

Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero*

On the Tax Fraud as criminal activity precedent of the Money Laundering

EDUARDO DEMETRIO CRESPO¹

Resumen

¿Puede el delito fiscal constituir actividad delictiva previa a efectos del delito de blanqueo de dinero cometido por el mismo sujeto activo? Por un lado, tanto la actual regulación del art. 301 del Código Penal español (que admite expresamente el autoblanqueo), como las tendencias del derecho comparado, las exigencias que provienen de la Unión Europea y las recomendaciones del GAFI, no dejan lugar a dudas, la respuesta “tendría” que ser en principio afirmativa. Sin embargo, la cuestión ha suscitado una enorme polémica debido a la posible vulneración del principio non bis in idem y la evidente desproporción de la pena resultante en caso de admitir la existencia de un concurso de delitos entre ambas conductas típicas. En el artículo se examinan las posiciones doctrinales básicas, así como los pronunciamientos más destacados de la Jurisprudencia. Se toma partido por una tesis restrictiva, según la cual la pregunta enunciada más arriba no está correctamente formulada, pues no se trata de si delito fiscal (o cualquier otro) puede constituir como tal “actividad delictiva” antecedente a efectos del blanqueo de dinero sin ulteriores matizaciones, sino de la relación concursal (de delitos o de normas) que hay establecer entre ambos preceptos en cada caso.

Palabras clave

Fraude fiscal. Blanqueo de dinero. Non bis in ídem. Concurso de delitos.

1 Catedrático de Derecho penal, Universidad de Castilla-La Mancha (Toledo, España).
Contacto: Eduardo.Demetrio@uclm.es

* Agradezco al Prof. Dr. Miguel Abel Souto las observaciones efectuadas al primer borrador de este artículo.

Abstract

Does the tax offense constitute prior criminal activity for the purposes of money laundering offense committed by the active same subject? From one side, both the current regulation of article 301 of the Spanish Criminal Code (which explicitly acknowledges the self-laundering), as trends of comparative law, the demands that come from the European Union and the GAFI recommendations leave no doubt, the answer "would" affirmative. Nevertheless, the issue has caused an enormous polemic due to the possible violation of the principle non bis in idem and the obvious disproportion of the penalty. In the article the basic doctrinal positions as well as the most important pronouncements of the Supreme Court are examined. This analysis maintained a restrictive thesis, according to which the question stated above is not properly formulated, it is not about whether tax offense (or any other) may constitute as such "criminal activity" antecedent for the purpose of money laundering without further clarifications, but of the relation (of crimes or of norms) that it is to establish between both norms in every case.

Keywords

Tax fraud. Money laundering. Non bis in idem. Crime or norms relations.

Sumario

1. Actividad delictiva antecedente y (auto-) blanqueo. 1.1. Introducción. 1.1.1. Relaciones defraudación tributaria y blanqueo. 1.1.2. Introducción del autoblanqueo mediante LO 5/2010, 22.06. 1.2. Antes y después del Acuerdo de Pleno no Jurisdiccional de 18/07/2006. 2. Regularización tributaria y blanqueo. 2.1. Reforma del delito fiscal mediante LO 7/2012, 27.12. 2.1.1. Objetivos de la reforma. 2.1.2. Alcance de la regularización según la Exposición de Motivos LO 7/2012, 27.12. 2.2. Cambiarlo todo para no cambiar nada: amnistía fiscal, riesgo de denuncia por (auto-) blanqueo y regularización. a. La declaración tributaria especial introducida mediante RDL 12/2012, 30.03, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a reducir el déficit público. b. Consideración como blanqueo del aprovechamiento o tenencia de lo no declarado, lo que suponía un riesgo de ser denunciado por blanqueo tras la regularización por dicha actividad delictiva previa 3. Delito fiscal y blanqueo de dinero. 3.1. Introducción. 3.2. Relación concursal entre el delito fiscal y el delito de blanqueo. 3.2.1. Concurso de normas. a. La cuota tributaria. b. El autor y la acción. c. Actos copenados y non bis in idem. 3.2.2. Concurso de delitos. 3.2.3. Posición matizada. a. Delimitación del margen de juego del autoblanqueo. b. Doctrina jurisprudencial acerca de la tributación de ganancias

ilícitas. c. Teoría de los hechos posteriores copenados y bien jurídico. 4. Conclusiones.

1. Actividad delictiva antecedente y (auto) blanqueo

1.1 Introducción

1.1.1 Relaciones defraudación tributaria y blanqueo

Como señala Díaz y García Conlledo (2014, 609) las relaciones entre defraudación tributaria y blanqueo de capitales se estudian desde dos perspectivas, ambas no exentas de dificultades.

La primera de ellas no es objeto de análisis en esta ponencia y versa sobre la tributación de ganancias ilícitas, esto es, la posibilidad de cometer un delito fiscal por la no declaración de las ganancias obtenidas mediante el blanqueo de capitales; donde doctrina y jurisprudencia hacen depender la solución al problema de una serie de variables, entre las que se encuentra la condena previa y la existencia o no de decomiso de aquéllas.

Sin embargo, el problema que nos ocupa trata en cierto modo de un asunto que se mueve en sentido inverso, pues se refiere a la posibilidad (admitida en el derecho comparado²) de que el delito tributario pueda constituir la actividad delictiva precedente que conceptualmente exige el delito de blanqueo de capitales, lo que deviene un problema dogmático arduo condicionado por diferentes variables que a grandes rasgos se exponen a continuación, singularmente la introducción del autoblanqueo mediante LO 5/2010, 22.06 en el Código penal español (CPE).

1.1.2 Introducción del autoblanqueo mediante LO 5/2010, 22.063

La redacción actual del apartado primero del art. 301 dada por el apartado septuagésimo octavo del artículo único de la L.O. 5/2010, de 22 de junio, reza como sigue:

“1. El que adquiera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias

2 Sobre el particular, entre otros, Blanco Cordero (2011, 01:7 ss.).

3 Cfr., entre otras referencias: Díaz y García de Conlledo (2013, 281 ss.); Faraldo Cabana (2014, 41 ss.).

personales del delincuente, podrán imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años.

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

También se impondrá la pena en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos comprendidos en los Capítulos V, VI, VII, VIII, IX y X del Título XIX o en alguno de los delitos del Capítulo I del Título XVI”

Por un lado, ya la Jurisprudencia anterior a la reforma LO 5/2010 no requería una condena por un delito anterior, bastando la acreditación de actividad delictiva sobre la base de una serie de indicios tales como el *incremento inusual del patrimonio*, la *inexistencia de negocios lícitos*, o el *vínculo con actividades de narcotráfico*, a lo que el Tribunal Supremo (STS 685/2013, 24.09) ha agregado algunos criterios de inferencia complementarios tales como la elevada cantidad de dinero blanqueado, la debilidad de las explicaciones sobre el origen de las ganancias, etc. (Martínez-Arrieta, 2014, 32).

Al mismo tiempo hasta la introducción expresa del autoblanqueo por dicha ley, se partía con carácter general de la no punición por blanqueo del autor o partícipe en la conducta delictiva anterior sobre la base de que esto supondría castigar la fase del agotamiento, si bien el TS lo admitía en algunos supuestos (Acuerdo 18/07/2006, según el cual el art. 301 CP no excluye en todo caso el concurso real con el delito antecedente), tendencia que se consolida con la STS 974/2012, 05.12 (STS 279/2013, 06.03; 282/2013, 22.03).

1.2 Antes y después del Acuerdo de Pleno no Jurisdiccional de 18/07/2006

En particular Martínez-Arrieta (2014, 36 ss.) distingue dos etapas: una primera que llegaría hasta el año 2006, en la que primaba la idea de que el autoblanqueo no debía castigarse al considerarse los actos correspondientes copenados y, por tanto, absorbidos por el delito previo, aplicando el principio de consunción; una segunda, favorable a la tipicidad y punición de esta figura, que se inicia simbólicamente con el Acuerdo de Pleno no Jurisdiccional 18/07/2006 antes mencionado. En este último se decía lo siguiente: "*El art. 301 del Código Penal no excluye, en todo caso, el concurso*

real con el delito antecedente. Para el conocimiento de estos supuestos, la Sala Segunda se constituirá siempre con un mínimo de cinco Magistrados". Jurisprudencia que lo desarrolla: STS 1260/2006, de 1 de diciembre.

Más recientemente el Tribunal Supremo (STS 265/2015, de 29 de abril, FD Noveno) se hace eco de algunas de las críticas de la doctrina sobre los excesos en los que se podría incurrir y trata de delimitar el ámbito del autoblanqueo del modo siguiente: *"el art 301 CP solo tipifica una modalidad de conducta que consiste en realizar actos encaminados en todo caso a ocultar o encubrir bienes de procedencia delictiva, o a ayudar al autor de esta actividad a eludir la sanción correspondiente. Con esta interpretación, más restrictiva, evitamos excesos, como los de sancionar por autoblanqueo al responsable de la actividad delictiva antecedente, por el mero hecho de adquirir los bienes que son consecuencia necesaria e inmediata de la realización de su delito. O la de considerar blanqueo la mera utilización del dinero correspondiente a la cuota impagada en un delito fiscal, para gastos ordinarios, sin que concurra finalidad alguna de ocultación ni se pretenda obtener un título jurídico aparentemente legal sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa, que es lo que constituye la esencia del comportamiento que se sanciona a través del delito de blanqueo. La finalidad de encubrir u ocultar la ilícita procedencia de los bienes o ayudar a los participantes del delito previo, constituye, en consecuencia, un elemento esencial integrante de todas las conductas previstas en el art. 301.1 C.P. Esta conclusión se justifica porque el blanqueo pretende incorporar esos bienes al tráfico económico legal y la mera adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión constituye un acto neutro que no afecta por sí mismo al bien jurídico protegido".*

2. Regularización tributaria y blanqueo

2.1 Reforma del delito fiscal mediante LO 7/2012, 27.12

2.1.1 Objetivos de la reforma

La LO 7/2012, 27.12 en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social modifica la regulación del delito fiscal con diversos objetivos, que se mencionan en la Exposición de Motivos:

a) La creación de un tipo agravado para los fraudes de especial gravedad y que eleve la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el plazo de prescripción de las infracciones más graves sea de diez años;

b) Posibilitar la persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de

defraudación;

c) Incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal;

d) Introducir mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la Hacienda y a los Presupuestos de la Unión Europea;

e) Evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria.

f) También se prevén mecanismos para rebajar la pena para aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial.

2.1.2 Alcance de la regularización según la Exposición de Motivos LO 7/2012, 27.12

En la Exposición de Motivos de la LO 7/2012, 27.12, puede leerse:

“Una primera modificación ha consistido en configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente.

Esta nueva configuración de la regularización hace que ésta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias.

En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absoluta”.

La valoración que merece esta suerte de “incursión” dogmática del legislador es altamente negativa, primero de todo por incurrir en un juego de artificios

insostenible y, en segundo lugar, por querer dar una explicación desde la dogmática a una mera finalidad de política estatal recaudatoria, que nada tiene que ver, en mi opinión, con la política criminal en sí, al menos de modo directo⁴.

El “no-argumento” dogmático es del todo peregrino; esto es, que la regularización suponga un “retorno” con matices a la legalidad es una cosa, pero que “haga desaparecer el injusto” como por arte de magia, es inadmisibles y supone desconocer la naturaleza jurídico-penal de esta figura, que no puede ser otra que la de una “causa de levantamiento de la pena”, cuya sede natural es la punibilidad, esto es, un estadio que en nada afecta al delito entendido como injusto culpable.

Si esto parece bastante claro toda vez que no se puede hablar de una causa de atipicidad cuando la infracción ya se ha consumado, y menos aún de una especie de causa de justificación sobrevenida, dado que la regularización en nada afecta a la antijuridicidad de la conducta, es obvio que el levantamiento de la pena resulta de la voluntad legítima (aunque discutible) del legislador de primar motivos de política estatal recaudatoria frente al merecimiento y necesidad de pena (motivos de política criminal).

Ciertamente la doctrina aparece dividida en cuanto a la explicación última de la punibilidad, pues por un lado se intenta argumentar que, de un modo u otro, los elementos ubicados en ella encuentran su sentido a partir de los propios principios del Derecho penal, mientras que por otro se afirma que se trata simplemente de dar prioridad a otros fines del Estado frente a los del Derecho penal. La *primera posición* pone en duda que sea posible separar la política criminal de otras ramas de la política jurídica desde la perspectiva de que la renuncia a la pena en estos casos es en último término una *decisión político-criminal* que afecta a los fines del Derecho penal en la estructura del funcionamiento de la sociedad. La *segunda posición*, por el contrario, separa lo uno de lo otro, en el sentido de la renuncia a la pena como una *decisión jurídico-política*, dado que el castigo sería pertinente en sí mismo, pero no parece oportuno por otros motivos. Finalmente, una posición intermedia, distingue entre “contramotivos” del castigo de naturaleza extrapenal, como en el caso de la inviolabilidad parlamentaria, y otros que obedecen a criterios de naturaleza penal, como la idea de que el autor merece indulgencia a causa del desistimiento voluntario de la tentativa (Jescheck / Weigend, 2002, 593)⁵.

4 En sentido parecido p.e. Díaz y García Conlledo (2014, 623), quien advierte que «los legisladores deberían evitar, máxime si la cuestión es debatida o, más aún, si es pacífica en sentido distinto, disertar sobre la naturaleza jurídica de las instituciones que regulan, lo que a veces se hace además para ocultar finalidades y propósitos reales menos “dignos”».

5 En nuestra doctrina Quintero (2010, 471-472) ha argumentado en la dirección apuntada en primer lugar. Así, en el caso de las causas personales de exclusión de la pena o “excusas absolutorias”

En mi opinión estamos ante un caso en el que no interviene la política criminal en primer término, sino que como mucho ésta se ve afectada como reflejo de una decisión previa de otra naturaleza.

2.2 Cambiarlo todo para no cambiar nada: amnistía fiscal, riesgo de denuncia por (auto-) blanqueo y regularización

Ciertamente, la doctrina (Martínez-Arrieta, 2014, 54 et al.) ha advertido que la confluencia de dos factores está detrás de esta “pirueta” del legislador:

a. La declaración tributaria especial introducida mediante RDL 12/2012, 30.03, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a reducir el déficit público

En virtud de esta “amnistía fiscal”⁶, de discutible constitucionalidad, se permitía regularizar impuestos evadidos a cambio del 10% de su valor, determinando la no exigibilidad de “sanciones, intereses y recargos”⁷. Los apartados 1º y 2º de la Disposición Adicional 1ª de este RDL señalaban que:

“1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en

este autor ve una cierta alteración en la valoración que repercute en la antijuridicidad material de la conducta desde la perspectiva de la efectiva lesión del bien jurídico o del propio carácter fragmentario del Derecho penal, mientras que en las condiciones de punibilidad de carácter objetivo entrarían en juego principios político-criminales básicos como la *ultima ratio* o la intervención mínima. En consonancia con la segunda dirección se manifiesta Roxin, que entiende que el hecho de reconocer prioridad a otros fines del Estado frente a los del Derecho penal, aun no convierte a la renuncia a la pena en una decisión político-criminal (Roxin, 2008, §23/29), lo que permitiría a su vez deducir limpiamente la consecuencia práctica de la absoluta irrelevancia del error en este ámbito (con más detalle, Demetrio Crespo, 2015, págs. 386 ss.).

6 Vid., por todos, Abel Souto (2012), 1 y ss.

7 Sobre el problema de la constitucionalidad de la amnistía fiscal del año 2012, en el que entran en juego los arts. 31.1 (“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”), 31.3 (“Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”) y 86.1 (“En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general”) de la Carta Magna, Vid. Sanz Díaz-Palacios (2014, 97 ss.)

dichos impuestos, podrán presentar la declaración prevista en esta disposición con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de la entrada en vigor de esta disposición.

2. Las personas y entidades previstas en el apartado 1 anterior deberán presentar una declaración e ingresar la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje del 10 por ciento. El cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior determinará la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos. Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos”.

La consecuencia de esta regulación vendría a significar, en palabras de Sanz Díaz-Palacios (2014, 86), que “la responsabilidad por eventuales infracciones tributarias quedaría totalmente cancelada y, actualmente, no cabe duda de que también ése sería el caso de la responsabilidad penal en la que el obligado tributario pudiese haber incurrido”.

b. Consideración como blanqueo del aprovechamiento o tenencia de lo no declarado, lo que suponía un riesgo de ser denunciado por blanqueo tras la regularización por dicha actividad delictiva previa

Este es el motivo real, confesado indirectamente en la enumeración de objetivos de la propia LO 7/2012, por el que el legislador quiso darle a la regularización el alcance de causa de atipicidad entendida como una especie de “elemento negativo del tipo” o bien mediante el entendimiento del delito tributario como un delito de infracción de un deber por remisión a la normativa tributaria (con detalle, Martínez-Arrieta, 2014, pp. 55 ss.).

Sin embargo, tal cosa era absolutamente innecesaria, ya que con la regulación anterior a la reforma del 2012 se podía sostener que una vez regularizada la deuda tributaria no era posible blanquear cuota tributaria alguna y, en consecuencia, un delito fiscal regularizado no puede dar lugar a un supuesto de blanqueo, no por ausencia de actividad delictiva anterior, sino por inexistencia de base para su persecución.

En otras palabras, y por lo que se refiere a la regularización, el legislador ha querido cambiarlo todo sin cambiar nada porque, como con acierto dice Martínez-

Arrieta (2014, 52 s.), si bien es cierto que la LO 7/2012, 27.12 aborda una reforma de la regularización fiscal, en realidad no ha cambiado los elementos que la definían tradicionalmente, en el sentido de que este mecanismo en lo esencial supone el *completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria de manera espontánea* (esto es, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias)⁸.

La cuestión cobra relevancia en el contexto del problema abordado en esta ponencia, conformando lo que Ferré Olivé (2014, 41ss.) ha denominado “la nueva trilogía del Derecho penal tributario”, porque, como dice Sanz Díaz-Palacios (2014, 107), “si dicha regularización se concibiera como excusa absolutoria, en principio podría darse el caso de que los contribuyentes acogidos a esa amnistía fiscal respondieran por delito de blanqueo de capitales”. Sin embargo, como se ha visto, ni hay motivos para pensar que la cláusula de regularización haya cambiado su naturaleza (porque, en realidad, el legislador puede cambiarle el nombre a las cosas, pero no transformarlas a su antojo), ni tampoco para sustentar razonablemente tal sospecha, dado que una deuda regularizada no puede dar lugar a delito posterior alguno.

En cualquier caso, lo que sí es notorio es que el legislador del 2012 parte de la base de que tras la incorporación del autoblanqueo mediante LO 5/2010, 22.06, y la declaración del art. 1.2 de la Ley 10/2010, 28.4, de prevención del blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo, según la cual “a los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”, la defraudación tributaria puede constituir actividad delictiva antecedente a efectos de un posterior delito de blanqueo de capitales.

8 Con razón se pregunta Díaz y García Conlledo (2014, 624) si se puede investigar un delito que todavía no se ha producido en ningún grado como sería el caso si la naturaleza de la regularización fuera la pretendida por el preámbulo de la LO 7/2012.

El legislador parecía querer dejar claro que con la regularización desaparece el delito de blanqueo procedente de la actividad delictiva previa relativa al delito fiscal que, sin dicha regularización, sí habría existido; al tiempo que mediante este supuesto cambio de configuración se afectaría a otro asunto de capital importancia, cual es el de la *prescripción del delito fiscal*, que teóricamente no empezaría a correr hasta que la posibilidad de regularización hubiera desaparecido (entre otros, Díaz y García Conlledo, 2014, 613, 621).

3. Delito fiscal y blanqueo de dinero

3.1 Introducción

El Artículo 3 letra f) de la Directiva UE 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de mayo, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, incluye dentro del concepto "actividad delictiva" de acuerdo a las Recomendaciones revisadas del GAFI: *"todos los delitos, incluidos los delitos fiscales relacionados con los impuestos directos e indirectos definidos en la legislación nacional de los Estados miembros, que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad privativa de libertad de duración máxima superior a un año o, en los Estados miembros en cuyo sistema jurídico exista un umbral mínimo para los delitos, todos los delitos que lleven aparejada una pena privativa de libertad o medida de seguridad privativa de libertad de duración mínima superior a seis meses"*. Por otra parte, el artículo 57 prevé que *"las diferencias entre las definiciones de delito fiscal en las legislaciones nacionales no serán óbice para que las UIF puedan intercambiar información o prestar asistencia a otra UIF, en la mayor medida posible con arreglo a su Derecho nacional respectivo"*.

La "corriente" internacional preconiza la admisión del delito fiscal como actividad delictiva antecedente a efectos del blanqueo de capitales (entre otros, Blanco Cordero, 2011, 01:2), si bien, esto no merece por sí mismo valoración positiva alguna, sino que, en algunos casos, no es sino un reflejo, como advierte Díaz y García Conlledo (2014, 615), de la criticable tendencia a hacer del blanqueo una suerte de "tipo de recogida" para sortear las dificultades de persecución que presentan otros delitos. En definitiva, y aunque resulte obvio, el argumento de derecho comparado no siempre es determinante, ni debe hacer decantar la solución correcta en una dirección determinada, sin perjuicio de que normalmente ejerce mucha influencia.

Si no nos equivocamos, se trata en esencia de dilucidar *qué tipo de relación concursal cabe establecer entre ambos delitos* en los diferentes supuestos típicos,

de acuerdo al contenido de injusto que cabe deducir de su regulación en nuestro Código penal.

A riesgo de resultar algo simplista, la *tesis de la primera etapa histórica* en el modo de analizar el problema –como se advirtió más arriba- partía de la base de que el “blanqueo” de las “ganancias” que provienen del delito fiscal quedaba absorbido (concurso aparente de normas a resolver por el principio de consunción) por este último, respecto del cual su ulterior punición hubiera representado castigar la fase normalmente irrelevante del agotamiento, lo que según esta lógica de razonamiento, merecería la crítica de vulneración del principio *non bis in idem* al conducir en la práctica a castigar dos veces el mismo hecho.

Sin duda se trataba de una lógica respetuosa con los principios y garantías que deben servir para interpretar restrictivamente las normas penales, que, como tantas veces sucede, suele verse desbordada por las tendencias punitivistas, que en materia de blanqueo son especialmente notorias (sobre el particular, entre otros, Abel Souto, 2011, 5 ss.; Díaz y García Conlledo, 2014, 619).

Por el contrario, la *tesis que progresivamente parece imponerse* a partir de los cambios legislativos a los que ya hemos hecho alusión, asumiría que entre el delito fiscal y el delito de blanqueo de las “ganancias” que provienen de aquél existe una relación de concurso de delitos, dado que una interpretación de este tipo no solo no quedaría vedada por el tenor literal de la nueva redacción del art. 301 del CP, sino que vendría avalada por la afectación a aspectos específicos del bien jurídico protegido no cubiertos por el delito fiscal, pues de otro modo, no habría base material sobre la que apoyarse.

Situadas así las cosas a grandes rasgos corresponde examinar con algún detenimiento los argumentos esgrimidos por ambas tesis, así como tomar posición al respecto, aglutinando los argumentos en contra en torno a la primera y los argumentos a favor en torno a la segunda.

3.2 Relación concursal entre el delito fiscal y el delito de blanqueo

3.2.1 Concurso de normas

La tesis contraria a la consideración del delito fiscal como actividad delictiva previa a efectos del blanqueo se basa en una serie de argumentos, entre los que cabe destacar los siguientes (por todos, Martínez-Arrieta, 2014, 67 ss; Díaz y García Conlledo, 2014, 624 ss.):

a. La cuota tributaria

Se afirma que la cuota defraudada no supone en cuanto tal un incremento patrimonial sino que simplemente forma parte del mismo y, por consiguiente, no se puede decir que, al menos en la modalidad del delito tipificado en el art. 305.1 consistente en la elusión del pago de tributos, se dé el elemento típico exigido en el delito de blanqueo “bienes cuyo origen sea una actividad delictiva”.

Este razonamiento es empleado por el Voto Particular de la importante STS 974/2012, de 5 de diciembre (caso “Ballena Blanca”) emitido por el Magistrado Antonio del Moral García, que parte de la base de la inidoneidad del delito de defraudación tributaria en su modalidad de elusión del pago de tributos para erigirse en presupuesto del delito de blanqueo de capitales. La cuestión central pasa a ser desde esta perspectiva el principio de taxatividad penal respecto a esta modalidad de defraudación tributaria⁹, dado que, en definitiva, no se puede decir que mediante ella se produzcan bienes que puedan ser blanqueados, lo que no sucedería, en cambio, si de devoluciones ficticias se tratara¹⁰.

9 Voto Particular STS 974/2012, 5.12: “El argumento basilar de ese entendimiento se funda en la interpretación literal y gramatical del art. 301 del Código Penal, de valor singular por venir ligada al principio de taxatividad. Las conclusiones de la interpretación gramatical del precepto son tan claras, que ni el elemento teleológico, ni argumentos de derecho comparado, ni la integración con normas extrapenales, ni la consulta de instrumentos internacionales, pueden dar al traste con ella: el precepto dice lo que dice; y castiga lo que castiga. La elusión del pago de tributos no genera un incremento patrimonial. Permite un ahorro, pero no aporta nada al patrimonio. No pueden blanquearse efectos o bienes procedentes de un delito que no los genera”.

10 Voto Particular STS 974/2012, 5.12: “El delito de defraudación tributaria en su modalidad de elusión del pago de tributos (a la que puede reconducirse el indebido disfrute de beneficios fiscales cuando finalmente deriva en una indebida disminución de la cuota pagada) no produce bienes. No puede haber bienes provenientes de ese delito que puedan ser “blanqueados”. Sí cabría en el caso de la obtención de devoluciones indebidas, singularmente cuando son “devoluciones” ficticias, es decir, apariencia de devoluciones (lo que posiblemente tiene encaje más que en los tipos de art. 305, en la estafa común, cuestión que ahora no interesa). En su aspecto nuclear la conducta del art. 305 es omisiva -eludir, dejar de pagar- aunque tenga que ir rodeada de un cierto artificio (defraudar). Se construye sobre una deuda previa, la deuda tributaria, que ya ha nacido y cuyo pago se omite. El patrimonio del deudor no sufre alteración alguna. Antes y después del delito tributario está compuesto por los mismos bienes que ni se han incrementado ni han disminuido por esa omisión. La deuda tributaria que ya nació, subsiste después del delito. Lo único que sucede es que tras la realización de la conducta castigada en el art. 305 el autor -y en eso consiste el delito- oculta esa deuda y pretende hacer creer que no existe o que es inferior. Pero no obtiene ningún “bien”. Sencillamente consigue la apariencia de que no debe lo que sigue debiendo y, por tanto, la posibilidad de consolidar el impago que es su objetivo. El patrimonio desde el punto de vista económico sigue siendo el mismo. Jurídicamente también: existía una deuda que permanece”.

Con todo, la doctrina contrapone a lo anterior la llamada "teoría del patrimonio afecto a un fin" según la cual el delito fiscal estaría dando lugar, también en este supuesto, a un enriquecimiento ilícito a través del ahorro fraudulento de los impuestos. En este sentido Martínez-Arrieta (2014, 73), señala que "no se puede afirmar que la retención de la cuota tributaria sea un simple ahorro, y no una ganancia, puesto que se trata de un patrimonio afecto a un fin diferente a la permanencia en el patrimonio personal del deudor". Al respecto señala Blanco Cordero (2011, 01:15) que "no cabe duda de que cuando lo obtenido son *devoluciones* en la cuantía típicamente indicada, estas constituyen bienes que ingresan en el patrimonio del defraudador que tienen su origen en del delito fiscal, por lo que son susceptibles de ser blanqueados. Lo mismo se puede decir respecto de otros delitos contra la Hacienda Pública, como el *fraude de subvenciones*, porque se produce un traslado de dinero de las arcas públicas al patrimonio defraudador". Respecto a la cuota tributaria defraudada resultante de la elusión del pago de tributos este autor lleva a cabo un análisis pormenorizado de los argumentos a favor y en contra (Ib., 06:11 ss.) dada la polémica existente al respecto, concluyendo que el hecho de que la cuota tributaria no ingrese en el patrimonio del autor del delito fiscal por encontrarse previamente en él no impide considerar que la cuota tributaria procede del delito fiscal (Ib., 01:21).

Sin embargo, Díaz y García Conlledo (2014, 626) contraargumenta que el origen de los bienes puede ser cualquier tipo de actividad laboral, empresarial, etc., pero, en cualquier caso, no es la defraudación tributaria la que origina los bienes y, a mayor abundamiento, el citado autor apela al propio sentido gramatical de la palabra "ahorro" o "evitación del gasto", que también vendría a indicar que los bienes tenían que estar ya en el patrimonio del evasor.

Por su parte, la STS 182/2014, de 11 de marzo (FD Undécimo), no aplica el delito de blanqueo procedente de varios delitos fiscales previos debido a que la sentencia recurrida no precisa qué cuota tributaria concreta relativa a qué ejercicio fiscal ha sido objeto de blanqueo¹¹: *"Como indica el recurrente, no se precisa qué cuota tributaria concreta relativa a qué ejercicio fiscal ha sido objeto de blanqueo y de qué modo. No existe concreción factual alguna referida a qué se hizo con las cuotas defraudadas, y si se habla genéricamente de una reinversión en bienes inmuebles, no hay una sola referencia a los concretos inmuebles que fueran adquiridos con tales cuotas, ni en qué cuentas o fondos estaba depositado el dinero que se dice reinvertido"*.

11 Sobre el particular, Vid.: Gómez Benítez, 2014, pp. 2-3.

b. El autor y la acción

En este segundo grupo cabe hacerse una pregunta que, en último término, reconducirá las cosas al eje que en nuestra opinión resulta decisivo (esto es, qué tipo de relación cabe establecer entre ambos delitos en términos concursales), y no es otra que la de si quien comete un delito fiscal incurre al mismo tiempo en un delito de blanqueo toda vez que se beneficia del hecho de haber defraudado.

Como explica Martínez-Arrieta (2014, 74 s.), hay que tener en cuenta que al delito fiscal le corresponde, además de la pena de prisión de uno a cinco años, una multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, mientras que el delito de blanqueo contempla una pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes, lo que significaría en términos prácticos que no habría en definitiva ningún disfrute de los impuestos defraudados castigándose dos veces el mismo hecho.

En segundo lugar cabría hablar de un *autoencubrimiento impune* toda vez que, dada la redacción enormemente amplia y expansiva que el legislador le ha conferido al actual art. 301.1 CP, la mera posesión de lo declarado conllevaría un delito de blanqueo, restando únicamente la regularización como remedio para evitar la doble sanción, sin perjuicio del difícil balance que resulta entre el principio de igualdad frente a la obligación de tributar y las garantías derivadas del principio *nemo tenetur se ipsum accusare* o derecho a la no autoincriminación (Ib., 76).

A lo anterior cabría añadir la hasta cierto punto absurda conclusión que podría alcanzarse llevando las cosas hasta sus últimas consecuencias, según la cual las conductas de blanqueo referidas a la mera posesión podrían estar cometándose antes de que se hubiera cometido el delito fiscal supuestamente previo (al respecto, Díaz y García Conlledo, 2014, 628).

c. Actos copenados y non bis in idem

Desde el punto de vista aquí sostenido, como se ha dicho más arriba, se trata en último término de la relación concursal que cabe establecer entre ambos delitos. Por lo que aquí interesa, de si se puede seguir manteniendo, a pesar de las reformas expansivas en el ámbito del blanqueo, que materialmente el “aprovechamiento de lo defraudado” está implícitamente “copenado” por el delito fiscal dada la irrelevancia a estos efectos de la fase del agotamiento, por lo que castigarlo separadamente mediante un delito de blanqueo supondría una vulneración del principio *non bis in idem*.

En último término la razón subyacente sería que entre ambos delitos media una relación de concurso aparente de normas que quedaría resuelto mediante el principio

de consunción contenido en la regla 3ª del art. 8 CP según la cual *“el precepto penal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquél”*, a favor del delito fiscal, bajo la consideración de que este precepto ya comprende todo el desvalor de la conducta (en este sentido, E. Bacigalupo, 2012, 13, 30; Martínez-Arrieta, 2014, 77).

Desde esta perspectiva, afirma E. Bacigalupo (2012, 17), *“la cuestión de si el delito fiscal puede ser el delito antecedente del de blanqueo es irrelevante, dado que, en todo caso, la aplicación del art. 301 CP tendrá que ser excluida por el art. 8º.3 del mismo código”*. Para este autor (Ib., 25), la consunción del blanqueo en el delito fiscal podría explicarse igualmente mediante la categoría de los *“delitos de perpetuación”*, puesto que aquél operaría manteniendo o perpetuando la lesión producida por el delito fiscal.

Y es que, en último término, es ésta la cuestión clave a la que, en nuestra opinión, hay que terminar reconduciendo la solución al problema, puesto que no se trata de defender la tesis del concurso de normas o de delitos por motivos puramente técnicos o de índole formal, sino sobre la base de la afectación a los mismos o diversos intereses respecto de los cuales quepa discutir si están comprendidos (o no) por el injusto del delito previo.

3.2.2 Concurso de delitos

La tesis favorable a la consideración del delito fiscal como actividad delictiva previa a efectos del blanqueo maneja una serie de argumentos, entre los que Díaz y García Conlledo (2014, 616 ss.) destaca los siguientes: a) la persecución por blanqueo refuerza el castigo de delito fiscal; b) mayor plazo de prescripción del delito de blanqueo; c) expresa declaración del art. 1.2 de la Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (a la que ya nos referíamos más arriba y que se enfrenta a la grave crítica de su naturaleza administrativa y no penal¹²); d) el castigo del autoblanqueo y la ampliación de las conductas típicas a la mera posesión y utilización; e) la supuesta transformación

12 A juicio de Blanco Cordero (2011, 01:4), favorable a que los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social puedan ser delitos previos del blanqueo de capitales, esta referencia legal es *“claramente desconcertante”*, destacando que la interpretación según la cual se trataría de una norma a efectos únicamente administrativos no resulta convincente debido a que el objetivo de la ley parece ser armonizar su propia definición de blanqueo con la del Derecho penal, mientras que otra posibilidad sería entender que se trata de una especie de *“interpretación auténtica”*, lo que, por su dudosa constitucionalidad, tampoco parecería aceptable.

de la naturaleza de la cláusula de regularización tributaria sobre la que ya nos hemos pronunciado más arriba.

Sin embargo, ninguno de los mencionados resulta en realidad decisivo, porque aisladamente son solo explicaciones colaterales para sostener una tesis que necesariamente debe poder basarse en razones materiales que avalen aplicar la solución técnica del concurso de delitos frente a la del concurso de leyes. Como ya mencionábamos más arriba, la cuestión clave tiene que ver con la afectación a los mismos o diversos intereses previstos por ambos delitos, lo que ha llevado a la jurisprudencia a defender la autonomía del delito de blanqueo respecto al delito antecedente bajo la perspectiva de que el delito fiscal y el blanqueo de capitales protegen bienes jurídicos diferentes.

Así, en el FD Trigésimo Octavo de la ya mencionada STS 974/2012, 05.12, puede leerse: *«Por otro lado, los comportamiento de uno y otro delito son diferentes y diversos son los bienes jurídicos protegidos. En el delito de blanqueo la doctrina mayoritaria sostiene que se afecta al orden económico, esto es "la regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes" o bien "la regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía"». «En el delito fiscal en relación al bien jurídico la jurisprudencia habla de la íntima relación que guarda con la función que los tributos cumplen en un Estado Democrático de Derecho, subrayando que el incumplimiento de las prestaciones patrimoniales de carácter público está presente en el tipo del injusto de este delito». «Consecuentemente se trata de conductas que adquieren relevancia penal y criminológica autónoma y permiten su aplicación conjunta como suma de actividades delictivas de distinto carácter y de bienes jurídicos de distinta naturaleza afectados, por lo que la norma del delito (fiscal) no abarca la total antijuricidad del hecho».*

3.2.3 Posición matizada

a. Delimitación del margen de juego del autoblanqueo

En primer lugar, es indudable que se precisa una delimitación del ámbito de aplicación del autoblanqueo para evitar consecuencias absurdas y totalmente desorbitadas, amén de los problemas adicionales que resultan en virtud de la llamada "receptación civil" prevista en el art. 122 CP y las sucesivas ampliaciones del comiso (por todos, Quintero Olivares, 2014, 634 ss., 639). En este sentido Martínez-Arrieta (2014, 81), sugiere distinguir entre un "verdadero" y un "falso" autoblanqueo, entendiendo por tales, respectivamente, el blanqueo apreciado en procedimientos en los que, además del delito inicial, se descubre un patrimonio que no corresponde

a las ganancias lícitas del imputado y el blanqueo por el propio autor de los mismos bienes objeto de una primera condena.

b. Doctrina jurisprudencial acerca de la tributación de ganancias ilícitas

Tanto Martínez-Arrieta (2014, 83 ss, 85), como E. Bacigalupo (2012, 30) entienden aplicable al problema que nos ocupa la misma solución a la que ha llegado la Jurisprudencia en el supuesto de la tributación de ganancias ilícitas (significativamente en los casos Urralburu -STS 20/2001, 28.03- o en el “caso de los Charlines” –STS 202/2007, 20.03-).

De tal suerte que el autor citado en primer lugar sostiene que la aplicación de la tesis del concurso de normas, según la cual la sanción por el delito fuente absorbería el delito de blanqueo, quedaría supeditada a la concurrencia de tres requisitos: a) que el patrimonio objeto del delito de blanqueo proceda de modo directo e inmediato del delito fiscal; b) que el delito fiscal sea objeto de condena en su total dimensión, con afectación al patrimonio generado ilícitamente; c) que la condena del delito fiscal incluya sanción pecuniaria en proporción a la cuota defraudada o su devolución como responsabilidad civil. Por su parte, E. Bacigalupo (2012, 30) cree que “el punto de vista de la STS 20/2001 *es indudablemente trasladable a la relación del delito fiscal (antecedente y fuente del supuesto incremento) con el blanqueo de dinero posterior*”.

c. Teoría de los hechos posteriores copenados y bien jurídico

E. Bacigalupo (2012, 30 ss.) matiza además –consideración que nos parece muy importante- que la teoría de los hechos posteriores copenados no exige, en realidad, de acuerdo a la interpretación más reciente de la misma, que estos afecten exactamente al mismo objeto de protección o al mismo bien jurídico, sino que basta con que el ataque siga la misma línea lesiva, lo que se daría indudablemente en el caso que nos ocupa.

4. Conclusiones

1. Como se ha visto, el delito de blanqueo de dinero se ha convertido en una muestra clara de las tendencias expansivas de un Derecho penal poco respetuoso con los principios, garantías y límites que deben presidir su interpretación y aplicación, lo que se ve ya en primer lugar por la propia figura del autoblanqueo, ahora legalmente admitida y cuya aplicación hasta sus últimas consecuencias conduciría sin duda a

consecuencias, no solo desproporcionadas, sino completamente disparatadas. En este sentido la más reciente Jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha hecho eco de las críticas efectuadas por la doctrina y ha procedido a restringir el ámbito del aut blanqueo, poniendo como ejemplo “la mera utilización del dinero correspondiente a la cuota impagada de un delito fiscal”¹³.

2. Surgen en este sentido problemas constitucionales derivados de la tesis favorable a la consideración del delito fiscal como actividad delictiva antecedente, singularmente cuando se quiere interpretar que la cuota no declarada genera un bien cuyo origen es delictivo. Frente a lo anterior hay que dar un paso atrás (o adelante, según se mire) y volver la mirada al núcleo de conocimiento básico que rige la elaboración sistemática de la ciencia penal, sin dejarse arrastrar por “corrientes internacionales”, ni aplicar de modo acrítico las soluciones del derecho comparado que, por lo general, son susceptibles de muchos matices.

3. De acuerdo a lo que hemos sostenido a lo largo de la presente ponencia el punto decisivo no es, en realidad, si se puede afirmar con carácter global que los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social o, más en particular, el delito fiscal, puede o no constituir actividad delictiva previa al blanqueo, sino más bien la relación concursal (de delitos o de normas) que cabe establecer entre ambos preceptos en cada caso. Sin perjuicio de que, en efecto, se pueden establecer matices de notable importancia, puesto que es posible distinguir entre las diferentes modalidades típicas que dan lugar a un delito fiscal a efectos de considerar la concurrencia de los elementos típicos del delito de blanqueo (como la existencia de bienes de procedencia ilícita), la tesis que se ha considerado correcta pasa por la consideración del mero aprovechamiento ulterior de lo defraudado por el mismo sujeto activo como un hecho postdelictivo copenado subsumible mediante el principio de consunción en el delito previo.

5. Bibliografía citada

ABEL SOUTO, M. (2011), “La expansión penal del blanqueo de dinero operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio”, *La Ley penal: revista de Derecho penal, procesal y penitenciario*, nº 79, pp. 5-32.

ABEL SOUTO, M. (2012), “Blanqueo, innovaciones tecnológicas, amnistía fiscal de 2012 y reforma penal”, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 14-14, pp. 1-45.

13 Vid. *Supra*, extracto de la STS 265/2015, de 29 de abril, FD Noveno.

- BACIGALUPO, E. (2012), *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Madrid-Civitas.
- BLANCO CORDERO, I. (2011), "El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales", en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 13-01, pp. 1-46. (<http://criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf>).
- DEMETRIO CRESPO, E. (2015), "Lección 16. La punibilidad", en Demetrio Crespo, E. / De Vicente Martínez, R. / Matellanes Rodríguez, N., *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Penal. Tomo II. Teoría del delito* (coordinado por E. Demetrio Crespo), 2ª ed., Madrid: lustel, pp. 385-393.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M. (2013), "El castigo del autoblanqueo en la reforma penal de 2010. La autoría y participación en el delito de blanqueo de capitales", en M. Abel Souto y N. Sánchez Stewart (coord.), *III Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero*, Valencia: Tirant lo Blanch, pp. 281-300.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M. (2014), "¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos del blanqueo?", en E. Demetrio Crespo (Dir.) y M. Maroto Calatayud (Coord.), *Crisis financiera y Derecho penal económico*, Madrid-Buenos Aires-Montevideo: Edisofer-BdeF, pp. 609-633.
- FARALDO CABANA, P. (2014), "Antes y después de la tipificación expresa del autoblanqueo de capitales", en *Estudios penales y criminológicos*, nº 34, pp. 41-79.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C. (2014), "Una nueva trilogía en Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales", en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, nº 372, pp. 41-82.
- GÓMEZ BENÍTEZ, J.M. (2014), "El delito previo al delito de blanqueo de capitales y a vueltas con el delito fiscal", en *Análisis GA&P*, pp. 1-3 (<http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/el-delito-previo-al-delito-de-blanqueo-de-capitales-y-a-vueltas-con-el-delito-fiscal.pdf>)
- JESCHECK, H.H. / WEIGEND, T. (2002), *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, traducción de M. Olmedo, 5.ª Edición renovada y ampliada, Ganada: Comares.
- MARTÍNEZ-ARRIETA MÁRQUEZ DE PRADO, I. (2014), *El autoblanqueo. El delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales*, Valencia: Tirant lo Blanch.
- QUINTERO OLIVARES, G. (2006), "El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo", en *Actualidad jurídica Aranzadi*, nº 698, pp. 1-6.
- QUINTERO OLIVARES, G. (2010), *Parte General del Derecho penal*, 4.ª ed., Cizur Menor: Aranzadi.

- QUINTERO OLIVARES, G. (2014), "Blanqueo, comiso y tributación del dinero sucio", en E. Demetrio Crespo (Dir.) & M. Maroto Calatayud (Coord.), *Crisis financiera y Derecho penal económico*, Madrid-Buenos Aires-Montevideo: Edisofer-BdeF, pp. 635-653.
- ROXIN, C. (2008), *Derecho Penal. Parte General. Tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, Madrid: Civitas (traducción de la 2ª edición alemana y notas por DM. Luzón Peña, M. Díaz y García Conlledo y J. de Vicente Remesal).
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (2014), *Las amnistías fiscales en España. La «declaración tributaria especial» del año 2012 y el delito de blanqueo de capitales*, Cizur Menor: Aranzadi.
- VILLEGAS GARCÍA, M^a. A. (2013), "El autoblanqueo y el delito fiscal como delito antecedente del delito de blanqueo", en *Revista del Poder Judicial* 36, 36-41.