

LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL Y EL BLANQUEO DE CAPITALS.

Nielson Sánchez Stewart

Abogado

Doctor en Derecho

Presidente de la Comisión de Prevención de Blanqueo de Capitales del Consejo General de la Abogacía Española

Fecha de recepción: 6 de marzo de 2014

Fecha de aceptación: 13 de marzo de 2014

SUMARIO: 1.- LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL DE 2012. 2.- EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA COMO ANTECEDENTE DEL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS.

RESUMEN: El artículo se refiere a dos temas conectados con el blanqueo de dinero. El primero analiza la extraordinaria medida adoptada por el Gobierno Español en 2012 donde a los contribuyentes que no habían declarado bienes o beneficios en el pasado, les estaba permitido regularizar su situación con las Autoridades y además las dificultades que esa regulación sufrió debido a su colisión con la Ley de Prevención del Blanqueo y Financiación del Terrorismo, la cual produjo una especie de amnistía respecto a la evasión fiscal con una posible imputación por blanqueo de dinero.

La segunda parte, después la argumentación que parece no tener fin sobre el alcance del delito que castiga más y más actividades y que podría ser reprimido a través de otros métodos, referidos a la relación entre delito fiscal y blanqueo de dinero, cuestionando la posibilidad de que la mera "no declaración" de la cuota defraudada a la Hacienda Pública podría considerarse "actividad delictiva" en el sentido previsto en el artículo 301 del CP.

ABSTRACT : The article refers to two separate issues both connected with money laundering. The first one reviews the extraordinary measure adopted by the Spanish Government in 2012 whereby taxpayers who had not declared assets or income in the past were allowed to regularize their situation vis a vis the Authorities as well as the difficulties that this regulation suffered due to the collision with AML legislation which could produce a sort of amnesty in respect of tax violations but possible indictment for ML.

The second part, after insisting on what appears to be a never ending augmentation of the scope of crime law to punish more and more activities which could be reprimanded through other methods, refers to the relation between tax evasion crimes and money laundering questioning the possibility that the mere non declaration of income derived from a legitimate source could be considered a "criminal activity" in the sense foreseen in paragraph 301 of the Spanish Criminal Code

PALABRAS CLAVE: Evasión fiscal, Disposición adicional única L.O 7/2007 sobre Transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social; "amnistía fiscal" del Gobierno español hasta el 31 de diciembre de 2012, actividades criminales en el artículo 301 del CP; todo tipo de delitos entran dentro del tipo de blanqueo de dinero y la cuota defraudada del delito fiscal incluida en el blanqueo de dinero.

KEYWORDS: Tax evasion,, Unique additional willingness from O.L 7/2007 about Transparency and fight against Tax Frauds and Social Security;"Tax amnesty" by Spanish Government till 31 december 2012, criminal activities in the article 301 of the Spanish criminal code ; all kind of crimes being money laundering, and money laundering including tax evasión income.

1.- LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA ESPECIAL DE 2012.

El 31 de marzo de 2012, un sábado, nos sorprendía el BOE con la publicación del real decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público que contenía una disposición adicional primera bajo el epígrafe "Declaración tributaria especial", anunciada en su exposición de motivos que inmediatamente recibió el nombre en la prensa y en la doctrina de "amnistía fiscal". Podía estimarse así ya que no sólo permitía el afloramiento de capitales ocultos con la no exigibilidad de sanciones, intereses y recargos tributarios, sino también de responsabilidad penal.

Los problemas se hicieron patentes de inmediato. El principal partido de oposición recurrió ante el Tribunal Constitucional discutiendo la pertinencia de una auténtica amnistía mediante el extraordinario recurso del decreto-ley.¹ El artículo 62 i) de la Constitución prohíbe efectivamente los indultos generales pero no necesariamente todas las amnistías.

Se discutió la naturaleza jurídica de esta exención de responsabilidad criminal: mientras unos consideraban que se trataba de una especie de la excusa absolutoria del artículo 305.4 del Código penal, otros piensan que se trata de una supresión de la punibilidad o regularización tributaria diferente.

La iniciativa se "vendió" mal. Tratándose de una medida de carácter excepcional y moralmente discutible era muy previsible que sería recibida con resistencia por la opinión pública. La crisis económica la justificaba pero faltó una explicación completa sobre su necesidad. Es natural que el que ha cumplido con sus obligaciones tributarias oportunamente y ha soportado tipos impositivos muy superiores se rebele contra el tratamiento que se depara a los incumplidores, mucho más benigno. Se estimó, además, que era una constatación evidente de la incapacidad de la autoridades para perseguir eficazmente a los defraudadores. Se anticiparon ambiciosas cifras de recaudación que después, por las contingencias, a las que luego me referiré no se alcanzaron.²

Y no se puso el acento donde resultaba más beneficiosa la llamada amnistía: el hecho que los capitales hasta entonces opacos y sus rendimientos comenzarían a pagar impuestos y que al "legalizarse" podrían entrar sin cortapisas al tráfico habitual.

La cantidad recaudada, estimada inicialmente en varios miles de millones de euros no se alcanzó pero si se suma ese importe a las cantidades abonadas como consecuencia de las declaraciones complementarias por renta y patrimonio del año 2011 y los incrementos que esos contribuyentes han visto experimentar en sus declaraciones de los años siguientes se puede apreciar la conveniencia de la regularización.

¹ El real decreto-ley fue convalidado por acuerdo del Congreso de los Diputados de 12 de abril de 2012 en virtud de lo dispuesto en el artículo 86.2 de la Constitución, acuerdo que fue publicado en el BOE de 19 de abril de 2012

² Las amnistías son a veces imprescindibles para equilibrar un presupuesto pero, según el comisario europeo de fiscalidad no son eficientes en la lucha contra el fraude y la evasión al crear "expectativas de que cuando estos problemas crezcan en el futuro, habrá otra amnistía".

No era la primera vez que una medida de este tipo se ponía en marcha en España. En 1984 se permitió la adquisición de pagarés del tesoro y en 1991 se creó una categoría de deuda pública especial con un interés bajo. También se ha recurrido a sistemas similares en Alemania, Francia, Italia, Portugal y Reino Unido.

La norma permitía regularizar la situación tributaria a los contribuyentes de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, de no residentes y de sociedades respecto a sus rentas no declaradas con anterioridad al 31 de diciembre de 2010 en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, al 5 de septiembre de 2011 en el impuesto de sociedades o al 30 de marzo de 2012 en el caso del impuesto sobre la renta de no residentes, mediante la presentación de una declaración y el pago del 10% del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos, sin sanciones, intereses o recargos.

El mismo decreto-ley, en su disposición final primera modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para facultar a la administración tributaria a estimar la regularización de la situación tributaria mediante “el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria” por parte del obligado “antes de que se haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación” exonerándose en tal caso de responsabilidad criminal aunque la infracción pudiese ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.

A las pocas semanas de aprobarse el real decreto-ley, el Secretario General del Tesoro y Política Financiera emitió una comunicación bajo el título de “Declaración tributaria especial y prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo” que lleva fecha de 11 de mayo de 2012 y que creó no poco revuelo. De acuerdo con esa comunicación, la declaración tributaria especial tenía una “naturaleza y finalidad (...) estrictamente tributaria y no afecta, limita o excepciona en modo alguno las obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo establecidas en la Ley 10/2010, de 28 de abril.

Agregaba la circular que los sujetos obligados debían continuar aplicando las medidas de diligencia debida que establece la ley y, especialmente, identificar al titular real, determinar el origen de los bienes y derechos declarados prestando especial atención a los activos repatriados (sic) desde las jurisdicciones de alto riesgo. En caso de que existiesen indicios o certeza de blanqueo de capitales, debían cumplir con sus obligaciones de comunicación al SEPBLAC y cooperación con la unidad financiera.

Esta comunicación desalentó a los posibles interesados en acogerse a las medidas de gracia acordadas ya que de su tenor aparecía que por mucho que quedasen exentos de responsabilidad administrativa y penal por el posible delito fiscal quedarían expuestos a responsabilidad por el delito de blanqueo de capitales y a las sanciones administrativas que ello puede conllevar.³

Reconociéndose “las dudas interpretativas planteadas por diversas entidades”, la misma Secretaría General del Tesoro y Política Financiera trece días después aprobó una nueva circular con el mismo título que la anterior en la que se manifestaba que “La presentación de (la) declaración tributaria especial, al igual que ocurre con el resto de declaraciones tributarias, resulta plenamente compatible con la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.”

Siguiendo con este tortuoso y contradictorio conjunto de normas, el real decreto-ley en cuestión fue objeto de modificación por la disposición final segunda del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, publicado en el BOE del día siguiente, también sábado, la modificación consistió en la agregación de dos nuevos apartados para facilitar la declaración de aquellos titulares reales con bienes a nombre de titulares jurídicos no residentes en territorio español concediéndoles un plazo que terminó el 31 de diciembre de 2013 para acceder a dicha titularidad jurídica. Quizá era precisa esta aclaración ya que lo habitual era que quienes ostentaban bienes en el extranjero no apareciesen como propietarios formales.

³ La idea parecía ser no seguir el ejemplo de Italia, donde se había aprobado el decreto-ley 194/2009 que admitió repatriar fondos desde el extranjero manteniendo el anonimato y sin declarar su origen o procedencia abonando una reducida cuota.

La Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación⁴ vino a complicar un poco más la ya confusa normativa porque, además de aprobar el imprescindible impreso para cumplimentar la declaración, introdujo algunas matizaciones que constituyen auténticas modificaciones al texto primitivo dando pie a regularizar sin pago alguno rentas percibidas durante ejercicios prescritos lo que redujo notablemente las perspectivas recaudatorias de la administración.

Esta interpretación vino a ser refrendada por un “Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial” que emitió la Dirección General de Tributos con fecha 27 de junio de 2012 en la que se abordaron una pléyade de situaciones tales como la posibilidad de presentar la declaración por un contribuyente que no fuese el titular jurídico de los bienes o derechos sobre los que recaía, la declaración de dinero en efectivo, la determinación del importe a declarar respecto de cada bien o derecho, la posibilidad de declarar bienes o derechos adquiridos en un ejercicio respecto del cual hubiese prescrito el derecho de la Agencia Tributaria para revisarlo, el alcance de la regularización en relación con las rentas no declaradas que corresponda a la adquisición de bienes o derechos objeto de la declaración especial, el alcance de la regularización en relación con ganancias de patrimonio no justificadas, la reinversión del producto de bienes o derechos ocultos, la incidencia de la declaración tributaria especial en otros impuestos, cuestiones relativas al valor de adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración, la incidencia de la existencia de procedimientos de comprobación o investigación, la compatibilidad de la declaración tributaria especial con la regularización a través de autoliquidaciones complementarias, , su naturaleza y efectos en relación a la prescripción, su no consideración como gasto fiscalmente deducible, la posibilidad de presentación de declaraciones complementarias, la imposibilidad de solicitar aplazamientos o fraccionamientos y la comprobaciones aisladas por parte de la Administración tributaria. Un segundo informe le sucedió unos pocos meses después, el 11 de octubre de 2012 y versó sobre la cotitularidad de bienes, fallecimiento del titular, rentas imputadas, una necesaria aclaración sobre la prescripción y respecto de bienes consumidos.

La orden antes aludida fue objeto de recurso contencioso-administrativo instado por el Partido Socialista Obrero Español que solicitó la suspensión de sus efectos que fue denegada por la Audiencia Nacional.

La disposición adicional única de la LO 7/2012, de 27 diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social dispuso que “Se entenderán declaradas dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo respecto de cada período impositivo en el que deban imputarse, las rentas inicialmente no declaradas regularizadas a través de la declaración tributaria especial prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/ 2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público”.

Por último, el vigente art. 305.4 del Código Penal, no exonera de responsabilidad penal una regularización de la situación tributaria realizada por una persona frente a la que se hubiese iniciado ya un proceso penal por delito. Tal y como dispone dicho precepto “Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes ala determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de

⁴ Publicada en el BOE de 4 de junio de 2012

que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”.

Durante el mes de noviembre de 2012 se presentaron la mayor parte de las declaraciones tributarias especiales.

2.- EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA COMO ANTECEDENTE DEL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS.

El delito de blanqueo de capitales es el exponente característico de lo que SILVA SANCHEZ denomina “la expansión del derecho penal”⁵ Desde su inclusión en el elenco de tipos penales en el Código Penal de 1973, en las sucesivas reformas se ha ido extendiendo desde las conductas muy vinculadas a ciertos delitos considerados graves; luego se pasó a incluir a todos los delitos graves. En una tercera etapa, a todos los delitos, graves y menos graves, como actividad subyacente capaz de originar una conducta tendente a blanquear capitales, y por último se incluyó entre las actividades, la mera actividad delictiva.

La evolución ha sido pues:

- a) bienes procedentes del tráfico de drogas (LO 8/1992)
- b) bienes procedentes de un delito grave (LO 10/95)
- c) bienes procedentes de cualquier delito (LO 15/2003)
- d) bienes procedentes de la actividad delictiva (LO 7/2010)

No es imposible que en un futuro se extienda meramente a los:

- bienes de procedencia sospechosa⁶
- bienes de procedencia desconocida.

El fenómeno antes referido se debe a causas diversas no siendo ajenas la repulsa social y la importancia que para la economía tiene este delito que si bien no tiene víctimas concretas, produce perniciosos efectos tales como el empobrecimiento general, el posible cohecho de las autoridades y el encarecimiento artificial de los bienes. También contribuye

⁵ SILVA SÁNCHEZ, J.-M. (dir.), Lecciones de Derecho penal. Parte especial, Atelier, Barcelona, 2006, p. 250

⁶ En la STS, Sala Segunda, de 11 de diciembre de 2013 se declara “... como bien señala el fiscal en su informe, es la existencia misma del dinero y el modo en que fue hallado. Se trata de una cantidad enorme, conservada por Gabino de una forma que es la habitual en supuestos de dinero sucio, o cuando menos de oscura procedencia: bolsas de plástico, billetes de 500 euros enrollados y sujetos mediante anillos de goma, mantenidos en un lugar y de una manera por completo impropios. Se trata de una modalidad de presencia de efectivo tan fuertemente sugestiva de ilegalidad como la tenencia de pequeños billetes arrugados hallados, junto a alguna papelina, en el bolsillo del pequeño traficante de drogas ilegales, en un contexto propio para la venta de sustancias de esta clase. Así las cosas, no es que, en contra de lo afirmado por el impugnante, la imputación de Gabino tenga como fundamento algunas conclusiones débilmente fundadas del tribunal, ocupando el lugar que correspondería a los datos probatorios, no. Es que lo que directamente, ya en principio, le imputa, es esa importantísima suma de dinero mantenida en las a típicas -aquí, mejor, típicas- condiciones descritas. Pues, en términos de experiencia corriente, pero también jurisdiccional, y, además, debida a casos con una reiterada incidencia estadística, precisamente, en el entorno geográfico de localización de los hechos de que se trata, los billetes (y de ese importe) conservados de semejante manera, suelen tener una procedencia no regular. Esto es lo que regularmente sucede; y lo que, a tenor de esa máxima de experiencia de calidad explicativa bien contrastada, permite, en virtud de una inferencia por demás racional, tomar tal circunstancia como una consistente prueba de cargo, cuya eficacia convictiva cuenta con el refuerzo de otros elementos de juicio de indudable relieve.

Así, este supuesto, no se trata del silencio del inculpado frente a una hipótesis construida a partir de elementos de prueba indirectamente relacionados con el objeto de la imputación, pero en sí mismos no concluyentes y, por eso, no subsumibles en un precepto penal y no aptos para dar fundamento a una condena. El silencio de esta índole, en buena lógica probatoria sería, valga la expresión, igual a cero. Pero lo que concurre en esta causa es una masa de efectivo que, a tenor del id quod plerumque accidit, es decir, de lo que habitualmente sucede y de otros datos a los que se aludirá, forma, al fin, el verdadero cuerpo de un delito.”

las facilidades para establecer los elementos de imputación, habiéndose llegado a hablar de una auténtica inversión de la carga de la prueba, la posibilidad de decretar la prisión provisional y la prolongación del plazo de prescripción de la responsabilidad penal. Con todo, es preciso poner coto a esa expansión especialmente después de la última reforma que, además de extender el delito subyacente a la actividad delictiva para recalcar que no era precisa la condena previa y que dio lugar a discusiones doctrinales respecto a si la comisión de una falta pudiese ser antecedente del blanqueo, incluyó otras conducta y otros actores.

En relación a las faltas, se ha concluido mayoritariamente por la doctrina que quedan excluidas del concepto de actividad delictiva por diversas razones de índole gramatical e histórico. La polémica se reabrirá si se aprueba el proyecto de Ley de Modificación del Código Penal que deroga el Libro III, de “Las faltas y sus penas” cuyo procedimiento de modificación es tan simple que consiste en trasladar la mayor parte de los tipos al Libro II, con lo que adquieren el rango de delito pero para mantener el rango, se convierten en delitos leves con lo que pueden entenderse incorporados a la actividad delictiva.

Esta reforma, en caso de ser aprobada, ampliará aún más el campo de aplicación del delito de blanqueo de capitales sin que el legislador se lo proponga expresamente y pasará a incluir delitos no sólo leves sino insignificantes como el hurto de un bien de un valor inferior a 400 euros, o del vendedor al por menor de productos falsificados, incluyendo, en este caso, al cliente.

El Código Penal castiga ya no sólo la introducción al mercado de bienes de procedencia ilícita para darles apariencia de licitud, conducta que era la típica del blanqueo sino otras dos nuevas: la posesión y la utilización de tales bienes. La posesión, y en algunos casos la utilización, son actividades continuadas y por esta circunstancia, mientras se siguen produciendo, el delito no prescribe transformándose en un delito permanente.

Igualmente, la nueva redacción del artículo 301 castiga de manera expresa el llamado “autoblanqueo”, el que comete el autor del delito subyacente, una figura que era discutida en la doctrina aunque se decantaba por su admisión en determinados casos.⁷

La concurrencia de la punición del autoblanqueo con la de la utilización como modus operandi del blanqueo puede llevar a situaciones absurdas. Piénsese en el hurto de un vehículo a motor o de una bicicleta de valor superior a 400 euros.

El artículo 305 del Código Penal tipifica el delito contra la Hacienda Pública, comúnmente llamado “delito fiscal” que reviste diversas modalidades: la defraudación por acción u omisión “a la Hacienda Pública... eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros...”.

Si bien está claro que determinadas acciones típicas como el no ingreso de retenciones o la obtención indebida de subvenciones pueden perfectamente encuadrarse dentro de la figura del blanqueo de capitales. Sin embargo, la comisión del delito por mera omisión resulta difícilmente encajable en el blanqueo de capitales si bien el delito contra la Hacienda Pública no está expresamente excluido y donde la ley no distingue no es lícito distinguir.

⁷ El Tribunal Supremo, en Pleno, en un acuerdo no jurisdiccional de 2005 había resuelto que no era incompatible el concurso entre el delito subyacente y el delito de blanqueo.

El tema se ha discutido por la doctrina desde que se modificó el Código Penal para incluir a cualquier delito como antecedente del de blanqueo de capitales.⁸

El tema reviste aún más interés cuando se trata de un autoblanqueo. Y la discusión no se produce sólo en España.⁹

Para llegar a la conclusión que el delito contra la Hacienda Pública no es idóneo para ser antecedente del de blanqueo de capitales se barajan los siguientes argumentos.

En la reforma de la ley preventiva, se definió el blanqueo de capitales (artículo 1.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril) incluyéndose específicamente “la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública.” pero “a los efectos de esta Ley”.

Como puede apreciarse de su lectura, la relación de las actividades que se consideran blanqueo de capitales coincide muy sensiblemente con la contenida en el artículo 301 del Código Penal pero una mención se omite en este último: “con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”. No es casual esa omisión ya que se trata de dos normas muy cercanas en el tiempo (la ley preventiva es de abril de 2010) y la nueva redacción del Código de junio del mismo año.

Si bien el GAFI, especialmente desde la última versión de sus Cuarenta recomendaciones de febrero de 2012 incluye el delito fiscal dentro de las categorías de delitos subyacentes¹⁰ dentro del que denomina “Glosario”, se apresura a incluir una cláusula de salvaguardia: “Al decidir sobre la gama de delitos que se tratarán como tales en cada una de las categorías enumeradas anteriormente, cada país podrá decidir, de conformidad con su derecho interno, cómo va a definir los delitos y la naturaleza de los elementos particulares de aquellos delitos calificados como graves.”

Por ello, no es posible sostener que se trata de una obligación impuesta desde ámbitos internacionales sino de recomendaciones en las que se respeta la autonomía de cada estado y haciendo uso de tal autonomía, el legislador no lo ha incluido en el artículo 301 cuando podría haberlo hecho y tenía muy fresca la redacción contenida en la ley preventiva.¹¹

⁸ Ver, por ejemplo CHOCLAN MONTALVO, j.a., “¿Puede ser el delito fiscal delito precedente de blanqueo de capitales?” Revista Jurídica General, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, número 37, septiembre de 2007, páginas 157-174 que aboga por la negativa y MALLADA FERNANDEZ, Covadonga, Blanqueo de capitales y evasión fiscal, Thompson Reuters, septiembre de 2012.

⁹ En Alemania, el fraude tributario es infracción subyacente al delito de blanqueo. (parágrafo 261 StGB remitiéndose a determinadas disposiciones referidas a gastos ahorrados por ese procedimiento (die durch die Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen), a compensaciones o devoluciones tributarias ilegítimas y, en su caso, a los bienes en relación a los cuales se hayan defraudado los impuestos. Y, en todo caso, se excluye el autoblanqueo.

¹⁰ Categorías establecidas de delitos – Las categorías asignadas a los delitos significa: - ...

- delitos fiscales (relacionados con los impuestos directos e impuestos indirectos);

¹¹ El texto de la recomendación 3 y de su nota interpretativa es el siguiente:

“3. El delito de blanqueo de capitales.*

Los países deben tipificar como delito el blanqueo de dinero sobre la base de la Convención de Viena y la Convención de Palermo. Los países deben aplicar el delito de blanqueo de capitales a todos los delitos graves, con el fin de incluir la más amplia gama de delitos.

Nota interpretativa de la recomendación 3:

2. Los países deben aplicar el delito de blanqueo de capitales a todos los delitos graves, con el fin de incluir la más amplia gama de delitos. Delitos previos se pueden definir por referencia a todos los delitos o a un umbral vinculado con la categoría de delitos graves o penados con la prisión aplicable al delito previo (criterio del umbral) o bien a una lista de delitos determinados o una combinación de estos enfoques.”

El segundo argumento que permite sostener que la modalidad del delito fiscal de mera omisión, el dejar de ingresar la cuota correspondiente a los ingresos obtenidos es de pura lógica. Para que exista blanqueo, es necesario que el delito antecedente produzca dinero, bienes o capitales y que, por eso, tales bienes, dinero o capitales tengan un origen ilegítimo. El que obtiene dinero o bienes con el ejercicio de su trabajo o profesión o por cualquier otro medio legítimo y luego no abona el impuesto que se ha devengado no obtiene una ganancia, en el mejor de los casos, un ahorro y ese ahorro no es un incremento patrimonial por lo que mal puede blanquearse. Basta un repaso al artículo 301 para observar que el elemento gramatical parece difícil de sortear a la hora de intentar penar por blanqueo de capitales en estos casos: "encubrir su origen ilícito" dice el apartado primero, "bienes (que) tengan su origen", dicen el segundo y el tercero. En el cuarto, se repite el "origen" de los bienes o propiedad de los mismos (sic) "a sabiendas de que proceden de... delitos..."

Es evidente que el origen de las cantidades que no se abonaron a la Hacienda Pública cuando se debió hacerlo no es la evasión fiscal por lo que tal dinero no "procede", ni "proviene" ni está "generado" por la comisión de ese delito. El delito fiscal, en esa modalidad, no es un delito de enriquecimiento como el hurto, el robo, la estafa, la apropiación indebida, el cohecho y los que tradicionalmente se han considerado bajo esa denominación.

Un tercer argumento se encuentra precisamente en la fungibilidad del dinero y la imposibilidad de determinar con certeza cuál sería el producto de la evasión tributaria. La falta de ingreso de la cuota tributaria podría contaminar, en el caso de que fuese punible por la vía del blanqueo de capitales, todo el patrimonio del sujeto con las consecuencias que tal situación produciría a los efectos de un posible comiso. Todo ello agravado con las dificultades prácticas que implicaría su determinación cuando el sujeto ha dispuesto de esos bienes antes de cometer el delito ya que los ha obtenido en una fecha evidentemente anterior a la del día en que debía cumplir con sus obligaciones fiscales.

Un cuarto argumento, más bien un contraargumento es que el artículo 1.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo no es un elemento interpretativo de la norma penal, ni es siquiera una ley orgánica y su propio texto es suficientemente explícito ya que define el blanqueo de capitales "a los efectos de la presente ley" una autolimitación que tampoco puede servir para tratar de llenar un vacío inexistente porque no puede entenderse que la norma penal sea una de las conocidas como "en blanco".

Pero cuando ya no debería haber ninguna duda sobre la no punibilidad por blanqueo de capitales del defraudador es cuando concebimos la situación que se produciría en el llamado autoblanqueo. El quinto argumento.

Debido a la amplitud del campo de las acciones típicas del delito de blanqueo, puede afirmarse que todo el que comete un delito contra la Hacienda Pública cometería también el delito de blanqueo de capitales porque utilizaría y, en todo caso, poseería la cuota defraudada lo que, en este último caso, sin verificar ninguna otra acción sería penado dos veces por el mismo hecho el fenómeno prohibido expresamente por la normativa más esencial del derecho penal: el bis in idem.

El autoblanqueo fue una aportación aparentemente novedosa del legislador de 2010 sin necesidad.¹²

¹² En la última versión de la 40 Recomendaciones del GAFI se lee: "Los países pueden establecer que el delito de blanqueo de capitales no se aplica a las personas que hayan cometido el delito, cuando así lo requieran los principios fundamentales de su derecho interno."

El tema no ha terminado de resolverse. De momento, dos sentencias del Tribunal Supremo han condenado por delito de blanqueo al que había sido en su día condenado por delito fiscal.¹³ antes, otras sentencias habían incidido sobre el mismo tema.¹⁴

¹³ SSTS de 5 de diciembre de 2012 (Aranzadi 2013/217) que contiene un notable voto particular del Magistrado don Antonio del Moral García y otra anterior de 20 de marzo de 2007 (Aranzadi RJ 2007/7295)

¹⁴ SSTS de 2 de diciembre de 2004 (Aranzadi 2004/8117) y 20 de septiembre de 2005 (Aranzadi 2005/7501) si bien se trataba de delitos de tráfico de estupefacientes.