

RELACIONES ENTRE LOS DELITOS DE FRAUDE FISCAL Y BLANQUEO: UNA POLÉMICA QUE NO CESA *

Doctora Caty Vidales Rodríguez¹

RESUMEN

En este trabajo se analizan las complejas relaciones concursales entre los delitos de fraude fiscal y blanqueo de capitales. En primer lugar, habrá que determinar si los bienes procedentes de la comisión de un delito deben estar sujetos a tributación. Y, en segundo lugar, ha de decidirse si la cuota defraudada es susceptible de ser considerada el objeto material de un delito de blanqueo. El Tribunal Supremo español ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto y, asimismo, se trata de cuestiones que han sido profusamente tratadas por la doctrina. Sin embargo, las recientes reformas operadas en el Código penal hacen conveniente que se reabra el debate acerca de las posibles soluciones que merecen ambos aspectos.

ABSTRACT:

This paper analyses the complex joinder relationships between crimes of tax fraud and money laundering. First of all, it will be necessary to determine whether the assets resulting from the commission of an offense should be subject to taxation. And, secondly, it must be decided whether the defrauded amount is likely to be considered as material object of a money laundering offense. This problematic has been dealt with both by the Spanish Supreme Court – through important judgements – and by the doctrine, showing a deeply concern about it. However, the recent reforms in the Criminal Code make it convenient to reopen the debate about possible solutions to both described aspects.

PALABRAS CLAVE: fraude fiscal, blanqueo, decomiso.

KEY WORDS: tax fraud, money laundering, forfeiture, seizure.

SUMARIO: I.- Planteamiento. II.- Blanqueo y fraude fiscal.
III.- Fraude fiscal y blanqueo. IV.- El decomiso como solución.
V.- Bibliografía.

**Este trabajo ha sido realizado en el marco de un Proyecto de Investigación que, bajo el título “Fraude fiscal y blanqueo: aspectos sancionadores y preventivos”, obtuvo financiación en el Plan de Promoción de la Investigación de la Universitat Jaume I de Castellón (Ref. P11A2014-04). Como resultado del referido proyecto ha sido publicado en la Revista de Derecho y Proceso Penal, nº 46, 2017.*

¹ Profesora Titular de Derecho Penal. (Acreditada como Catedrática) UNIVERSITAT JAUME I.

Planteamiento

Sin duda, existen pocos supuestos concursales entre dos figuras delictivas que encierren tal grado de complejidad como el que evidencia las relaciones entre los delitos de fraude fiscal y de blanqueo de capitales. Y ello a pesar de que, al menos conceptualmente, los ámbitos de aplicación de uno y otro deberían hacer difícil su coincidencia. Como señala Fabra Valls, “se trata de comportamientos diametralmente opuestos, en la medida en que en el fraude fiscal se trata de ocultar rentas de origen lícito mientras que en el blanqueo la finalidad es, precisamente, la contraria, aflorar rentas de origen ilícito”². De este modo, una vez concluido el proceso legitimador, como ya advirtiera Suárez González, el dinero lavado pasa a convertirse en dinero controlado y, por tanto, sometido a los mismos controles y obligaciones impositivas de índole tributario que los capitales que tienen una procedencia lícita³.

De modo muy sintético y, desde una perspectiva puramente económica, podría decirse que ambas manifestaciones de la delincuencia suponen el anverso y el reverso. Así es por cuanto que, mientras el fraude fiscal ocasiona un detrimento patrimonial, el blanqueo genera un incremento con independencia de que también sea susceptible de conllevar otros importantes efectos negativos que, asimismo, tienen una clara incidencia en el orden socioeconómico (transparencia del sistema financiero, credibilidad de las instituciones económicas, seguridad del tráfico mercantil e, incluso, el régimen de libre competencia). Cuestión distinta es determinar si la afección a estos intereses debe merecer una respuesta penal o si, en cambio, su protección puede conseguirse a través de mecanismos menos lesivos. En cualquier caso, la política criminal internacional en este ámbito deja poco margen a la libertad del legislador; si bien la asunción de estos compromisos en ningún caso debiera justificar que, como señala Del Rosal Blasco, se acepten como normales fenómenos patológicos desde el punto de vista de los principios penales⁴.

²Modesto Fabra Valls, “La lucha contra el fraude fiscal y el blanqueo de capitales”, en *Régimen jurídico de la prevención y represión del blanqueo de capitales*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, (2015), p. 303.

³ Carlos Jesús Suárez González, “Blanqueo de capitales y merecimiento de la pena: Consideraciones críticas a la luz de la legislación española”, en *Revista chilena de Derecho*, n° 22, (1995); p. 64; disponible en http://perso.unifr.ch/derechopenal/assets/files/anuario/an_1995_02.pdf

⁴Bernardo Del Rosal Blasco, “*Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal*”, en *Diario La Ley*, n° 8017, (2013), p. 5.

En cualquier caso interesa destacar que esta diferenciación que, cuanto menos a nivel conceptual está clara, se enturbia considerablemente cuando, como es el caso, se opta por un entendimiento absolutamente desnaturalizado del delito de blanqueo. Se hace preciso reconocer que la incriminación de estos comportamientos nunca ha podido considerarse un ejemplo de técnica legislativa depurada, pero no es menos cierto que las dudas interpretativas acerca del alcance que deba darse al artículo 301.1 del Código penal se han incrementado considerablemente tras la reforma llevada a cabo por medio de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio. En efecto, la reincorporación en este precepto de las conductas de utilización y posesión de bienes con conocimiento de su procedencia delictiva, así como la expresa admisión del autoblanqueo, al margen de otras consideraciones, condiciona la solución por la que se opte para resolver la situación concursal planteada y ello desde una doble perspectiva.

En primer lugar, habrá que determinar si los bienes que proceden de la comisión de un delito y, posteriormente, son sometidos a cualquiera de las operaciones que se consideran constitutivas de un delito de blanqueo pueden, además, de concurrir todos los requisitos típicos, sancionarse por un delito contra la Hacienda Pública. En definitiva, lo que se plantea es si las rentas ilícitamente obtenidas están sujetas a tributación. El Tribunal Supremo hace tiempo que ha dado respuesta a esta cuestión; sin embargo, la aludida reforma del texto punitivo, a la que se suma la más reciente modificación del régimen legal del decomiso operada mediante la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, hacen necesario, a mi modo de ver, que se reabra el debate.

Por el contrario, el segundo aspecto a analizar, esto es, si la cuota defraudada puede ser considerada el objeto material de un ulterior delito de blanqueo es más reciente y, en modo alguno, puede decirse que esté zanjada, pese al también existente pronunciamiento expreso del Tribunal Supremo al respecto. En este caso, es la posterior evolución de la jurisprudencia del citado Tribunal en relación con los supuestos de blanqueo la que hace permanecer abierta la cuestión y, asimismo, ofrece argumentos que aconsejan reconsiderar la postura adoptada. A lo que, sin duda, se une la notable expansión que, con ocasión de la reforma del Código penal efectuada en 2015, ha experimentado la figura del decomiso.

Blanqueo y Fraude fiscal

La primera cuestión anunciada no es nueva. Es de sobra conocida la condena en 1931 a Al Capone por fraude fiscal, ante la imposibilidad de probar los delitos de los que procedían las ganancias evadidas. La Decimosexta Enmienda a la Constitución norteamericana dispone que “el Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes Estados y sin atender a ningún censo o recuento”. De este modo, y a pesar de que se ha denunciado la posible colisión con el derecho a no declarar contra sí mismo e, incluso, con el derecho a un juicio justo – reconocidos en la Quinta y la Sexta Enmienda, respectivamente⁵ - lo cierto es que desde 1927, con ocasión del caso *United States v. Sullivan*⁶ se viene admitiendo que los beneficios ilícitamente obtenidos están sujetos a tributación⁷. Y lo mismo sucede en otros países como en Alemania⁸ o Italia⁹, en los que la ley se pronuncia al respecto.

Distinta es, en cambio, la situación en España por cuanto que no existe una previsión legal expresa. Esta indefinición provocó un amplio debate¹⁰ al que la jurisprudencia, con mejor o peor fortuna, puso fin; si bien, los cambios introducidos en

⁵Al respecto, puede verse Michael S. Stone, “Self Incrimination: Income Tax: the Fifth Amendment and Statutory Self-Disclosure: Reporting Illegal Gains on Federal Income Tax Return Comment”, en *Emory Law Journal*, nº 23 1974; p. 1119 a 1150; Boris Irving Bittker, “Constitutional limits on the taxing power of the Federal Government”, en *The Tax Lawyer*, Vol. 41, 1987; p. 1 a 12; Joseph N. Laplante, “Self Incrimination on Income Tax Returns: A Compelling Dilemma”, en *The Tax Lawyer*. Vol 43, nº 1, 1989; p. 225 a 240.

⁶ 15 F.2d 809 (4th Cir. 1926) 274 U.S 259 (1927).

⁷Sobre el tema, véase, William J. Turnier, “The Pink Panther Meets the Grim Reaper: Estate Taxation of the Fruits of Crime”, en *North Carolina Law Review*, nº 72 (1993-1994), p. 163 a 202; John Glover, “Taxing the Proceeds of Crime”, en *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 1, 1997; p. 117 a 124; Francine J. Lipman, “The ‘Illegal’ Tax”, en *Connecticut Public Interest Law Journal*, Vol. 11, 2012; p. 93 a 132.

⁸ El parágrafo 40 AO de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas (EStG) no discrimina, a efectos fiscales, entre el origen lícito o ilícito de los bienes que integran el supuesto de hecho de una ley tributaria.

⁹El artículo 14.4 de la Ley de 24 de diciembre de 1993, admite que las rentas de procedencia delictiva están sujetas a tributación, siempre que no hayan sido sometidas a secuestro o confiscación penal.

¹⁰ Al respecto, véase, entre otros, Silvina Bacigalupo Saggese, “Delito fiscal y tributación de ganancias ilícitamente obtenidas”, en *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, nº 6, 2001; p. 1478 a 1487; Juan Antonio Choclán Montalvo, *El patrimonio criminal: comiso y pérdida de la ganancia*. Ed. Dykinson. Madrid, 2001; Eduardo Ruíz De Erenchun Arteche, “Ganancias de origen (ilícito) delictivo y fraude fiscal”, en *Revista de Derecho Financiero*, nº 265, 2002; p. 577 a 640; Pedro Manuel Herrera Molina, *Fiscalidad de los actos ilícitos (la antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria)*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2003; César José Galarza, *La tributación de los actos ilícitos*. Ed. Aranzadi. Pamplona, 2005; E., Ruíz De Erenchun Arteche, “¿Hay que declarar a la Hacienda Pública los ingresos delictivos?”, en *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 6/2009, p. 5. Covadonga Mallada Fernández, *Blanqueo de capitales y evasión fiscal*. Ed. Lex Nova. Valladolid, 2012; Alexandra Lúgaro Aponte, "

La tributación de las rentas de origen ilícito delictivo. Tesis Doctoral inédita. Universidad Complutense. Madrid, 2014; disponible en http://www.academia.edu/11192075/La_Tributaci%C3%B3n_de_las_Rentas_de_Origen_Il%C3%ADcito_Delictivo

el Código penal, como ha quedado dicho, pudieran hacer conveniente replantear las consideraciones que en su día se efectuaron. Antes de hacerlo se impone, no obstante, una breve alusión al tratamiento jurisprudencial de que fue objeto este tema.

De cita obligada resulta la sentencia del Tribunal Supremo 649/1996, de 7 de diciembre. El llamado “*Caso Nécora*” enjuicia, como se sabe, uno de los mayores supuestos de narcotráfico en España. Por lo que aquí interesa, se plantea si la receptación específica en materia de drogas, es decir, el aprovechamiento de los efectos o ganancias procedentes de esa actividad– primer antecedente del actual delito de blanqueo¹¹ – podía dar lugar a un delito contra la Hacienda Pública si no se habían hecho constar los incrementos patrimoniales experimentados. La Audiencia Nacional estimó que no existía incompatibilidad alguna entre ambas infracciones y, en consecuencia, entendió que las ganancias obtenidas constituyen renta a efectos impositivos. De este modo, no gravar tales incrementos patrimoniales supondría una discriminación injustificada al considerar que el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viola el derecho que a quien lo respeta. Sin embargo, el Tribunal Supremo, dando la razón a los recurrentes, consideró que en la condena por el delito de receptación específica no se había respetado el derecho a un proceso con todas las garantías, ni el relativo a la presunción de inocencia por lo que, al anular la condena por esta infracción, esquivó el tener que pronunciarse al respecto. Idéntica situación se reproduce, más recientemente, en relación con los hechos enjuiciados en la sentencia del Tribunal Supremo 152/2007, de 23 de febrero, en la que la constitución de un entramado societario no se consideró suficiente para calificar la conducta de blanqueo y se confirmó la condena por un delito contra la Hacienda Pública.

Sí lo hizo en una ocasión posterior. Me refiero al no menos conocido “*Caso Roldán*” (sentencia del Tribunal Supremo 1493/1999 de 21 de diciembre), en el que se condenó a un sujeto por los delitos de malversación de caudales públicos, cohecho, estafa y fraude fiscal. Se entendió entonces que entre los delitos de los que proceden las ganancias ilícitas y la ulterior defraudación no existe una unidad de acción, ni natural, ni jurídica, que permita estimar la existencia de un concurso de normas, tal y como pretendía la defensa del acusado. Antes bien, a juicio del Tribunal, se trata de actos

¹¹ Esta figura se introdujo por medio de la Ley Orgánica 1/1988, de 24 de marzo, pero no se trataba de la incriminación de actos de blanqueo propiamente dicho, dado que se limitaba a castigar la recepción, adquisición y aprovechamiento de los bienes cuya procedencia de un delito relativo al tráfico de drogas se conocía.

independientes y separados que, además, afectan a distintos bienes jurídicos. Y, por similares motivos, tampoco se considera vulnerado el principio *ne bis in idem*, al afirmar que “no nos encontramos ante una única acción doblemente sancionada sino ante una actividad delictiva plural en la que la sanción de alguna de las conductas no absorbe todo el desvalor y reproche que la totalidad de la conducta merece”¹², debiendo tomarse en consideración que las rentas evadidas tenían un triple origen, ya que procedían de actividades lícitas, de actividades delictivas y de la reinversión de estas ganancias ilícitas. Asimismo, se rechaza que la declaración a la Hacienda Pública de las rentas y patrimonio obtenido a través de la comisión de delitos pueda cercenar el derecho fundamental a no declararse culpable argumentando, para ello, que no se trata de contribuciones de contenido directamente incriminatorio. Además, se vuelve a insistir en el argumento de que esa causa de exención de la responsabilidad penal supondría beneficiar a los ciudadanos incumplidores en detrimento de quienes respetan el derecho. Vemos, por tanto, que las ganancias originadas por la comisión de un delito – en este caso, varios – son capaces de generar una deuda tributaria.

Esta rotunda afirmación se matiza, no obstante, en un supuesto similar. En efecto, en el denominado “*Caso Urralburu*”, sentencia del Tribunal Supremo 20/2001, de 28 de marzo, se enjuicia la tributación de los bienes que procedían de un delito de cohecho. Se comienza afirmando que la presunta ilicitud de la procedencia de los bienes no exime del delito fiscal, y que no es imposible la acumulación de condenas por una serie de delitos que generan beneficios económicos y por la defraudación fiscal. Ahora bien, en el supuesto concreto, los incrementos patrimoniales que generan el delito fiscal proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de condena por lo que, si esta incluye el decomiso de todas las ganancias, habrá que apreciar la existencia de un concurso de normas. Eso sí, para llegar a tal solución, se exige la concurrencia de tres requisitos. En primer lugar, que los ingresos que generan el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior, por lo que si éstos han sido reinvertidos y han dado lugar a nuevas ganancias quedará expedita la vía del concurso de infracciones. La segunda condición consiste en que el delito fuente sea efectivamente condenado pudiendo, por tanto, subsistir la responsabilidad penal por la conducta defraudatoria cuando no recaiga sentencia por la primera infracción debido a prescripción, insuficiencia probatoria o cualquier otra causa. Por último, la condena por

¹² Fundamento de Derecho Trigésimo Quinto.

el delito antecedente debe incluir el decomiso de todos los beneficios o, en su caso, la devolución de lo indebidamente obtenido en concepto de responsabilidad civil¹³.

Desde entonces, este criterio se ha venido aplicando pacíficamente¹⁴. Y a la vista del razonamiento que lo fundamenta, resulta obligado concluir que existe un deber de tributar por las rentas de origen delictivo, aun cuando en el caso concreto el respeto al principio *ne bis in ídem* impida el castigo del delito fiscal al considerar que el desvalor que supone queda absorbido por la infracción de la que los bienes traen causa. Con independencia de la valoración que merezca esta solución, considero que la nueva configuración típica del delito de blanqueo y la más reciente modificación del decomiso aportan nuevas perspectivas que conviene tener en cuenta.

Así, y siguiendo el orden establecido en la sentencia que motiva estas reflexiones, comenzando por la primera de las exigencias que deben concurrir para la apreciación de un concurso de normas, habrá que determinar cuál es el tratamiento que merece este supuesto cuando las ganancias ilícitas son sometidas a un proceso de legitimación. No estamos ya ante la procedencia directa e inmediata requerida por lo que una primera aproximación podría conducir a entender que, siempre que se den los requisitos previstos en cada figura, se autoriza la acumulación de sanciones y que, de este modo, deberá apreciarse un concurso de delitos entre la infracción que origina los bienes, el posterior blanqueo y la evasión fiscal. Dejando a un lado la posibilidad de que los rendimientos lícitos que deriven de actividades lícitas, pero financiadas con fondos procedentes de actividades delictivas, cuya tributación, en principio, no plantea problemas¹⁵, lo cierto es que el desbordado concepto de blanqueo adoptado en el artículo 301.1 del Código penal plantea serias dudas acerca de la admisión de esta solución. A mi modo de ver, encierra una importante contradicción imponer una pena a un sujeto por realizar cualquier operación que involucre bienes de origen delictivo – incluso, recordemos, poseer o utilizar éstos – y, simultáneamente, obligarle a tributar por ellos. Creo, aunque no se trata más que de una opinión, que el ordenamiento debiera evitar tales incongruencias sistemáticas y, de ser ciertas estas consideraciones, eximen

¹³ Fundamento de Derecho Vigésimoctavo.

¹⁴ Adoptan esta doctrina las sentencias del Tribunal Supremo 1590/2003, de 22 de abril; 1113/2005, de 15 de septiembre; 769/2008, de 30 de octubre y 906/2009, de 23 de septiembre.

¹⁵ Juan Antonio Choclán Montalvo, “Problemas actuales del delito fiscal”, en *Cuadernos y Estudios de Derecho Judicial. Derecho penal económico*, nº 14, 2001; p. 21 a 98. En igual sentido, Covadonga Mallada Fernández, *Fiscalidad y blanqueo de capitales*. Tesis Doctoral disponible en http://digibuo.uniovi.es/dspace/bitstream/10651/12737/1/TD_CovadongaMalladaFernandez.pdf, p. 180 y 181.

de evaluar la afección a los principios *ne bis in idem* y de proporcionalidad que supondría la vía del concurso de delitos.

No desconozco que el artículo 31.1 de la Constitución garantiza los principios de justicia, igualdad y capacidad de pago y, como se recordará, el agravio comparativo que supondría no sujetar a tributación las rentas ilícitas ha sido el principal argumento empleado. Ahora bien, como señala Ruíz De Erenchun Arteché, no se trata de situaciones idénticas¹⁶. Antes al contrario, quien adquiere bienes a través de la comisión de delitos se ve expuesto a ser desposeído de éstos, bien como consecuencia del abono de la responsabilidad civil derivada del delito, bien en concepto de decomiso que, no olvidemos, en muchos casos y bajo determinados presupuestos, puede suponer, como tendremos ocasión de ver, la ampliación a todos aquellos bienes que integran el patrimonio del sujeto y cuya procedencia lícita no pueda demostrar, razón por la que puede discutirse su capacidad económica¹⁷.

Similares dudas suscita la admisión del castigo de un delito contra la Hacienda Pública cuando, por diferentes motivos, no pueda castigarse el delito que originó los bienes. Se establece así una discutible relación de subsidiariedad que, preciso es reconocerlo, será de improbable concurrencia en la práctica, debido a que ese papel parece asignado al delito de blanqueo que corre el serio riesgo de verse convertido en la incriminación de la posesión injustificable de bienes¹⁸ o, si se prefiere, del enriquecimiento ilícito¹⁹. Una vez constatada la existencia de un delito de blanqueo, lo que resulta sencillo atendidas las características que presenta a partir de la reforma de 2010, nos enfrentamos nuevamente a la problemática acabada de examinar y que, en consecuencia, exime de ulteriores comentarios. Cuestión distinta es el juicio crítico que, sin duda merece, esta opción político-criminal. Como ya tuve ocasión de denunciar en relación con el blanqueo, pero puede extrapolarse al delito fiscal sin excesivas dificultades, tal práctica no hace sino constatar la incapacidad de averiguar, perseguir y

¹⁶ Eduardo Ruíz De Erenchun Arteché, "Ganancias de origen (ilícito) delictivo y fraude fiscal", p. 577 y ss.

¹⁷ Al respecto, puede verse, Eduardo Ruíz De Erenchun Arteché, "¿Hay que declarar a la Hacienda Pública los ingresos delictivos?", p. 5.

¹⁸ Gonzalo Quintero Olivares, "Sobre la ampliación del comiso y el blanqueo, y la incidencia en la receptación civil", en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2010, p. 13. Disponible en <http://criminnet.ugr.es/recpc/12/recpc12-r2.pdf>

¹⁹ José Manuel Gómez Benítez, "Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de lavado de capitales", en *Derecho penal y Criminología*, 2006; p. 65; disponible en <http://foros.uexternado.edu.co/ecoinstitucional/index.php/derpen/article/view/977>

castigar los delitos efectivamente cometidos²⁰. Y, por otro lado, revela un claro interés en imponer una pena, cualquier pena, cuando lo que debería de pretenderse es la búsqueda del castigo justo y proporcionado a la gravedad de los hechos.

Finalmente, por cuanto se refiere al tercero de los requisitos establecidos, cabe decir que el hecho de que el decomiso de los bienes o la devolución de éstos en concepto de responsabilidad civil impide, como se ha visto, la sanción del fraude fiscal suscita, al menos, dos cuestiones distintas que, aunque no van a ser tratadas aquí con el detenimiento que merecen, no pueden pasar inadvertidas.

La primera se refiere a la naturaleza jurídica del decomiso puesto que, si se le reconoce la virtualidad de impedir el castigo de un delito, se hace necesario admitir que pudiera tener una incidencia mayor que la que parece indicar la desconcertante etiqueta de “consecuencia accesoria” que se le asigna y que, además, resulta profundamente perturbadora a la vista de la posibilidad de que se decomisen bienes sin sentencia condenatoria o de que se acuerde el decomiso respecto de bienes de terceros ajenos al hecho delictivo, tal y como autoriza la reciente modificación que en este ámbito ha operado la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo.

La segunda consideración enlaza con el aspecto que debe ser tratado a continuación, lo que explica que aquí vaya a ser simplemente apuntada. Me refiero a la posibilidad de extender la solución a la que se llega, incluso con mayor motivo, a otros supuestos; en concreto, al blanqueo de capitales. En otros términos, habrá que preguntarse si la condena por el delito de que se trate, acompañada del decomiso de todos los efectos y ganancias – incluso, de concurrir los presupuestos establecidos, de todo el patrimonio que se presuma que procede de una actividad delictiva y cuyo origen lícito no quede acreditado – o en su caso, del abono de la responsabilidad civil, debiera servir para impedir el castigo del autoblanqueo. Al respecto piénsese, a la vista de lo que acontece respecto de la defraudación fiscal, la diversidad de bienes jurídicos no debiera de suponer obstáculo alguno, y más tomando en consideración la naturaleza pluriofensiva del blanqueo en cuyo tipo, con discutible acierto, se fuerza el maridaje entre los intereses socioeconómicos y los de la Administración de Justicia. En definitiva, según creo, no puede sostenerse sin enormes reservas que la posible reversión de la situación patrimonial ilícita impida la responsabilidad penal a título de fraude fiscal y, sin embargo, deje incólume la existencia de un delito de blanqueo.

²⁰ Caty Vidales Rodríguez, “Blanqueo, ¿qué es blanqueo? (Estudio del artículo 301.1 del Código penal español tras la reforma de la L.O. 5/2010)”, en *Revista General de Derecho Penal*, N° 18, 2012, p. 24.

Fraude fiscal y Blanqueo

Más reciente y de signo contrario es la polémica que se ha desatado en torno a si la comisión de un delito contra la Hacienda Pública puede servir para fundamentar la ulterior responsabilidad penal a título de blanqueo. Desde luego, el tenor literal del precepto no parece oponerse. Es más, la inclusión expresa de la cuota defraudada que contiene el artículo 1.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, sobre Prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo²¹, unido a los dictados de la política criminal internacional sobre la materia, constituyen el principal argumento de quienes sostienen esta postura. No se trata, sin embargo, de una conclusión obligada que, además, genera importantes disfunciones. Por ello, se han aducido poderosas razones a favor de una solución distinta, al menos en el supuesto de que la conducta defraudatoria consista en la modalidad de elusión del pago de tributos, no así cuando se trate de un indebida obtención de subvenciones o en algunos supuestos de disfrute de inmerecidos beneficios fiscales que, en principio, no ofrecen tantos reparos para apreciar un concurso entre ambas infracciones.

Pues bien, volviendo al supuesto más problemático – el de la elusión de tributos – y, orillando las nada desdeñables dificultades prácticas a las que se ve abocada la tesis de la compatibilidad entre ambos delitos²², los principales argumentos esgrimidos por quienes niegan la pretendida acumulación de sanciones giran en torno a dos cuestiones.

La primera niega que la cuota tributaria defraudada pueda ser susceptible de constituir el objeto material del delito de lavado, al no estar originada en el fraude fiscal y, por tanto, no suponer incremento patrimonial alguno. Esta concepción parte, tal y como explicita el precepto que incrimina el blanqueo, de que los bienes cuya legitimación se pretende, han de proceder necesariamente de la comisión de un delito y,

²¹ Este precepto dispone que *a los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública.*

²² Entre estas, cabe señalar la imposibilidad de determinar en qué momento acaba el fraude fiscal y comienza el delito de blanqueo que, contradiciendo toda lógica, podría ser anterior a la consumación del delito fuente, la ampliación del plazo de prescripción o el tratamiento que deba dársele a las situaciones de regularización tributaria. Sobre estos aspectos, puede verse, Enrique Luzón Campos, “Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja McFly”, en *Diario la Ley*, nº 7818, 2012; Miguel Díaz Y García Conlledo, “¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos de blanqueo?”, en *Crisis financiera y Derecho Penal Económico*. Ed. Edisofer. Madrid, 2014; p. 627.

en el caso que nos ocupa, los bienes integran ya el patrimonio del sujeto por lo que no puede afirmarse que procedan de la conducta de fraudatoria²³. En palabras de Díaz Y García Conlledo, “con la defraudación fiscal precisamente el sujeto no obtiene nada que antes no tuviera (...), sino que, a lo sumo, mantiene lo que tenía; si no lo hubiera tenido nunca, no habría defraudación fiscal porque no habría deuda tributaria”²⁴. De este modo, en opinión de Del Rosal Blasco, considerar la cuota tributaria eludida como procedente de un delito supone una interpretación analógica contraria a las exigencias derivadas del principio de legalidad²⁵.

El segundo planteamiento invoca el principio *ne bis in idem* como límite a la doble imposición, cuya vigencia obligaría a estimar la existencia de un concurso de normas que debiera ser resuelto atendiendo al principio de consunción²⁶. La posible colisión con este principio, lejos de tratarse de una problemática exclusiva de los delitos contra la Hacienda Pública, puede darse respecto de la comisión de cualquier delito capaz de generar una ganancia económica. Realmente, no es fácil distinguir, como se admite en la STS 884/2012, de 8 de noviembre, aquellos actos que integran la fase del agotamiento del delito – que, en consecuencia, debieran ser penalmente irrelevantes – de aquellos otros que constituyen un delito distinto al suponer una nueva ofensa al bien jurídico. De ahí que, en algunas ocasiones, y a pesar de la incriminación expresa del autoblanqueo, el Tribunal Supremo haya considerado que “si el delito antecedente ha comprendido una condena efectiva sobre la totalidad del patrimonio generado por el actuar ilícito no es posible la doble incriminación en la medida en que el delito antecedente ha recogido la total antijuridicidad de la conducta y se extiende a los efectos y ganancias” (STS 858/2013, de 19 de noviembre).

²³ Al respecto, puede verse, entre otros, Gonzalo Quintero Olivares, “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 698, 2006; p. 6; José Manuel Gómez Benítez, “Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de lavado de capitales”, p. 74; Juan Antonio Choclán Montalvo, “Puede ser el delito fiscal delito precedente del delito de blanqueo de capitales?”, en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, nº 37, 2007; p. 163; Araceli Manjón-Cabeza Olmeda, “Ganancias criminales y ganancias no declaradas (el desbordamiento del delito fiscal y del blanqueo)”, en *Libro Homenaje al Profesor Luis Rodríguez Ramos*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2013; p. 624; y Juan Carlos Ferré Olivé, “Una nueva trilogía en derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales” en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 372, 2014, p. 48.

²⁴ Miguel Díaz Y García Conlledo, “¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos de blanqueo?”, p. 627 y ss.

²⁵ Bernardo Del Rosal Blasco, “*Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal*” p. 5.

²⁶ Enrique Bacigalupo Zapater, *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*. Ed. Civitas. Madrid, 2012. De idéntica opinión, Eduardo Demetrio Crespo, “Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero”, en *Revista Nuevo Foro Penal*, Vol. 12, nº 87, 2016; p. 117.

Inciendo en esta línea, la sentencia de ese mismo Tribunal 286/2015, de 19 de mayo, establece que cuando los efectos del delito, en esta caso una estafa, hayan sido decomisados y la multa impuesta se corresponda con el perjuicio total ocasionado, las consecuencias patrimoniales quedan comprendidas en la condena impidiendo, de este modo, la acumulación con la pena del posterior blanqueo que, de producirse, supondría la conculcación del principio *ne bis in idem*. E, incluso, la sentencia del Tribunal Supremo 408/2015, de 8 de julio, da un paso más en esta dirección, llegando a recurrir al principio de apreciación alternativa de los hechos que, aplicado al caso concreto, supuso la absolución del delito de lavado al entender que las operaciones realizadas iban referidas al producto de los hurtos cometidos por los acusados y, al constituir el agotamiento del delito previamente realizado, no eran merecedoras de un reproche adicional.

Otros autores, por el contrario, no ven objeción alguna a considerar el fraude fiscal como delito previo al blanqueo de capitales. Así, para Blanco Cordero, carece de relevancia que la cuota defraudada ya se encuentre en el patrimonio del sujeto aunque reconoce, eso sí, que la verdadera dificultad consiste en individualizar tales bienes entre todos aquellos que conforman el haber patrimonial²⁷. Una posición matizada mantiene Martínez Arrieta, quien, a pesar de considerar que la cuota tributaria no es un simple ahorro, sino una ganancia “puesto que se trata de un patrimonio afecto a un fin diferente a la permanencia en el patrimonio personal del autor”²⁸, se muestra partidario de aplicar también en estos casos los mismos criterios con los que se operó en la ya citada sentencia del Tribunal Supremo 20/2001, de 28 de marzo (*Caso Urralburu*), lo que vendría a suponer que únicamente podrá sancionarse el delito de blanqueo cuando el delito fiscal no haya sido objeto de reproche penal²⁹.

Pues bien, el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto en la sentencia 974/2012, de 5 de diciembre (“Caso Ballena Blanca”). Este fallo, considerado un hito por cuanto que es la primera vez que se aprecia un delito de autoblanqueo respecto de ganancias que tienen una procedencia distinta al tráfico de

²⁷ Isidoro Blanco Cordero, “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales”, en *Revista electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2011; p. 19 y ss. Disponible en criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf. En igual sentido, Mallada Fernández, *Blanqueo de capitales y evasión fiscal*, p. 209.

²⁸ Ignacio Martínez-Arrieta Márquez De Prado, *El autoblanqueo. El delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2014, p. 73.

²⁹ *Ibid.* p. 83 y ss.

drogas, plasma las diferentes posturas mantenidas e ilustra a la perfección la complejidad del tema abordado.

Según la opinión mayoritaria, debe optarse por la incriminación de ambas figuras estimando, por tanto, la existencia de un concurso de infracciones. Para ello, además de referirse a la mención expresa contenida en la Ley 10/2010 y al tratamiento que se le dispensa a esta cuestión en los países de nuestro entorno jurídico más próximo, se admite que la cuota tributaria pueda ser objeto material del delito de blanqueo. En este sentido se afirma que “el bien que procede del delito fiscal es la cuantía económica correspondiente a la cuota tributaria, que es una cantidad de dinero que constituye normalmente una proporción que se aplica sobre la base imponible (gravamen). Y el dinero, evidentemente, constituye un bien en el sentido del delito de blanqueo de capitales. Se trata, con todo, de una cantidad de dinero que no ingresa en el patrimonio del autor del delito fiscal, sino que ya se encuentra en él porque constituye una parte del mismo, pero ello no impide considerar que la cuota tributaria procede del delito fiscal”, careciendo de importancia, por tanto, que ya se encuentre en poder del defraudador³⁰. Se reconoce, eso sí, que lo más problemático será concretar e individualizar los bienes que tienen esa ilícita procedencia, dado que es inadmisibles que todo el patrimonio haya de quedar contaminado. Precisamente, la dificultad de identificar los bienes que constituyen la cuota tributaria defraudada condujo en una ocasión posterior, STS 182/2014, de 11 de marzo, a la absolución del delito de blanqueo. Cabe concluir, por tanto, que a los efectos de determinar la existencia de un delito de blanqueo, se exige una individualización de los bienes ilícitamente obtenidos aun cuando, paradójicamente, no sea necesario determinar el concreto delito que los origina.

El voto particular emitido cuestiona la idoneidad de la cuota tributaria para servir de base a un posterior delito de blanqueo. En opinión del magistrado discrepante, no puede confundirse una ganancia con un ahorro porque son realidades diferentes. Con todo acierto, afirma que la elusión del pago de impuestos no produce bienes y, por tanto, no ha de suponer incremento patrimonial alguno. En este sentido, señala que “la cuota que se deja de pagar no constituye un enriquecimiento, sino un indebido ‘no empobrecimiento’”. Finalmente, apunta – y tampoco le falta razón – que con la fórmula legislativa empleada en el artículo 301.1 del Código penal, se hace difícil evitar que

³⁰ Fundamento de Derecho Trigésimo Séptimo.

todo autor de una defraudación tributaria sea también considerado autor de un delito de blanqueo de capitales.

Como ha quedado dicho, el sentir mayoritario estimó preferible la apreciación conjunta de ambas infracciones. No creo, sin embargo, que pueda considerarse una decisión afortunada. Es más, existen razones para dudar de que el propio Tribunal pueda seguir manteniendo idéntico criterio a la vista de la evolución posterior que ha experimentado la interpretación del delito de blanqueo. En efecto, este Tribunal, consciente de que la indiscriminada aplicación de tan perturbador precepto puede resultar desmedida en algunos supuestos de autoblanqueo, ha tratado de buscar soluciones que, limitando su eficacia, resulten más respetuosas con los principios y garantías penales.

Una primera línea interpretativa, a la que ya se ha hecho referencia, impide la consideración conjunta del delito del que los bienes proceden y el blanqueo atendiendo a las exigencias derivadas del principio *ne bis in idem*, por lo que el comportamiento postdelictivo quedaría copenado en la infracción principal. Una segunda alternativa consiste en excepcionar el castigo del autoencubrimiento en determinados supuestos. En concreto, de conformidad con lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Supremo 809/2014, de 26 de noviembre, no debe estimarse la concurrencia de tal delito cuando se trata de una mera posesión de bienes; ni cuando la cuantía de éstos sea irrelevante, en virtud del principio de insignificancia; ni, finalmente, cuando no pueda acreditarse el proceso de integración o reconversión de los bienes en el sentido que ya había sido apuntado anteriormente en la sentencia 884/2012, de 8 de noviembre. Finalmente, se ha exigido que todo acto de blanqueo, para ser merecedor de esta calificación, ha de perseguir la finalidad de ocultar o encubrir el origen de los bienes ilícitamente obtenidos. La sentencia 265/2015, de 29 de abril, - siguiendo el criterio mantenido en la STS 1080/2010, de 20 de octubre - parte de que la simple obtención o disfrute de las ganancias no puede constituir un ilícito distinto y concluye afirmando que la esencia del tipo de blanqueo es ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes que tienen su origen en una actividad delictiva. De esta forma, abandonado algunos precedentes³¹, se viene a dar la razón a aquellos autores que han defendido que en el artículo 301.1 del Código

³¹ Sirvan de ejemplo las SSTs 974/2012, de 5 de diciembre o la 279/2013, de 6 de marzo.

penal se incrimina una única conducta³² aunque, a la vista de la dicción literal del artículo 301.1, esta exégesis no pueda admitirse sin enormes reservas³³.

En cualquier caso, siendo loable el propósito limitador que subyace a esta interpretación, no puede dejar de denunciarse que es susceptible de originar importantes disfunciones cuyo análisis, me temo, excedería con creces los objetivos marcados en este trabajo³⁴. Interesa destacar, no obstante, que, aplicando esta tesis al caso que nos ocupa, es discutible que pueda existir un delito de blanqueo así concebido dado que se presume difícil que el defraudador rija su actuar con dicho propósito cuando, en realidad, como señala Quintero Olivares, no hay nada que encubrir u ocultar al tratarse de un patrimonio y unas ganancias cuya existencia eran, o podían ser conocidas, por la Hacienda Pública³⁵. Y, aun reconociendo que este aspecto precisa de una reflexión menos precipitada, pudiera ser también problemática la admisión del delito de blanqueo en el resto de conductas que integran los delitos contra la Hacienda Pública, a pesar de que en esas hipótesis hay un claro incremento patrimonial. Podrá tratar de ocultarse la existencia del delito, pero es de sobra conocido el origen de esos bienes.

Como puede verse, el tratamiento jurisprudencial de la cuestión no permite llegar, al menos de momento, a resultados concluyentes y, aún más desolador es atender a la previsiones legales cuando, como es el caso, apuntan en direcciones opuestas.

En efecto, no puede desconocerse que las turbulentas relaciones entre el fraude fiscal y el blanqueo explican la modificación de la naturaleza jurídica de la

³² Juana Del Carpio Delgado, *El delito de blanqueo en el nuevo Código penal*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 1997; p. 167; de la misma, “La posesión y utilización como nuevas conductas en el delito de blanqueo de capitales”, en *Revista General de Derecho penal*, nº 15, 2011; p. 1 a 28; Eduardo A. Fabián Caparrós, *El delito de blanqueo de capitales*. Ed. Colex. Madrid, 1998; p. 360 y ss. Julio Díaz-Maroto Y Villarejo, *El blanqueo de capitales en el Derecho español*. Ed. Dykinson. Madrid, 1999; p. 15 y ss.; Patricia Faraldo Cabana, “Antes y después de la tipificación expresa del autoblanqueo de capitales”, en *Estudios Penales y Criminológicos*. Vol. XXXIV, 2014; p. 65 y ss.; José Manuel Gómez Benítez, “Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de lavado de capitales”, 11 y 12; Juan Carlos Ferré Olivé, “Una nueva trilogía en derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, p. 79.

³³ Así lo han puesto de manifiesto, entre otros, Diego M. Gómez Iniesta, *El delito de blanqueo de capitales en Derecho español*. Ed. Cedecs. Barcelona, 1996, p. 51 y ss.; Caty Vidales Rodríguez *Los delitos de receptación y legitimación de capitales en el Código penal de 1995*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 1997, p. 91 y ss.; Carlos Aránguez Sánchez, *El delito de blanqueo de capitales*. Ed. Marcial Pons. Barcelona, 2000, p. 223 y ss.; Miguel Abel Souto, *El delito de blanqueo en el Código penal español*. Ed. Bosch. Barcelona, 2005; p. 94 y ss.; del mismo, “Conductas típicas de blanqueo en el ordenamiento penal español”, en *I Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2009, p. 187; e Isidoro Blanco Cordero, *El delito de blanqueo de capitales*. Ed. Aranzadi. Pamplona, 2012; p. 448.

³⁴ Sobre esta cuestión, puede verse, Caty Vidales Rodríguez, “El autoblanqueo en la legislación penal española. Reflexiones a propósito de su tratamiento jurisprudencial”, en *Revista Internacional Derecho Penal Contemporáneo*, nº 58. Bogotá, 2017, p. 126 y ss.

³⁵ Gonzalo Quintero Olivares, “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo”, p. 6.

regularización fiscal que llevó a cabo la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. Siendo improcedente exponer las razones que avalan que pudiera tratarse de un cambio más aparente que real³⁶ y obviando, asimismo, el juicio crítico que merece³⁷, sí interesa destacar, que esta pretendida modificación pudiera interpretarse como un reconocimiento implícito de la posibilidad de coexistencia de los delitos de fraude fiscal y blanqueo³⁸.

Ahora bien, si así fuera, se hace difícil explicar que en esa misma reforma legal se modificara la causa de agravación específica que contenía el apartado primero del artículo 305 para, según se nos dice en el Preámbulo, dar una respuesta más proporcionada a los fraudes de especial gravedad, mereciendo tal consideración, entre otros supuestos, la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o de nula tributación que oculten o dificulten la determinación del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito (artículo 305 bis c). De esta forma, habrá que decantarse por la aplicación de esta causa de exasperación punitiva que, ni que decir tiene, tanto recuerda a la mecánica comisiva del delito de blanqueo, cuando el sujeto involucra a terceros. Mantener, por el contrario, que cuando es el mismo sujeto quien realiza tanto la conducta defraudatoria, como las maniobras obstativas – que, no olvidemos, puede consistir en un mero aprovechamiento de los bienes – debe estimarse un concurso de delitos no me parece que sea una solución asumible a la vista de los

³⁶ Araceli Manjón-Cabeza Olmeda, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: art. 305, apartados 1, 4 y 5”, en *Estudio crítico sobre el Anteproyecto de reforma penal de 2012*, Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2013; p. 840; Vilaplana Ruiz, afirma que el legislador, al referirse al retorno de la legalidad, asume que ésta quedó truncada por lo que se siguen sin abandonar el terreno de las excusas absolutorias. Javier Vilaplana Ruiz, “¿De qué hablamos cuando hablamos de regularizar? (Reflexiones en torno al nuevo delito fiscal)”; disponible en www.garrigues.com/es/Publicaciones/Articulos/Paginas/De-que-hablamos-cuando-hablamos-de-regularizar.aspx; Juan Carlos Ferré Olivé, “Una nueva trilogía en derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales” p. 74.

³⁷ Miguel A. Iglesias Río, “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: arts. 305 a 310”, en *Estudio crítico sobre el Anteproyecto de reforma penal de 2012*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2013; p. 832 y ss.; Caty Vidales Rodríguez, “Derecho penal del amigo (Reflexiones críticas acerca de la reciente modificación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social)”, en *Revista de Derecho y Proceso Penal*, nº 32, 2013, p. 271 y ss.

³⁸ Sobre la problemática de la regularización tributaria en este ámbito, véase, Bernardo Del Rosal Blasco, “Delito fiscal y blanqueo de capitales: perspectivas ante la nueva reforma del tipo básico del delito fiscal”, p. 12 y ss.; Miguel Díaz Y García Conlledo, “¿Puede el delito de defraudación tributaria constituir actividad delictiva previa a efectos de blanqueo?”, p. 620 y ss.; Juan Carlos Ferré Olivé, “Una nueva trilogía en derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, p. 52 y ss.; Eduardo Demetrio Crespo, “Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero”, p. 104 y ss.

evidentes desajustes punitivos que provoca³⁹. En cualquier caso, es de lamentar, una vez más, las grotescas situaciones que genera una política-criminal desnortada, incoherente y que, en este ámbito de la delincuencia, parece al servicio de fines ajenos al Derecho penal.

De todo cuanto ha sido expuesto, si alguna conclusión debe extraerse es que la polémica acerca de la compatibilidad entre los delitos de defraudación fiscal y blanqueo parece lejos de poder zanjarse. Ciertamente, en nada contribuye la configuración actual del delito de blanqueo que genera, en este y en otros ámbitos, no pocos problemas interpretativos. A las importantes objeciones señaladas con ocasión de la reforma experimentada por esta figura en 2010⁴⁰, viene a sumársele la clara constatación de que esa defectuosa técnica legislativa es susceptible de generar la diversidad de interpretaciones advertidas que, a pesar de obedecer al loable propósito de restringir el ámbito de aplicación de tan cuestionable precepto, resulta escasamente respetuosa con las exigencias derivadas del principio de legalidad. Innecesario debiera ser tener que recordar el asentado criterio del Tribunal Europeo de Derechos Humanos según el cual, para que pueda hablarse de ley en sentido material, deben cumplirse los requisitos cualitativos exigidos que, por lo que se refiere a la interpretación judicial, requiere de la concurrencia de dos caracteres específicos: la accesibilidad y la previsibilidad⁴¹. Es este último requisito el que no puede garantizar las divergencias interpretativas puestas de manifiesto.

Así las cosas y puesto que, no olvidemos, la disparidad de criterios trae su origen de una fórmula legislativa poco respetuosa con el principio de taxatividad, me parece que la única solución pasa por abordar una reforma legal que defina con absoluta precisión la conducta merecedora de reproche penal en función del bien jurídico que

³⁹ La sentencia 970/2016, de 21 de diciembre sí aprecia conjuntamente el delito de blanqueo y el subtipo agravado del delito contra la Hacienda Pública en un caso inverso; esto es, cuando los bienes de origen delictivo fueron objeto de un proceso de legitimación a través de un entramado societario que, además, incumplió las obligaciones tributarias.

⁴⁰ Al respecto, véase, entre otros, Miguel Abel Souto, "La reforma penal, de 22 de junio de 2010, en materia de blanqueo de dinero" en II Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2011; p. 61 y ss.; Juana Del Carpio Delgado, "La posesión y utilización como nuevas conductas en el delito de blanqueo de capitales", en *Revista General de Derecho Penal*, nº 15, 2011; p. 1 a 28; José Manuel Gómez Benítez, "'Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de lavado de capitales"; Gonzalo Quintero Olivares, "Sobre la ampliación del comiso y el blanqueo, y la incidencia en la receptación civil", p. 7 y ss.; Caty Vidales Rodríguez, "*Blanqueo, ¿qué es blanqueo?*", p. 1 a 29.

⁴¹ Pueden citarse, a modo de ejemplo las SSTEDH *The Sunday Times c. Reino Unido*, de 26 de abril de 1979; *Kokkinakis c. Grecia*, de 25 de mayo de 1993; *S. W. c. Reino Unido*, de 22 de noviembre de 1995; *Cantoni c. Francia*, de 15 de noviembre de 1996; *Coëme y otros c. Bélgica*, de 22 de junio de 2000; *Pessino c. Francia*, de 10 de octubre de 2006; y, más recientemente, *Huhtamäki c. Finlandia*, de 6 de marzo de 2012.

trata de protegerse y que, por supuesto, ni la descripción típica, ni su aplicación comprometa la vigencia de ninguno de los principios, derechos y garantías constitucionalmente reconocidos. Hasta que esa modificación, que entiendo inaplazable, no se produzca, habrá que seguir buscando alternativas para que, al menos, a través de una práctica estable se minimice el menoscabo que sufren.

El decomiso como solución

Como hemos tenido ocasión de ver, someter a tributación las ganancias de procedencia delictiva pudiera resultar contradictorio con la posibilidad de castigar como autor de un delito de blanqueo a quien ha cometido la infracción de la que los bienes proceden. Castigar a un sujeto por obtener unos bienes, por realizar alguna de las operaciones descritas en el artículo 301.1 del Código penal y, además, imponerle una pena si elude las obligaciones tributarias respecto de éstos – no así cuando se trata de ganancias lícitas obtenidas de una actividad lícita, aunque financiada con fondos de origen delictivo – me parece que compromete la vigencia de los principios *ne bis in idem* y proporcionalidad. En este contexto, creo que el decomiso puede seguir siendo una opción válida.

Ahora bien, habrá que determinar si las razones que existen para evitar el castigo por la conducta defraudatoria no subsisten, incluso, en mayor medida en relación con el delito de blanqueo en el que, conviene tener presente, con la configuración actual se hace extremadamente difícil determinar dónde acaba la fase de agotamiento del delito y en qué momento comienza la actividad postdelictiva penalmente relevante y, en consecuencia, merecedora de un reproche penal independiente. Además, no puede obviarse que si los distintos bienes jurídicos no impiden la apreciación de un concurso de normas cuando se trata de infracciones contra la Hacienda Pública, menores debieran ser las objeciones cuando, como es el caso, junto a intereses socioeconómicos se tutela el buen funcionamiento de la Administración de Justicia.

De aceptarse que en estos casos el decomiso puede constituir la alternativa que, probablemente, menos erosione principios y garantías esenciales, habría de llegarse a idéntica conclusión cuando los bienes cuya legitimación se pretende constituyen la cuota fiscal defraudada. De este modo, sin forzar las categorías jurídicas y, lo que es más importante, sin violentar principio alguno, podría llegarse a una solución aceptable. Ciertamente, parece menos problemática su consideración de efecto del delito que la de producto del mismo, sobre todo atendiendo a que el artículo 127 bis, y por remisión el

artículo 127 quinquies, incluye los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social entre los supuestos que autorizan a decretar el decomiso ampliado y que, como es sabido, se extiende a todos los bienes, efectos y ganancias siempre que, de concurrir determinados indicios, no pueda acreditarse su origen lícito.

Desde luego, son muchos y variados los motivos que hacen al nuevo régimen de decomiso acreedor de un severo juicio crítico⁴², pero si algún efecto positivo pudiera reconocérsele es, precisamente, su capacidad para contener una aplicación desmedida del delito de blanqueo de capitales. No desconozco que para la defensa de la compatibilidad entre los delitos de fraude fiscal, blanqueo y el decomiso – incluso en su modalidad ampliada – basta con alegar la inexistencia de identidad de fundamento. Me temo, sin embargo, que es una excusa muy pobre cuando unos mismos indicios pueden ser tomados en consideración para exasperar la respuesta punitiva respecto de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, constatar la existencia de un delito de blanqueo y, asimismo, permitir el decomiso de todos los bienes cuya procedencia delictiva no se pruebe. Falta por ver, además, si esa acumulación de sanciones y consecuencias jurídicas resiste el examen atendiendo, esta vez, a las exigencias de proporcionalidad.

Así las cosas, castigar el delito fuente y decretar el decomiso correspondiente o, en su caso, la responsabilidad civil que corresponda, constituye, si no la mejor opción, si al menos, la que conduce a resultados más aceptables. Cuestión distinta es determinar si el delito de blanqueo, asumiendo un papel residual, debe quedar relegado a aquellos supuestos en los que no pueda castigarse el delito que origina los bienes. Se trata, sin duda, de una alternativa discutible tomando en consideración, tanto las razones político-criminales que avalaron la introducción de este precepto, como las objeciones que pueden hacerse respecto de la incriminación del mero enriquecimiento que se presupone ilícito y que, al margen de otras consideraciones, rememora un derecho penal de autor.

No ignoro que la solución que se propone contradice la tendencia hiperrepresiva actual y tampoco desconozco que considerar el decomiso como un límite a la apreciación de un delito de blanqueo puede constituir un efecto perverso,

⁴² Al respecto, puede verse, Teresa Aguado Correa, “Comiso: crónica de una reforma anunciada. Análisis de la Propuesta de directiva sobre embargo y decomiso de 2012 y del Proyecto de reforma del Código Penal de 2013”, en *In Dret. Revista para el análisis del Derecho*, 2014; disponible en <http://www.indret.com/pdf/1025.pdf>; Esther Hava García, “La nueva regulación del comiso”, en *Comentario a la reforma penal de 2015*. Ed. Aranzadi. Pamplona, 2015; p. 213 a 223; Caty Vidales Rodríguez, “Decomiso”, en *Comentarios a la Reforma del Código penal de 2015*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia, 2015; p. 391 a 414; María Concepción Gorjón Barranco, “El comiso ampliado como paradigma del moderno Derecho penal”, en *Revista Penal*, nº 38, 2016, p. 127 a 146.

probablemente muy alejado de la voluntad del legislador. Por ello y porque, como ha quedado expuesto, no se trata de una vía que pueda admitirse sin reserva alguna, ante la contumacia del legislador, considero necesario insistir en la necesidad de una reforma legal que, a la vista de las graves disfunciones creadas, no debería aplazarse por más tiempo. A la hora de abordar esta tarea sería conveniente dar a la problemática planteada un enfoque integral que evitara solapamientos y situaciones concursales, incluso, abiertamente contradictorias, que poco o nada facilitan la labor de interpretar y aplicar tales preceptos y que, en cambio, sí empañan considerablemente la certeza que debiera presidir todo texto punitivo. Y si, como digo, esto pudiera resultar oportuno, lo que me parece indispensable es que, lejos de un sometimiento acrítico a los dictados de la política-criminal internacional – en la que, por otra parte, es notable la influencia que ejercen ordenamientos muy diferentes a nuestra tradición jurídica – y que, curiosamente únicamente se desacatan para rebasar sus previsiones, se adopten medidas que respeten con absoluto celo los principios esenciales de un Estado de Derecho.