



**AESTIMATIO**  
A B O G A D O S

## **DELITO FISCAL COMO DELITO ANTECEDENTE DEL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS**

**Ana Luisa Sánchez Rodríguez**

Abogado I Área de Derecho Penal

[ana@aestimatioabogados.com](mailto:ana@aestimatioabogados.com)

El sentido original de la lucha contra el blanqueo de dinero no es otro que perseguir penalmente la legitimación de los bienes procedentes de actividades delictivas (tráfico de drogas, corrupción, crimen organizado...), esto es, de impedir que quienes cometan actividades delictivas puedan enriquecerse con las ganancias originadas por dichos delitos. Por ello, se habla de delitos antecedentes al del blanqueo de capitales.

Tradicionalmente, dichos delitos antecedentes fueron los relativos al tráfico de drogas, al terrorismo y su financiación y a los cometidos por el crimen organizado. No obstante, poco a poco, se fue observando la existencia de otros delitos distintos de los anteriores que producían cuantiosas ganancias, de manera que la legislación fue evolucionando para ir incorporando esos delitos a aquéllos que podían ser antecedentes al del blanqueo de capitales, llegando a incluirse como delito antecedente cualquier delito grave.

Pero incluso con esta reforma seguía sin poder abarcarse una serie de actividades delictivas que, aun no teniendo como origen los denominados

delitos graves, generaban esas cuantiosas ganancias. De ahí que, en primer lugar, con la Ley Orgánica 15/2003<sup>1</sup>, el artículo 301 del Código Penal pasó a contener la expresión “*un delito*” sin indicación alguna de su gravedad y, posteriormente, con la Ley Orgánica 5/2010<sup>2</sup>, se ha vuelto a dar un paso más para entender que el delito antecedente puede ser cualquier “*actividad delictiva*”.

Si nos fijamos bien, ya desde la regulación inicial del Código Penal de 1995, se hubiera podido incluir como delito antecedente el delito fiscal, toda vez que se trata de un delito grave. Sin embargo, no ha sido hasta fechas más recientes cuando se ha planteado dicha posibilidad, y, con ella, toda una polémica doctrinal, respecto de la que ha intentado poner coto la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2012<sup>3</sup>, sentencia que no acaba de convencer a todos, como lo demuestra el voto particular del Excelentísimo D. Antonio del Moral García.

La mencionada sentencia, en su Fundamento de Derecho 37, explica la existencia de dos posturas totalmente enfrentadas relativas a si el delito fiscal puede ser delito antecedente o no del delito de blanqueo de capitales, indicando que los principales puntos de desencuentro se hallan en si la cuota defraudada es o no es la originada en el delito de fraude fiscal, en si puede o no vulnerarse el principio de *non bis in ídem* y en si el delito de blanqueo de capitales, al incluir el delito fiscal como delito antecedente, ha perdido su sentido original dirigido a perseguir penalmente la legitimación de los bienes procedentes de actividades delictivas (tráfico de drogas, corrupción, crimen organizado...), y se ha convertido en instrumento de control y recaudación fiscal<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

<sup>2</sup> Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

<sup>3</sup> Tribunal Supremo, Sala 2ª, Sentencia 5-12-2012, nº 974/2012, rec. 2216/2011. Pte. Berdugo y Gómez de la Torre, Juan Ramón.

<sup>4</sup> Bonatti Bonet, Francisco Luis, Ponencia *La actividad delictiva previa al blanqueo de capitales, con especial incidencia en el fraude fiscal como delito subyacente*, II Seminario delito de blanqueo de capitales, UNED, Noviembre 2013.

La opinión mayoritaria de la Sala es la de entender que el delito fiscal sí puede ser delito antecedente del delito de blanqueo de capitales. No obstante, como hemos adelantado, frente a dicha opinión mayoritaria, se levanta el voto particular de D. Antonio del Moral García, opinión que humildemente comparto, y ello por lo siguiente.

Debemos distinguir o diferenciar entre distintos tipos de delito fiscal. Si hablamos de que no se ingresen las retenciones legalmente establecidas, o de que no se reintegren devoluciones indebidamente obtenidas, por ejemplo, sí podríamos estar ante un delito fiscal que cumple los requisitos mínimos necesarios para ser delito antecedente, ya que estamos hablando de un dinero de origen delictivo, que no estaba antes en el patrimonio del sujeto. Sin embargo, otra cosa es, por ejemplo, eludir el pago de impuestos, por no declararlos o hacerlo de manera no veraz, porque en este caso el dinero o cuota que se defrauda estaba correctamente en el patrimonio del sujeto, esto es, no lo adquiere por la comisión de delito alguno, sino que lo poseía legítimamente. En este sentido, el Excmo. Sr. Del Moral afirma que *"la elusión del pago de tributos no genera un incremento patrimonial. Permite un ahorro, pero no aporta nada al patrimonio. No pueden blanquearse efectos o bienes procedentes de un delito que no los genera"...*, y no puede porque una interpretación literal y gramatical del artículo 301 del CP no lo permite. Así, *"suprimida a partir de 2004 la necesidad de que el delito previo fuese grave, cualquier actividad delictiva puede dar lugar al delito de lavado de capitales, siempre y cuando se trate de delitos que originen bienes... origen en este contexto significa gramaticalmente causa, procedencia, principio, fuente. Los bienes objeto de "lavado" han de provenir de un delito, han de tener en una actividad delictiva su causa. De ahí que pueda hablarse de bienes o dinero "sucio" que se "lava" en la terminología que impera en muchos países; y que refleja mejor la realidad criminológica que el término "blanqueo" que evoca el **dinero "negro"** u opaco. Aunque simplificadora, es expresiva la diferenciación entre **dinero "sucio"** (proviene de un delito) y **dinero "negro"** (se mantiene oculto). El dinero sucio aspira a ser limpiado, incluso a convertirse en dinero "blanco"..."*.

Uno de los argumentos esgrimidos por dicha opinión mayoritaria, por otro lado, es diferenciar entre cuota defraudada y base imponible y liquidable, para entender que la cuota defraudada sí es la originada en el delito de fraude fiscal, en contra de lo que nosotros hemos dicho antes. Para ello se basa tanto en la Ley 10/2010<sup>5</sup> (artículo 1.2), ley que no es orgánica (recordemos que hay una reserva de ley orgánica en materia penal) como en una interpretación de la cuota defraudada que, en palabras Del Moral, *“pese a los inteligentes esfuerzos dialécticos que se han realizado para soslayar esa cuestión, al final siempre se encuentra algo artificioso y desconcertante en esa individualización de la cuota defraudada...”*.

Más aún, dicha interpretación va a generar un sinfín de problemas. Para empezar, el de cómo determinar qué parte del patrimonio estará contaminada, pregunta ésta a la que la Sentencia del Tribunal Supremo deja parcialmente sin respuesta y que causará, según expertos, grandes problemas en el futuro.

Por ello y porque no debiera usarse la prevención del blanqueo de capitales más allá de su fin originario, que es tratar de impedir que se legitimaran los bienes obtenidos de un delito, es por lo que entiendo y comparto las dudas existentes sobre la inclusión del delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales.

---

<sup>5</sup> Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.