AA. *Prevención y represión ... ob. cit.*, p. 75 y ss.

31 CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “Blanqueo de capitales y retribución del abogado. El pago de honorarios con cargo al patrimonio presuntamente criminal”, *La Ley Penal*, n. 53, 2008. Igualmente, esta cuestión ha sido tratada por GÓMEZ-JARA, C., “El criterio de los honorarios bona fides como barrera del abogado defensor frente al delito de blanqueo de capitales: un apunte introductorio”, en VV.AA., (BAJO FERNÁNDEZ, M y BACIGALUPO SAGGESE, S), *Política Criminal y blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

32 Vid. SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J., “Blanqueo de capitales y abogacía”, *InDret*, n. 1, 2008, p. 24 y ss.

33 Sobre esta cuestión, vid. PÉREZ MANZANO, M., “Neutralidad delictiva y blanqueo de capitales: el ejercicio de la abogacía y la tipicidad del delito de blanqueo de capitales”, *La Ley Penal*, n. 53, 2008.

34 La STS (Sala 2ª) de 1 de febrero de 2007 ha considerado que un acto deja de ser neutral para convertirse en participación delictiva cuando se han superado los límites del papel social profesional, cuando la acción no es profesionalmente adecuada.

de fondos, valores u otros activos, la apertura o gestión de cuentas corrientes, cuentas de ahorros o cuentas de valores, la organización de las aportaciones necesarias para la creación, el funcionamiento o la gestión de empresas o la creación, el funcionamiento o la gestión de fideicomisos («trusts»), sociedades o estructuras análogas, o cuando actúen por cuenta de clientes en cualquier operación financiera o inmobiliaria.

También debe tenerse en cuenta que el asesoramiento jurídico “sigue estando sujeto a la obligación de secreto profesional, salvo en caso de que el abogado o bien esté implicado en actividades de blanqueo de capitales, o bien facilite asesoramiento jurídico con fines de blanqueo de capitales, o bien sea consciente del hecho de que el cliente busca asesoramiento jurídico con tales fines”. Así, el artículo 22 de la Ley reconoce el deber de secreto de los abogados y la exclusión de la obligación de comunicar las operaciones sospechosas en los casos en que se trata de determinar la posición jurídica en favor de su cliente o desempeñar su misión de defender a dicho cliente en procesos judiciales o en relación con ellos.

Actividades como asesorar en la compraventa de inmuebles, constituir sociedades, colocar fondos situados en el extranjero u otras más cotidianas como asesorar a una sociedad por la que interviene un representante o asesorar en una operación en la que el cliente insiste en realizarla de un determinado modo poco usual, se convierten en operaciones sospechosas de blanqueo en las que el asesor tendrá que realizar un examen especial.

Como puede comprenderse, las obligaciones de colaboración no sólo tienen trascendencia para la prevención del blanqueo de capitales sino que el uso de esta información, desde el punto de vista tributario, permitirá conocer quién es el beneficiario efectivo de determinadas rentas y levantar el velo de determinadas estructuras, con el consiguiente sometimiento a tributación. A este respecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 94 de la Ley General Tributaria (LGT) contempla la posibilidad del intercambio de información entre los órganos de la Administración tributaria y el Servicio Ejecutivo de la Comisión para la Prevención del Blanqueo de Capitales. Esta es una de las reformas silenciosas en materia de lucha contra el fraude fiscal pero es, a la vez, una reforma de mayor calado para la actividad cotidiana de los profesionales del asesoramiento jurídico y tributario, en particular.

Las conductas de convertir o transmitir pueden darse en la segunda fase de la operativa del blanqueo de capitales en la que se pretende, precisamente, la transformación de las rentas obtenidas y ya introducidas en los circuitos legales. Es en este momento temporal donde se intenta ocultar el origen de las rentas o de los bienes obtenidos. Para ello se realizan una serie de transacciones que tienen como objetivo dificultar el conocimiento de la fuente de riqueza que aflora y también su titularidad. Es aquí donde pueden requerirse los servicios de asesoramiento profesional para, por ejemplo, constituir sociedades interpuestas con las que dificultar el seguimiento del dinero de origen ilícito o realizar negocios que pretenden conseguir un cambio de titularidad de los bienes³⁵. En la medida en que se colabore en la actuación de ocultación de los bienes, conociendo su origen ilícito, se estará incurriendo en el delito.

Una última conducta típica, no exenta de problemas si la analizamos desde el prisma de la tipicidad, es la de realizar «cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito». En ella podría entrar cualquier

35 VIDAL RIVERA, E., “La prevención del blanqueo de capitales y los servicios profesionales de asesoramiento fiscal”, *Temas Tributarios de Actualidad*, n. 30, 2006, p 45 a 49 contiene algunos indicadores de riesgo.

otro comportamiento dirigido a encubrir el origen ilícito de los bienes o a simular su carácter lícito. No obstante, la existencia de tipos penales tan abiertos e incondicionados contraría el principio de tipicidad de toda norma sancionadora que recoge el artículo 25 de la Constitución y, por ello, cualquier condena que se imponga al amparo de este comportamiento corre el riesgo de ser inconstitucional. La tipicidad constituye una manifestación de la seguridad jurídica, que como sabemos es una exigencia básica de todo Estado de Derecho, en la medida en que todo ciudadano tiene derecho a saber lo que no puede hacer y qué le sucederá en el supuesto de que realice una conducta prohibida³⁶.

La caracterización legal
del blanqueo de capitales
está marcada porque la
actuación del sujeto debe
ir dirigida a la ocultación
de los bienes

Desde la reforma del Código Penal de 2010, también se incluyen otras dos conductas típicas: la posesión y la utilización de los bienes procedentes de una actividad ilícita³⁷. Se trataba de dos modalidades que no estaban expresamente previstas en nuestro Código y sí en las normas internacionales que se tienen que aplicar en España. De este modo, además de la adquisición, conversión, transmisión, ocultación o encubrimiento de los bienes o de su origen delictivo, se añaden las conductas de mera posesión y de utilización³⁸. El motivo de su inclusión puede encontrarse en el intento de adaptarse a lo señalado por las Directivas 2001/97/CE y 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 terrorismo³⁹.

36 Señala GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 21 que “el Derecho, como instrumento de organización social por excelencia, es imprescindible para la seguridad”. Sobre la cuestión de la seguridad de las normas sancionadoras, vid. RODRÍGUEZ BEREJO, A., “Derecho Penal Tributario y Derecho Tributario Sancionador en España”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, núm. 4, 1997, pág. 85; ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Cívitas, Madrid, 1992, p. 85; GARBERÍ LLOBREGAT, J., *El procedimiento administrativo sancionador*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 110; PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, p. 270. La jurisprudencia constitucional se ha referido a la seguridad jurídica que “permite que los ciudadanos, a partir del texto de la Ley, puedan programar sus comportamientos sin temor a posibles condenas por actos no tipificados legalmente ...” (Vid. SSTC 142/1999; 120/1996; 93/1992; 101/1988, 133/1987, 25/2002, 50/2003, 52/2003 y 111/2004).

37 CASTRO MORENO, A., “Reflexiones críticas sobre las nuevas conductas de posesión y utilización en el delito de blanqueo de capitales en la reforma del Anteproyecto de 2008”, *Diario La Ley*, n. 7277, 2009.

38 El Informe del Consejo General del Poder Judicial al anteproyecto de modificación del Código Penal de 2008 señalaba ya que el problema de las modalidades de posesión y utilización parece derivar de una aplicación extensiva de la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas -Convención de Viena- y del Convenio de Estrasburgo de 8 de noviembre de 1990 sobre blanqueo, detección, embargo y confiscación de los productos de un delito, y por la Directiva 91/308/CEE, de 10 de junio, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales. Conforme a la primera, el art. 3, relativo a «Delitos y sanciones» —recuérdese, de tráfico de drogas—, cada una de las Partes firmantes se obliga a adoptar las medidas legislativas necesarias para incriminar en su Derecho penal interno una serie de conductas que el precepto clasifica en tres grupos, bajo las letras a), b) y c).

39 Los artículos 1 C) y 1.2 c), respectivamente, reproducen el contenido del art. 3.1 c) Convención de Viena y del art. 1 de la anterior Directiva 91/308/CEE, en cuanto a la consideración como blanqueo de capitales de las conductas de adquisición, tenencia y utilización de bienes procedentes de «actividades delictivas».

El Informe del Consejo General del Poder Judicial sobre el Anteproyecto de 2008 ya señalaba que con las conductas de posesión o utilización no está incriminando conductas que resulten propiamente de «blanqueo», ya que poseer o utilizar no suponen necesariamente actos de disimulo del origen de los bienes al no comportar, siquiera, un cambio de titularidad real ni aparente.

Una interpretación que puede darse a esta novedad es que se pretende tipificar expresamente una de esas conductas que se podrían incluir en esa categoría genérica de “cualquier otro acto” de carácter encubridor pero que no tenían un anclaje legal claro. El problema se encuentra en que dentro de la mención relativa a la adquisición no tienen cabida las conductas de mera posesión, por no suponer ésta un incremento efectivo del patrimonio del sujeto derivado de la obtención del dominio sobre los bienes. Si tenemos en cuenta que en el ámbito penal no pueden aplicarse extensivamente los conceptos, la incorporación al tipo de las nuevas conductas posesorias no puede tener otra finalidad que eliminar una laguna existente y tipificar hechos que no pueden ser sancionados de otro modo.

El problema que se plantea es si esta utilización o posesión se puede predicar de cualquier bien o sólo de algunos. La primera interpretación conllevaría, por ejemplo, que la mera detentación de una cantidad de dinero con la que realizar el desembolso del capital social de una entidad de nueva creación implicaría delito si dicha cantidad tuviese un origen ilícito. Entendemos que no puede ser así y un criterio para defender nuestra posición se encuentra en lo señalado en la Convención de Viena. En efecto, el artículo 3.1 contempla tres apartados en los que reúne a las conductas ilícitas y es precisamente en la letra c) en la que se incluyen las conductas de posesión y utilización pero refiriéndose al tráfico de estupefacientes⁴⁰.

Por lo tanto, creemos que estas conductas deben ser objeto de una interpretación correctora. Con ello se eliminaría cualquier duda interpretativa y se dejaría a salvo la necesaria seguridad jurídica que debe exigirse a los tipos penales.

4.3. El tipo subjetivo del delito.

La modalidad típica del artículo 301.1 del Código es de carácter doloso y requerirá la prueba del conocimiento y voluntad de la persona que colabora o asesora⁴¹. En todo caso, la sanción prevista, además de la privación de libertad de seis meses a seis años, comprende la inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria y la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local.

Además, debe tenerse en cuenta el tipo imprudente de blanqueo de capitales. En efecto, el apartado tercero del artículo 301 sanciona el blanqueo de capitales cometido por imprudencia grave y, en esta materia, cobra toda su importancia el nuevo régimen preventivo que ha incorporado para, entre otros,

40 El artículo 1 de la Directiva 91/308/CEE incluía entre las conductas de blanqueo los mismos supuestos de las letras a), b) y c) de la Convención de Viena y, en particular, «la tenencia o utilización de bienes, a sabiendas, en el momento de la recepción de los mismos, de que proceden de una actividad delictiva o de una participación en ese tipo de actividad». No obstante, pese a que la Directiva se remitía a las conductas referidas en el art. 3.1 a) Convención de Viena, relativas al tráfico de drogas, permitía a los Estados incluir otros delitos.

41 ZARAGOZA AGUADO, J.A., “Análisis sustantivo del delito (II): cuestiones de interés sobre el delito de blanqueo de origen criminal” en VV.AA. Prevención y represión ...ob. cit., p. 291 y ss. en las que se refiere a cuestiones de prueba del carácter doloso.

los profesionales del asesoramiento legal y tributario. Es esta la verdadera importancia de la cuestión o, dicho de otra manera, la reforma silenciosa del tipo imprudente del blanqueo de capitales pues las obligaciones que impone la norma administrativa vienen a integrar el tipo penal en blanco.

La citada norma coloca a los sujetos obligados en la posición de colaboradores de la Administración en las actividades preventivas de lucha contra el blanqueo de capitales y, a tal fin, impone determinadas obligaciones que, en el plano práctico, se traducen en el seguimiento de determinados protocolos de actuación. Éstos pretenden identificar a los sujetos que intervienen en la relación comercial y analizar las operaciones para realizar aquellas en las que no exista riesgo de intervenir en las fases de colocación, transformación o integración de los bienes procedentes de actividades ilícitas. Es así que los sujetos deben proceder al análisis de las operaciones y de los clientes, teniendo en cuenta ciertos criterios objetivos previstos en la Ley y, sobre todo, en los protocolos internos de prevención del blanqueo de capitales. Por lo tanto, se impone a los sujetos obligados por la Ley 10/2010, de 28 de abril un determinado comportamiento que consiste en valorar los perfiles de riesgo entre sus clientes e informarse cuidadosamente sobre ellos y sobre las operaciones que realizan.

No es punible la
realización de una
actividad profesional
lícita aunque suponga
una contribución fáctica
a la realización de un
determinado delito

Las obligaciones que se imponen a los asesores fiscales comprenden no sólo la identificación del cliente sino la averiguación del carácter de su negocio, el verdadero titular de la actividad y el análisis pormenorizado de las operaciones en las que se aprecien indicios de riesgo de blanqueo de acuerdo con el manual interno de prevención con el que deben de contar los auditores, asesores, abogados, notarios y otros profesionales. De este modo, estos sujetos deben realizar unas actuaciones previas, otras simultáneas y también otras posteriores al establecimiento de la relación de negocios que la Ley denomina, precisamente, medidas de diligencia debida. Entre las obligaciones que se establecen se incluyen tanto la comunicación al SEPBLAC de las operaciones sospechosas de blanqueo como la abstención de mantener cualquier relación de servicios en la que se presuma o se tenga la certeza de que existe blanqueo de capitales.

Así pues, tanto en los casos en los que el asesor conoce la procedencia ilícita de los bienes o fondos, como en el caso en el que la actuación debió de haber sido otra, puede producirse una imputación por delito de blanqueo, que en el caso de la modalidad imprudente se sanciona con prisión de seis meses a dos años y multa del tanto al triple, además del decomiso de las ganancias. La relevancia de la modificación es, por ello, mucho mayor de lo que pudiera pensarse en la medida que no resultará posible hacer excepcional una eventual falta de cumplimiento de las obligaciones impuestas a los sujetos.

También debe tenerse en cuenta que cuando se facturan al cliente cantidades excesivas para contribuir a blanquear los bienes procedentes de actividades ilícitas, parece claro que la actuación del profesional es la de formar parte de la cadena de la actividad ilícita y podría ser responsable por colaborar en estas actuaciones. En los supuestos en los que no se sabe con certeza cuál es el origen de los fondos y no se trata de cantidades que pretenden simular servicios o que incrementan considerablemente el importe

de los mismos, parece que puede descartarse toda participación en el blanqueo y, aún más, la posible tipicidad de la conducta. En cambio, en los casos en los que el profesional conoce, tiene indicios o incluso la certeza de que sus honorarios son retribuidos con dinero que procede de la actividad delictiva, la situación es distinta. Es aquí donde cobran toda su importancia las obligaciones que impone la Ley 10/2010, de 28 de abril de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo pues el profesional puede estar sujeto a abstenerse de actuar, en aplicación de lo dispuesto por la norma y por su propia política de aceptación de clientes. En cualquier caso, parece difícil entender que el mero cobro de honorarios, cuando el servicio no consiste precisamente en asesorar sobre el lavado, pueda entenderse como una actividad de blanqueo. En efecto, la caracterización legal del blanqueo de capitales está marcada porque la actuación del sujeto debe ir dirigida a la ocultación de los bienes.

Por ello, no puede considerarse como blanqueo, la entrega del dinero a cambio de servicios profesionales, de modo que el cobro de honorarios no debe ser punible cuando se limita a retribuir los servicios prestados, y sólo es punible cuando la adquisición a sabiendas constituye un acto de encubrimiento o de favorecimiento. Se trataría de supuestos en los que la finalidad del asesoramiento es el blanqueo de capitales o en los que el profesional sabe que el cliente solicita el asesoramiento con esa finalidad. Por tanto, no puede considerarse que el cobro de honorarios es, sin más, una actividad de blanqueo de capitales.

4.4. La imputación del delito de blanqueo de capitales y la asesoría fiscal.

Como señala CALDERÓN, recientemente se observa la tendencia a instrumentalizar los mecanismos antiblanqueo al servicio del interés fiscal de los Estados y así se ha constatado que esta interrelación ha sido útil para, entre otros, detectar supuestos de fraude carrusel en el IVA. Además, esta instrumentalización está “provocando efectos tan llamativos como convertir los problemas de los clientes (fraude fiscal) en los problemas de los asesores fiscales (blanqueo de capitales)”⁴². Por esta razón queremos destacar la relevancia para el ámbito tributario, en este caso pensando en los aplicadores de este sector del ordenamiento, que tiene la reforma penal y su coetánea de la normativa preventiva.

Desde el punto de vista de la autoría, debe tenerse en cuenta que tanto la actuación dolosa o la imprudente en el asesoramiento o la participación en el diseño, planificación o ejecución de determinadas operaciones puede concluir en una imputación penal por este delito. Desde esta perspectiva, podrá verse imputado quien conoce que el dinero procede de un delito anterior o realiza actuaciones que contribuyen a consolidar el disfrute de la situación ilícita. En cambio, no cometerá el delito quien presta un servicio de asesoramiento si no está destinado a la ocultación o, dicho con otras palabras, a la consolidación del proceso de blanqueo de capitales.

En la inmensa mayoría de los casos, la actividad de asesoramiento y consejo se realiza con sujetos que actúan legalmente en el mercado y que únicamente pretenden obtener un mejor tratamiento fiscal. No obstante, también existen casos en los que se tienen contactos profesionales con clientes que pueden haber actuado irregularmente y ello puede derivar en una responsabilidad para letrados, notarios, entidades bancarias y otros sujetos aunque, también hay que afirmarlo, no se trata de una equivalencia

⁴² Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M., “Blanqueo de capitales, paraísos fiscales y sistema tributario”, Noticias de la Unión Europea, n. 299, 2009, p. 19.

necesaria. Es decir, no todo asesoramiento o defensa implica una responsabilidad de los profesionales.

Como señala BLANCO CORDERO, “este problema es igualmente intenso respecto de los asesores financieros y fiscales, pues si conocen el origen delictivo de los bienes de su cliente, y le ayudan a ocultarlos o a revestirlos de apariencia de legalidad para que pueda eludir sus responsabilidades penales, actúan típicamente conforme al art. 301 núm. 1 CP”⁴³.

Sólo cuando el delincuente realizase actividades delictivas previas que, además, fuesen constitutivas de delito fiscal, podría argumentarse a favor de su consideración como delito previo

Pensemos en que una persona física o una sociedad contacta con un abogado o un asesor fiscal para articular el plan de expansión de negocio en nuestro país. En este caso se llevarán a cabo actividades de asesoramiento en materia mercantil y tributaria. Además, estas tareas pueden llevarse a la práctica mediante la creación de sociedades o la adquisición de bienes que finalmente se utilizan para el blanqueo de capitales. En ocasiones, nos encontramos con una mayor implicación del profesional pues puede ser la persona que controla la estructura societaria y ejerce, incluso, de administrador de las sociedades.

Los posibles problemas se pueden plantear cuando el profesional conoce que una determinada estructura societaria, que él ha diseñado o puesto en práctica, puede ser utilizada por su cliente para el blanqueo de capitales. De iniciarse una investigación puede ser imputado por ser conocedor de la ilicitud de las operaciones que realizan las sociedades y por su voluntad de colaborar con ellas. El juicio de inferencia que puede realizarse es que para realizar actividades económicas no se realiza un entramado societario complejo destinado a ocultar las titularidades de los bienes o de las rentas.

Del mismo modo, el asesoramiento fiscal que utilice, por ejemplo, paraísos fiscales para canalizar determinados activos o para realizar determinadas operaciones puede conducir a una imputación por delito de blanqueo de capitales.

Igualmente, la imputación por delito de blanqueo de capitales puede tener lugar en otros supuestos en los que no hay intención de colaborar en estas operaciones pero en las que resulta exigible al asesor o al abogado que conociesen el origen ilícito de los bienes⁴⁴. La tipificación de este delito, en su modalidad de imprudencia grave, nos pone en contacto, de nuevo, con las obligaciones impuestas por la legislación antiblanqueo de capitales.

43 El delito de Blanqueo de Capitales, Aranzadi, Pamplona, 2002, p. 332.

44 Sobre este supuesto señala SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J, “Blanqueo de capitales y abogacía”, In Dret, n. 1, 2008, p.5 que si no hay prueba de tal conocimiento, pero debió haberlo conocido, el abogado también responde por el delito de blanqueo de capitales, siquiera sea en su modalidad imprudente; y aquí, de nuevo, la imputación de ese “deber conocer”, se realiza, a su vez, de una forma más bien intuitiva: el abogado debió tomar ciertas precauciones de conocimiento en vista de que el asesoramiento que prestaba, en abstracto, era susceptible de ser utilizado para lavar dinero.

Existen dos posiciones dogmáticas sobre la imputación del delito. Son la teoría de la causa y la llamada imputación objetiva. La primera de ellas, también denominada teoría de la *conditio sine qua non*, permite la imputación penal de las relaciones causales. De este modo, podría deducirse una responsabilidad para el profesional que ha participado en las tareas de asesoramiento basándose en el principio de que *“la causa de la causa es causa de lo causado”*. La *conditio* consistiría en que la actividad del profesional sería una condición del resultado pues, suprimida mentalmente su actuación, desaparecería también la operación realizada.

Por lo tanto, y siguiendo el razonamiento de esta teoría, como el asesor ha planificado o ejecutado una determinada operación, sería la causa del blanqueo y, por tanto, habría responsabilidad. Si a ello le unimos que tuvo conocimiento directo de los hechos o que, al menos, tuvo sospechas o que siquiera debió tenerlas, se configurarían los elementos subjetivos del tipo.

Por el contrario, para la segunda de las teorías apuntadas, la de la imputación objetiva, sólo se atribuye responsabilidad penal por un resultado prohibido si, por una parte, ha sido creado un *“riesgo jurídicamente desaprobado”* y, por otra, si *“ese riesgo jurídicamente desaprobado se ha concretado en el resultado prohibido por el Derecho Penal”*. Es esta la concepción que nos parece más adecuada para analizar la posible responsabilidad en la que puede incurrir un profesional del asesoramiento pues la teoría de la causa conduciría a una cadena de responsabilidades que no tiene por qué adecuarse a la realidad de los hechos.

Así pues, la primera cuestión a tener en cuenta es si la actuación del profesional se enmarca en la esfera del riesgo permitido. Ello significa que una actividad puede producir determinados resultados dañosos pero, en la medida en que se sitúen dentro de esa barrera permitida, no implicarán responsabilidad. Es en este ámbito donde cobran importancia tanto el respeto al ordenamiento jurídico como el cumplimiento de las obligaciones especialmente impuestas a determinados sujetos, como son las que pretenden luchar contra el blanqueo de capitales.

Trasladando este básico razonamiento al ámbito que nos ocupa, quiere decirse que el asesoramiento puede ser utilizado para finalidades perfectamente lícitas pero que nada impide que el cliente lo utilice para realizar actividades que pretenden eludir lo dispuesto por el ordenamiento jurídico. Por ejemplo, se puede desaconsejar realizar determinadas actividades económicas a través de sociedades residentes en paraísos fiscales y el cliente puede optar por todo lo contrario porque busca, precisamente, beneficiarse de la baja tributación o de la ausencia de intercambio de información. También puede suceder que las operaciones se realicen a través de un territorio que no se encuentra entre los formalmente considerados como paraíso fiscal aunque presenta alguno de sus rasgos. Del mismo modo, puede suceder que se haya procedido a la identificación del cliente y al examen de sus operaciones pero que no se haya podido descubrir actividad alguna de blanqueo y se continúe el asesoramiento.

El profesional podrá ampararse en el riesgo permitido que conlleva el ejercicio de su profesión siempre que cumpla con las obligaciones que le impone el ordenamiento pues nadie está libre de crear condiciones que pueden generar resultados prohibidos. Ello no implica que se haya sobrepasado el umbral del riesgo permitido.

De igual modo, la teoría de la imputación objetiva del resultado excluye la responsabilidad cuando el sujeto actúa amparado en el principio de confianza. Este principio supone que, de acuerdo con el ordenamiento,

se puede presumir que el actuar de los demás va a mantenerse dentro de los límites permitidos por el Derecho. De nuevo aquí, el cumplimiento de las obligaciones impuestas por la legislación ant blanqueo va a ser determinante para excluir la posible autoría de un delito de blanqueo de capitales.

El conocimiento de la identidad del cliente y de su operativa de negocios vuelve a ser importante para excluir la responsabilidad penal, de tal modo que sólo cuando no comunica al SEPBLAC la operativa sospechosa de la que tiene indicios fundados, incumple con sus obligaciones.

La confianza también puede venir del hecho de que el sujeto y las operaciones ya han pasado otros filtros ant blanqueo. Puede ser el caso de una sociedad de capital íntegramente extranjero, que ya está inscrita en el Registro Mercantil y que ya ha realizado algunas adquisiciones ante Notario y que solicita el asesoramiento fiscal de un profesional. En estos casos, el asesor fiscal es el último de la cadena de sujetos obligados a verificar la identidad y las operaciones de la sociedad, por lo que podría ampararse en la confianza que le supone que tanto funcionarios públicos –Notarios, Registradores o los encargados del control de las transacciones exteriores- como otros empresarios –Bancos- hayan realizado operaciones con anterioridad o, incluso, con carácter simultáneo. Por ello, podría ampararse en que, en las fases anteriores, se hayan superado los filtros ant blanqueo puesto que, en muchos casos, no será el sujeto con mayores facilidades para conocer el origen de los bienes o de las rentas.

Por último, tampoco cabe la imputación objetiva de un resultado cuando el sujeto pueda alegar encontrarse en un supuesto de prohibición de regreso. Este principio supone que la responsabilidad penal no alcanza más allá de un determinado punto en la cadena de responsabilidades pues, en muchos casos, habría que exigir responsabilidad ad infinitum a abogados, notarios, bancos, órganos administrativos de control y a los demás sujetos implicados.

Para determinar ese punto en que se frenan las responsabilidades se utiliza la doctrina de los actos neutrales, que son aquellos que consisten en un comportamiento cotidiano que tiene en cuenta el papel profesional y social de cada uno de los intervinientes. La STS de 1 de febrero de 2007 señala que los actos neutrales *“son comportamientos cotidianos socialmente adecuados, que por regla general no son típicos. Tal es el caso del que aparece como adquirente de un inmueble en un contrato de compraventa. Lo que plantea esta cuestión es la exigencia de que toda acción típica represente, con independencia de su resultado, un peligro socialmente inadecuado. Desde este punto de partida, una acción que no representa peligro alguno de realización del tipo carece de relevancia penal. El fundamento de esta tesis es la protección del ámbito general de libertad que garantiza la Constitución”*.

Así, no es punible la realización de una actividad profesional lícita aunque suponga una contribución fáctica a la realización de un determinado delito. El ejercicio de una actividad económica, como la prestación de servicios o la venta de mercancías de lícito comercio, no dan lugar al delito de blanqueo de capitales. En estos casos no existe tipicidad, al faltar el riesgo y al no actuarse en un sentido objetivamente delictivo.

Por el contrario, el acto dejará de ser neutral cuando, como señala la sentencia, tiene lugar la *“realización de una acción que favorezca el hecho principal en el que el autor exteriorice un fin delictivo manifiesto, o que revele una relación de sentido delictivo, o que supere los límites del papel social profesional de cooperante, de tal forma que ya no puedan ser consideradas como profesionalmente adecuadas, o que se adapte al plan delictivo del autor, o que implique un aumento del riesgo”*.

En conclusión, si el profesional se mantuvo dentro del riesgo permitido, no habrá responsabilidad penal y ante una posible imputación se podrá alegar el error invencible de tipo que se recoge en el artículo 14.1 del Código Penal. Por ello, si se respetan las obligaciones previstas por la normativa antiblanqueo no habrá lugar a la imputación ni en el delito doloso ni en el imprudente.

La importancia de este razonamiento es que se concluye la atipicidad de los hechos. Es decir, no son una causa de justificación, que existe en quien obra en el ejercicio de un derecho u oficio según el artículo 20.7 del Código Penal⁴⁵, sino una cuestión que afecta a la tipicidad del comportamiento puesto que se actúa dentro del riesgo permitido. La consecuencia de todo ello es que nos movemos en el ámbito en el que se puede argumentar la existencia de un error de tipo. Además, impide que la tentativa entre en consideración. En fin, también supone que no es necesario llegar al acto de juicio para constatar tal atipicidad pues debe ser apreciada durante la instrucción de la causa y, una vez constatada, implicaría el sobreseimiento.

Para finalizar la cuestión de los sujetos, también hay que señalar cambios importantes pues se tipifica tanto el llamado “autoblanqueo” como el ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos. Estas conductas pueden consistir tanto en actos físicos como en la interposición de sociedades que dificulten el conocimiento del verdadero origen de los bienes o de los fondos empleados y, en este sentido, debe tenerse en cuenta la progresiva ampliación de los delitos base –también llamados subyacentes o predicado– del delito de blanqueo.

Por lo tanto, la novedad es la aplicación del delito de blanqueo de capitales a los responsables del delito base del que proceden aquéllos. El delito de blanqueo de capitales resultaría aplicable a todo autor de un delito de contenido patrimonial en el que, precisamente, la posesión es consustancial a la conducta típica. La posesión del bien por el autor del delito no sería un acto de agotamiento de los efectos del delito sino que formaría parte del comportamiento típico. La posesión de los efectos del delito ya está penada por otros delitos y podría resultar contrario al principio non bis in idem. Además, resultaría desproporcionada su inclusión general en el tipo, máxime si se tiene en cuenta que se podría estar realizando el tipo por imprudencia grave de acuerdo con el apartado tercero del artículo 301. El hecho de poseer bienes de origen delictivo y en los que se desconoce por imprudencia grave ese hecho podría conducir, con el nuevo texto legal, a la consideración como delito de blanqueo.

5. La cuestión del delito fiscal como delito previo.

Las conductas típicas del artículo 301 del Código Penal tienen como presupuesto que los bienes proceden de un delito previo. En efecto, el blanqueo de capitales consiste en una serie de conductas que pretenden

45 En otro sentido se pronuncia PALMA HERRERA, J.M., *Los delitos de blanqueo de capitales*, Edersa, Madrid, 2000, pp. 531 y ss. En cambio, favorable a una solución en el ámbito del tipo objetivo se pronuncian PÉREZ MANZANO, “Los Derechos fundamentales al ejercicio de la profesión de abogado, a la libre elección de abogado y a la defensa y las ‘conductas neutrales’”, Libro Homenaje a Gonzalo Rodríguez Mourullo, Thompson-Aranzadi, Pamplona, 2005, pp. 815 y ss.; RAGUÉS Y VALLÈS, “Blanqueo de capitales y negocios *standard*”. *Con especial mención a los abogados como potenciales autores de un delito de blanqueo, ¿Libertad económica o fraudes punibles?: riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pp. 145 y ss

introducir cantidades de origen delictivo en los circuitos legales. Por lo tanto, resulta importante conocer cuáles son los delitos base del delito de blanqueo de capitales.

Tres son los aspectos principales que plantea el delito subyacente: determinar si estamos ante un elemento normativo del tipo, si es necesaria una condena previa o es suficiente la mera actividad delictiva y, por último, la relación de delitos que pueden ser la base de la actividad de lavado.

La reforma penal derivada de la Ley Orgánica 5/2010 se ha traducido en un reforzamiento de los instrumentos preventivos y represivos propios de las sanciones y de las penas

Nos centraremos en las dos últimas por ser las que mayor trascendencia tributaria presentan. Así, debe determinarse si nos encontramos ante una accesoriedad plena o limitada, en la medida en que se requiera o no una previa condena por el delito subyacente. Hay que destacar que, en las conductas típicas, se ha sustituido la referencia a bienes procedentes del “delito” por la de “actividad delictiva”, cuestión ésta que tiende a favorecer la incriminación por este tipo delictivo al eliminar la discusión doctrinal y jurisprudencial sobre si estamos ante un elemento normativo del tipo o, dicho de otro modo, si nos encontramos ante una accesoriedad máxima o limitada. En definitiva, se trata de determinar si es necesaria la previa condena por un delito o si basta con que el sujeto sepa que los bienes proceden de un delito.

Pues bien, aquí se encuentra una de las novedades de la modificación del Código Penal pues, de acuerdo con la nueva redacción, basta con que el sujeto sepa que los bienes o las ganancias procedan de una actividad que puede consistir en un delito. La excepción sería, en su caso, la cuota defraudada en el delito fiscal si integramos el tipo penal con la legislación preventiva. La razón de ello es que el importe de la cuota se determina en el propio juicio y se detalla en la sentencia. Por lo tanto, podría defenderse que no es suficiente la mera sospecha de que puede haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública sino que se necesitaría la existencia de una resolución judicial condenatoria. No obstante, reconocemos la difícil de sostener esta interpretación si tenemos en cuenta que el concepto legal de blanqueo de capitales incluye no sólo la ocultación sino también la tentativa.

Este tema nos introduce en la tercera cuestión que planteábamos al inicio de este apartado pues el verdadero problema se encuentra en el hecho de determinar qué clase de delitos previos pueden implicar la realización de un delito de blanqueo de capitales. Tradicionalmente estos comportamientos han estado ligados a actividades como el narcotráfico pero en los últimos años se ha ido ampliando su ámbito. Es aquí donde se plantea el interrogante de si el delito fiscal es o puede ser uno de los delitos subyacentes.

Los sistemas jurídicos pueden utilizar distintas alternativas para solucionar esta cuestión. Así, pueden establecer una relación de delitos previos o dejar esta cuestión a la imposición de una determinada pena. La legislación vigente en España ha optado por esta segunda modalidad pues el artículo 301 exige, únicamente, que los bienes tengan su origen en una actividad delictiva sin establecer relación alguna con los delitos previos. Solamente se establece este matiz para imponer las penas agravadas cuando el delito subyacente está en incluido 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.

La no previsión de una relación de delitos se encuentra en la línea de lo señalado por los artículos 1 E) de la Directiva 2001/97/CE y 3.4 de la Directiva 2005/60/CE, que al definir el concepto de «actividad delictiva», se refieren a cualquier tipo de participación en un delito grave⁴⁶. No obstante, ambas Directivas contienen un catálogo de supuestos que incluyen comportamientos típicos como el de tráfico de drogas o la corrupción pero cuentan con una cláusula de cierre amplia. Así, la Directiva 2001/97/CE se remite a lo considerado grave por la legislación penal de cada Estado miembro y el artículo 3.5 f) de la Directiva 2005/60/CE refiere el concepto de delito grave a cualquier delito que tenga aparejada una pena privativa de libertad máxima superior a un año o, en aquellos Estados en que exista un umbral mínimo para los delitos, todos los delitos que lleven aparejada una pena privativa de libertad mínima superior a seis meses⁴⁷. De este modo, el concepto de «delito grave» abarcaría la práctica totalidad de los delitos.

La ampliación del ámbito típico del artículo 301.1 del Código Penal a los bienes procedentes de cualquier delito, realizada mediante la Ley Orgánica 15/2003, planteó problemas de proporcionalidad en la medida en que no existen restricciones sobre los delitos previos. En este sentido, resulta aconsejable la inclusión de una relación de aquellas conductas típicas que se quieren sancionar. De este modo se respetarían adecuadamente las exigencias de seguridad jurídica y de proporcionalidad que deben presidir el establecimiento de tipos penales.

La Ley 10/2010, de 28 de abril contiene una definición de lo que debe entenderse por bienes procedentes del delito e incluye a “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”.

Ello plantea otra cuestión que nos interesa a los efectos de este trabajo y es, precisamente, la relativa a si el delito de defraudación tributaria del artículo 305 del Código Penal puede ser uno de esos delitos previos. La respuesta a la cuestión es importante puesto que se trata de dilucidar si, en una situación de concurso de delitos, es posible acumular las penas impuestas por el delito de blanqueo de capitales y del delito fiscal o si se trata de penas excluyentes.

La Directiva 2005/60/CE se refiere expresamente, en su artículo 3, al “fraude según se define en el artículo 1, apartado 1, y el artículo 2 del Convenio relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas”, lo cual nos permitiría circunscribir su aplicación a alguno de los tipos incluidos en el Código Penal –la protección de los intereses financieros comunitarios– y no al del artículo 305. Se incluirían la utilización o a la presentación de declaraciones o documentos falsos, inexactos o incompletos que pretendan la percepción o la retención indebida de fondos procedentes, así como la disminución de los recursos comunitarios del presupuesto europeo o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta.

46 La Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional, hecha en Nueva York el 15 de noviembre de 2000, anima a los Estados a que apliquen el blanqueo de capitales a la gama más amplia posible de delitos determinantes (art. 6.2 a), pero el legislador español se ha excedido al extender el delito a la totalidad de los delitos. La propia Convención señala en el art. 6.2 b) que cada Estado Parte incluirá como delitos determinantes todos los delitos graves (penas de prisión superior a los cuatro años) y los delitos tipificados con arreglo a los arts. 5 (participación en un grupo delictivo organizado), 8 (corrupción de funcionarios públicos) y 23 (obstrucción de la justicia).

47 Ello va en la línea establecida por el art. 1.1 b) Acción Común 98/699/JAI y en el art. 1 b) Decisión Marco 2001/500/JAI.

A ellos habría que añadir aquellos delitos fiscales relacionados con el comercio internacional, es decir, los que afectan a los tributos aduaneros y a la importación. El Protocolo establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, sobre la definición el concepto de blanqueo de capitales⁴⁸ se refiere a las disposiciones legales en materia aduanera sobre la circulación transfronteriza de mercancías sujetas a medidas de prohibición, restricción o control; los impuestos especiales no armonizados; la normativa comunitaria relativa a la importación, la exportación, el tránsito y la permanencia de mercancías que sean objeto de intercambios entre los Estados miembros y terceros países, así como entre los Estados miembros por lo que respecta a las mercancías que no tengan estatuto comunitario; el conjunto de disposiciones adoptadas en el nivel comunitario para los impuestos especiales armonizados y para el impuesto sobre el valor añadido sobre la importación.

A la vista de estas disposiciones, podría interpretarse que el ámbito material de los tributos incluidos en el ámbito del blanqueo de capitales queda limitado a los tributos aduaneros, los impuestos especiales y el IVA a la importación.

La redacción de las normas españolas es, en cambio, más amplia y ello ha permitido a algunos defender que el delito fiscal es un delito base del delito de blanqueo de capitales. Las posiciones a favor de su admisibilidad tienen como punto de partida el hecho de que la cuota defraudada se considera producto del delito cometido. Esta premisa puede ser negada en aquellos casos en los que el sujeto ejerce una actividad perfectamente lícita y su conducta se limita a no ingresar como tributo aquellas cantidades a las que está obligado o a ingresar una cantidad menor. En estos casos, el dinero equivalente a la cuota defraudada ya se encuentra en el patrimonio del sujeto y no procede de la comisión de delitos previos. De este modo, los actos de adquisición, conversión, transmisión u ocultamiento de tales fondos nunca podría constituir un delito de blanqueo de capitales al faltar uno de los elementos normativos del delito –la procedencia delictiva de los bienes-. Por lo tanto, sólo cuando el delincuente realizase actividades delictivas previas que, además, fuesen constitutivas de delito fiscal, podría argumentarse a favor de su consideración como delito previo.

La otra interpretación que puede hacerse es que la cuota defraudada constituye bien objeto del delito. Las normas internacionales contemplan un concepto amplio de bienes delictivos⁴⁹ y parece querer admitirse que la cuota defraudada podría ser objeto de conversión y, por tanto, constituir la base de un delito de blanqueo de capitales. El problema puede trasladarse al plano práctico pues, en muchas ocasiones, será

48 El BOE de 11 de junio de 2010 publica el Protocolo establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, sobre la definición del concepto de blanqueo de capitales y sobre la inclusión de información sobre matrículas de vehículos en la lista de datos del Convenio relativo a la utilización de la tecnología de la información a efectos aduaneros, hecho en Bruselas el 12 de marzo de 1999. Debe tenerse en cuenta, también, el Acto del Consejo de la Unión Europea de 12 de marzo de 1999 y el Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la utilización de la tecnología de la información a efectos aduaneros (Diario Oficial C 316 de 27 de noviembre de 1995).

49 El artículo 1 p) de la Convención de Viena de 20 de diciembre de 1988 incluyó entre el «producto» del delito, los bienes obtenidos o derivados directa o indirectamente de la comisión de un delito tipificado de conformidad con el párrafo 1 del art. 3; El Convenio de Nueva York de 15 de noviembre de 2000 define, en su artículo 2 e), el «producto del delito» como los bienes de cualquier índole derivados u obtenidos directa o indirectamente de la comisión de un delito. Tanto en uno como en otro caso se admite que tales bienes hayan sido obtenidos tanto directa como indirectamente del delito y, en todo caso, el concepto de bienes es sumamente amplio, incluyendo activos de cualquier tipo, corporales o incorporeales, muebles o raíces, tangibles o intangibles. El Convenio relativo al blanqueo, seguimiento, embargo y decomiso de los productos del delito establece que por «producto» se entenderá todo provecho económico derivado de un delito.

difícil localizar los bienes en los que se ha transformado ese dinero y probar tanto los elementos objetivos como subjetivos del tipo⁵⁰.

Por otra parte, su consideración como delito subyacente implicaría que podría condenarse al sujeto pasivo del tributo puesto que estaría realizando un autoblanqueo e, igualmente, se admitiría la cooperación necesaria para quien colabora en la realización de alguna de las conductas típicas.

Las posiciones en contra de su admisión señalan que su admisibilidad equivaldría a afirmar que todo lo que no está expresamente prohibido es admisible en la interpretación de un tipo penal. En esta materia rige el principio de legalidad y el de tipicidad. Además, tanto el bien jurídico protegido como las conductas típicas son distintas y no deben confundirse. El delito de blanqueo se encuentra entre los delitos socioeconómicos, mientras que el delito de defraudación tributaria tiene como bien jurídico el dinero público. Las acciones u omisiones típicas de la defraudación tributaria como el falseamiento de las autoliquidaciones o las anomalías sustanciales en la contabilidad que sirven de base para conseguir el resultado típico de dejar de ingresar una cuota tributaria superior a 120.000 € son totalmente distintas de las de adquirir, convertir, transmitir u ocultar bienes procedentes de actividades delictivas. En este sentido, como ya hemos señalado, cuando no se realizan actividades delictivas previas, la cuota defraudada no es un fruto del delito puesto que ya pertenecía al patrimonio del sujeto.

Desde nuestro punto de vista, el delito de defraudación tributaria ya contiene en su pena todo el desvalor de la acción y protege adecuadamente el bien jurídico. Sólo en un sentido indirecto se puede decir que la cuota defraudada proviene de una actividad delictiva, lo cual exigiría además la previa condena por delito fiscal. Únicamente podrían entenderse incluidos los delitos fiscales que afectan a los recursos comunitarios y los impuestos indirectos que afectan al comercio internacional.

Por último, debe hacerse mención a la posición jurisprudencial, con anterioridad a la reforma del Código Penal, por la que se considera que existe un concurso de normas y que el delito del que proceden los ingresos absorbe el delito fiscal. De acuerdo con la jurisprudencia⁵¹, para la aplicación del concurso de normas, en el que la sanción penal por el delito fuente directa de los ingresos absorbe el delito fiscal que se considera consumido en aquél, es necesario que concurren tres requisitos.

En primer lugar, 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 sólo de manera indirecta tengan un origen delictivo porque los beneficios del delito han sido reinvertidos y han dado lugar a nuevas ganancias, no existe concurso normativo.

En segundo lugar, 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 fuente⁵².

50 CAMPOS NAVAS, D., "Lavado de dinero y delito fiscal. Posibilidad de que el delito fiscal sea el delito precedente al de blanqueo", *Diario La Ley*, n. 6383, 2005.

51 SSTs de 30 de octubre de 2008 (RJ 2008/7129) y antes la de 28 de marzo de 2001 (RJ 2001/751)

52 STS de 7 de diciembre de 1996 (RJ 1996/8925)

Finalmente, y en tercer lugar, se requiere 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.

6. Conclusiones

La reforma penal derivada de la Ley Orgánica 5/2010 se ha traducido en un reforzamiento de los instrumentos preventivos y represivos propios de las sanciones y de las penas. Ello se traduce en una más intensa protección del crédito tributario tanto de forma directa como indirecta pero también en una serie de cuestiones abiertas.

Una primera lectura de la citada Ley puede inducir a concluir que la única novedad relevante es el incremento de la penalidad para el delito fiscal pero nada más lejos de ello, pues el conjunto de la reforma avanza en la mayor represión de los comportamientos que tratan de evadir las obligaciones tributarias. Ese reforzamiento indirecto se produce, principalmente, por la vía del delito de blanqueo de capitales y por la integración de la normativa preventiva aprobada por la Ley 10/2010, de 28 de abril. Ésta norma incluye como bien procedente del delito, y por lo tanto susceptible de blanqueo de capitales, a la cuota defraudada en el delito fiscal.

Si se integran ambas normas, nos encontraremos con que los supuestos de delito fiscal darán lugar, además, a delito de blanqueo de capitales. Esta es la pretensión de las disposiciones internacionales y, sobre todo, del *soft law* sobre la materia: ampliar la base del blanqueo de capitales incluyendo a los delitos fiscales pues existen supuestos comunes. Una de las cuestiones abiertas que se desprenden de esta situación es la determinar si todos los delitos fiscales serán subsumibles en el delito de blanqueo o, por el contrario, se realizará una interpretación más acorde con la Directiva.

La relevancia de esa cuestión es aún mayor si tenemos en cuenta que la normativa de prevención del blanqueo de capitales impone un comportamiento diligente para determinados sujetos y que el Código Penal regula un tipo imprudente de delito que puede integrarse por el incumplimiento de dicha normativa. En los últimos tiempos se percibe un avance en los organismos internacionales por adoptar el modelo americano de prevención del blanqueo de capitales que trata de trasladar el papel de activos informadores a sujetos que tienen contacto con las actividades de lavado o que planifican o encubren estos hechos. Por lo tanto, determinados sujetos como los asesores fiscales deberán tener protocolos de actuación para detectar, prevenir y, en su caso, comunicar hechos fraudulentos o constitutivos de este delito.

Algo similar sucederá en el ámbito de las empresas pues las sociedades y otras entidades jurídicas pasarán a ser responsables de los delitos cometidos en su provecho o por sus empleados. También los delitos fiscales podrán ser imputados a las personas jurídicas y ello, desde el punto de vista tributario, reabre el debate sobre la aplicación del derecho a no autoincriminarse en materia tributaria que fue reconocido por jurisprudencia consolidada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En cambio, nuestro Tribunal Constitucional se escudó, en los casos sometidos a su jurisdicción, en el distinto sujeto imputado –el administrador- e inspeccionado –la sociedad-. Eliminada esa situación jurídica, resta por ver cómo se aplicará este derecho y cuál será la jurisprudencia de nuestros tribunales.

Otro aspecto que pretende incrementar la protección del crédito tributario es la conversión de la deuda

tributaria en responsabilidad civil derivada del delito y, en consecuencia, en crédito con independencia de la prescripción tributaria. Ello generará algunas importantes disfunciones en el ámbito tributario a cambio de lograr la recaudación de las deudas tributarias. A ello debe unirse la situación que se genera con el artículo 131.5 del Código Penal que puede suponer, de facto, ampliar el plazo de prescripción del delito fiscal de cinco a diez años.

