

**RELACIONES ENTRE EL DELITO DE BLANQUEO  
DE DINERO Y EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN  
TRIBUTARIA, GONZÁLEZ URIEL, DANIEL.  
THOMSON REUTERS ARANZADI, CIZUR MENOR,  
2022.**

YAGO GONZÁLEZ QUINZÁN

Investigador predoctoral (FPU); Universidad de Santiago de  
Compostela

Entre el blanqueo de dinero y la defraudación tributaria existen diversas cuestiones problemáticas que, pese a su amplio análisis por la doctrina y por los últimos pronunciamientos jurisprudenciales, todavía no poseen una respuesta unívoca que calme los intensos debates generados por las relaciones entre los dos delitos. GONZÁLEZ URIEL, doctor en Derecho por la Universidad de Santiago de Compostela, autor de más de cuarenta artículos de revista y actualmente Letrado de refuerzo del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo, área penal, ofrece en esta monografía nuevos y sólidos argumentos en orden a apoyar las tesis dogmáticas y jurisprudenciales con las que concuerda y, al mismo tiempo, refutar aquellas otras posiciones discrepantes que también son objeto de rigurosa exposición en la monografía recensionada.

En lo que atañe a la sistemática de la obra, esta se conforma por un Prólogo elaborado por el Magistrado DEL MORAL GARCÍA, máximo representante en cuanto a la negación del delito de defraudación tributaria –en su modalidad de impago– como hecho previo del blanqueo, oposición que ha reflejado en su paradigmático voto particular a la STS 974/2012, de 5 de diciembre. Al margen de este elemento introductorio y del apartado de conclusiones, la obra consta de tres

capítulos –divididos, a su vez, en varios subapartados– en los que el autor defiende la imposibilidad de que la cuota tributaria sea objeto material del blanqueo; la definición del art. 305.4 CP como causa de levantamiento de la pena; la prescripción del hecho previo como impedimento para la persecución por reciclaje; la admisión restrictiva del autoblanqueo; el concurso de normas entre el lavado de activos y la defraudación tributaria; y, por último, la tributación de las ganancias ilícitas.

En el Capítulo 1 se analiza la tendencia internacional, representada por el GAFI y, siguiendo su estela, por las directivas comunitarias sobre el blanqueo, que considera al delito fiscal como posible hecho previo del lavado de activos. En clave nacional nuestro legislador penal no se pronuncia al respecto, silencio que ha generado una discusión jurídica sin precedentes que, actualmente, se agrava por lo dispuesto en el art. 1.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, esto es, la inclusión de la cuota defraudada en los delitos contra la Hacienda Pública como bienes procedentes de una actividad delictiva. GONZÁLEZ URIEL (p. 23 ss.) considera que la previsión administrativa resulta irrelevante en el campo penal, dado el principio de reserva de ley orgánica y la inexistente referencia a una interpretación auténtica que colme el contenido del art. 301 CP por resultar este un tipo penal en blanco. No obstante, la disposición en la ley preventiva reforzó para ciertos autores la tesis favorable al delito fiscal como hecho previo del blanqueo, concepción auspiciada por las Directivas 2015/849, 2018/843 y 2018/1673.

En el Capítulo 2 se analiza, en primer lugar, la cuestión relativa a la cuota defraudada como objeto material del reciclaje, problemática no solventada a pesar de que la STS 974/2012, de 5 de diciembre, se manifieste positivamente al respecto. Contra la solución esgrimida por el Alto Tribunal se erige como detractor GONZÁLEZ URIEL (p. 51 ss.), quien denuncia la flagrante infracción del principio de legalidad al determinarse como ilícitas ganancias derivadas de actividades legales que no son objeto de ulterior declaración. Considera determinante la preexistencia de la cuota tributaria en el patrimonio del sujeto como resultado de negocios jurídicos lícitos, de forma que los bienes se hallan integrados en el tráfico económico legal; admitir lo contrario equivaldría a que todo acto con dinero lícitamente obtenido hasta la comisión del fraude fiscal sería una operación de blanqueo, a pesar incluso de no haberse consumado el delito previo.

Conforme a la concepción que propugna el autor, la cuota tributaria se define como un ahorro o falta de gasto, distinto al enrique-

cimiento propio que suponen otros delitos que sí son base para el blanqueo. A diferencia de las modalidades de obtención indebida de devoluciones y disfrute también indebido de beneficios fiscales, en la elusión fiscal no existiría una relación causal entre la posterior omisión tributaria y los bienes obtenidos previamente. Ahora bien, a partir de la STS 974/2012, de 5 de diciembre, la jurisprudencia afirma la idoneidad de la cuota tributaria como objeto material del blanqueo, apoyándose en la amplitud otorgada por los instrumentos internacionales a los conceptos de “bienes” y “producto” del delito. El incumplimiento de la obligación fiscal constituye una ganancia –superior a 120.000 euros– para el defraudador y un perjuicio para la Hacienda Pública; por tanto, conforme a las teorías causales válidas, se produce un aumento patrimonial que no existiría en caso de cumplirse con las efectivas cargas tributarias. En relación con la causalidad, un sector doctrinal apela a la teoría de la “afectación del patrimonio a un fin”, la cual niega GONZÁLEZ URIEL (p. 53) al señalar que dicha construcción, de raigambre civilista, requiere de una habilitación legal expresa.

Seguidamente, se aborda la identificación de los bienes objeto de fraude fiscal en una masa patrimonial, pues en su defecto no es posible el reciclaje al no existir objeto material. Probar la concreta cuantía sobre la que se realizan los elementos objetivos y subjetivos del art. 301 CP resulta de extrema dificultad, a pesar de la prueba por presunciones. Con todo, ciertos autores advierten que esta complejidad no resta tipicidad a los hechos, razón por la que se han desarrollado las siguientes teorías: la imposibilidad de su determinación y, por ende, del ulterior blanqueo; la limitación a aquellas operaciones de blanqueo que recaen sobre la totalidad de la base imponible o sobre una cantidad económica que incluya gran parte de la cuota tributaria, solución adoptada por el Tribunal Supremo; y la contaminación total del patrimonio. Para GONZÁLEZ URIEL (p. 67 ss.) ninguna ofrece suficiente seguridad jurídica, pues la coexistencia de rendimientos lícitos con aquellos obtenidos del delito dibuja supuestos de duda que, en aplicación del principio *in dubio pro reo*, implicarán la absolución por reciclaje. Además, rechaza la necesidad de una condena previa por el delito fiscal y alaba las exigencias jurisprudenciales en orden a acreditar, de un lado, las circunstancias materiales y temporales de la cuota defraudada y la acción de blanqueo en la que se concreta, y, de otro, la ocultación del origen ilícito de los bienes como elemento subjetivo del injusto del art. 301 CP.

En aras de completar un trabajo exhaustivo sobre las relaciones entre el delito fiscal y el lavado de activos, extremo que sin duda alguna se consigue, el autor ofrece de forma sintética, pero profunda-

mente crítica, su postura respecto a la naturaleza jurídica de la regularización tributaria *ex* art. 305.4 CP –y sus consecuencias en relación con el blanqueo– tras la reforma operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre. Un sector doctrinal define la mentada regularización tributaria como una causa de justificación sobrevenida, al concebirse la ausencia de regularización como un elemento negativo de la tipicidad, mientras que otro aboga por considerarla como una causa de levantamiento de la punibilidad, esto es, una excusa absolutoria. A esta posición se adscribe GONZÁLEZ URIEL (p. 78 ss.), que pondera que como consecuencia de la regularización tributaria, la cuota defraudada se descontamina y ello impide afirmar la existencia de una actividad delictiva previa, al mismo tiempo que excluye el dolo de ocultación propio del reciclaje.

Al hilo del estudio del art. 305.4 CP, se incluye un subapartado específico en el que se analiza la “amnistía” introducida por el RDL 12/2012, de 30 de marzo, declarada inconstitucional por la STC 73/2017, de 8 de junio. La definición de esta figura como causa específica de anulación de la pena o como “amnistía” dividió a la doctrina en dos facciones, si bien mayoritariamente se abogó por su definición como excusa absolutoria al restringirse el término “amnistía” a la desaparición de los efectos derivados de delitos de corte político. La segunda de las cuestiones problemáticas, vinculada con el ámbito penal, consistía en determinar si resultaba posible perseguir por blanqueo aquellas operaciones realizadas con dinero obtenido del delito fiscal una vez que se regularizaba la situación tributaria, pues se exoneraba de responsabilidad con el pago del 10% de la cuantía defraudada. Acerca de este interrogante, GONZÁLEZ URIEL (p. 96 ss.) coincide con aquellas voces doctrinales que defendían que esta causa específica de levantamiento de pena se distinguía del art. 305.4 CP en la posible punibilidad de los delitos conexos.

Asimismo, en la monografía se abordan extensamente dos cuestiones relacionadas con la prescripción del delito fiscal: por un lado, la determinación del *dies a quo* en la defraudación tributaria tras la reforma del 2012; y, de otro, la posible persecución por blanqueo ante la prescripción del delito fiscal. Respecto a la primera cuestión, la definición del art. 305.4 CP como excusa absolutoria permite afirmar la intranscendencia de esta respecto a la prescripción del delito fiscal; no obstante, conforme a la tesis que concibe la regularización como elemento negativo del tipo, el plazo de prescripción se extendería de 5 a 9 años al requerirse la iniciación de los procedimientos de investigación o comprobación por la Administración tributaria. GONZÁLEZ URIEL (p. 100 ss.) estima esta última posición contraria a la seguridad

jurídica –al hacer depender la consumación de circunstancias externas no imputables al sujeto– e incompatible con el art. 131.1 CP.

En cuanto a la apreciación del delito de blanqueo ante la prescripción del hecho previo, una parte de la doctrina plantea que la prescripción del delito fiscal no conlleva la descontaminación de los bienes, apoyándose en el art. 127.4 CP y en el principio de accesoriedad *ex* art. 300 CP. El sector contrario propugna que la anterior concepción carece de idoneidad por eliminar el plazo de prescripción de 5 años propio del art. 305 CP –y atribuirle, ante cualquier operación realizada con dinero del fraude fiscal, un plazo de 10 años *ex* art. 131.4 CP– y por contravenir el art. 1956 CC. GONZÁLEZ URIEL (p. 112 ss.) niega la posibilidad de condena por reciclaje ante la declaración de la prescripción del hecho previo en un auto de sobreseimiento libre –con idéntica fuerza de cosa juzgada que una sentencia absolutoria–. Considera que la presunción de inocencia impide fijar el origen de los bienes en una actividad delictiva cuando ésta ha prescrito de forma previa a los concretos actos de encubrimiento, y desecha la fijación del *dies a quo* de la prescripción del blanqueo por posesión en la toma de posesión de los bienes contaminados –momento de consumación del delito fiscal–, pues ello salva la imprescriptibilidad del blanqueo, no recogido en el art. 131.3 CP, pero extiende el plazo de prescripción del delito fiscal a 10 años. Por último, arguye la inseguridad de las relaciones comerciales ante el carácter delictivo de los bienes *sine die* y la incongruencia de no aplicarse el decomiso ampliado, pero sí el blanqueo, sobre bienes cuyo origen radica en un delito prescrito.

Otra cuestión que posee un cabal tratamiento en la monografía es aquella referida al autoblanqueo y a las profundas polémicas que suscita, incluso antes de su expresa tipificación a través de la LO 5/2010, de 22 de junio. La reciente Directiva 2018/1673 obliga a los Estados miembros a castigar el autoblanqueo en relación con la conversión, transmisión, ocultación y encubrimiento, pero no impone dicho mandato respecto a la adquisición, posesión y utilización, supuestos en los que se considera conveniente su supresión al infringirse el *non bis in ídem* con la apreciación del concurso real entre el delito fuente y el blanqueo. GONZÁLEZ URIEL (p. 151 ss.) propugna un rechazo todavía mayor en relación con el autoblanqueo de la cuota tributaria por adquisición, posesión y utilización, pues con tales conductas no existe un desvalor añadido y la ocultación se trata de un elemento definitorio de la defraudación tributaria.; por ello, aunque admite *de lege data* el autolavado, clama por una interpretación restrictiva a través del principio de insignificancia, la afectación al bien jurídico protegido y la doctrina de los actos neutros.

El Capítulo 2 se cierra con el análisis de la relación concursal entre el blanqueo y la defraudación tributaria –referida a la elusión fiscal, pues se admite el concurso real respecto a las demás modalidades y en el fraude de subvenciones–. GONZÁLEZ URIEL (p. 178 ss.) aboga por el concurso de normas entre los dos delitos a resolverse mediante la regla de la consunción, aunque las últimas directivas sobre el blanqueo y la jurisprudencia apoyan el concurso real –si bien restrictivamente, pues se exige la finalidad de ocultación en todas las acciones de lavado–. El autor estima que las conductas de blanqueo son actos copenados por constituir el agotamiento del previo delito fiscal, razón por la que el concurso de leyes es el tratamiento más idóneo en la medida en que ambos ilícitos comparten una misma línea lesiva. Asimismo, considera que la protección de distintos valores con cada norma penal no es un obstáculo para aplicar la regla de la consunción, pues ambos ilícitos comparten el orden económico como bien jurídico mediato.

Finalmente, el Capítulo 3 se dedica a la “clásica” discusión sobre la tributación de las ganancias ilícitas y, con ello, la posibilidad de castigar en concurso real el delito por el que se obtienen los beneficios ilícitos y el fraude fiscal posterior. La doctrina contraria a tales postulados arguye cuatro argumentos: el derecho fundamental a no confesarse culpable como causa de justificación *ex art. 20.7º CP*; la inexistencia de una relación jurídico-tributaria, pues en un impuesto como el IRPF no se prevé como hecho imponible la consecución de rentas ilícitas; en el plano de la ética, un estado no puede convertirse en receptor, blanqueador o incluso partícipe del delito del que proceden las ganancias; y la aplicación del comiso como figura para impedir que la persona se aproveche de lo obtenido por su actuación delictiva. GONZÁLEZ URIEL (p. 206 ss.) considera que el principio de igualdad en el tributo determina que no puede otorgarse un trato más beneficioso a quien obtiene ganancias por la comisión de un delito frente a quien obtiene rentas lícitas no declaradas ulteriormente, y niega que no exista previsión legal alguna para la incardinación de las rentas ilícitas, pues el art. 39 de la LIRPF alude a las ganancias patrimoniales no justificadas. Como correlativa, reconoce la responsabilidad penal por defraudación fiscal como consecuencia de no declarar las rentas ilícitas, si bien clama por una restricción al máximo del concurso real entre el delito fuente y el fraude fiscal posterior, razón por la que aplaude la doctrina sentada en la STS 20/2001, de 28 de marzo.

A la vista de todos los puntos reseñados y del profundo análisis que realiza el autor para contribuir a la resolución definitiva de las

problemáticas que se plantean entre el blanqueo y la defraudación tributaria, la monografía se considera una gran aportación a la ciencia jurídica que no se restringe únicamente a recoger los argumentos esgrimidos con anterioridad, sino que en ella se aportan nuevas claves a tener en cuenta en las inacabadas polémicas. El autor expone con claridad cada debate doctrinal y jurisprudencial, logro que es fruto de una esquematización del contenido que permite comprender el estado de cada cuestión en la actualidad. En todas las disquisiciones se adopta un óptimo método de investigación: primero se expone tanto la regulación anterior como la vigente para comprender la evolución y las verdaderas intenciones del legislador con cada reforma; luego se plasman las distintas posiciones mantenidas respecto una determinada polémica; se recaban las soluciones adoptadas en países de nuestro entorno jurídico, sin suponer las referencias de Derecho comparado estudios cargantes; y, en último lugar, el autor expone su postura en orden a conseguir un pleno respeto de los principios penales, tributarios y constitucionales. Se alaba la visión crítica del autor en cada uno de sus razonamientos y, sobre todo, se comparten las reivindicaciones en cuanto a la necesidad de pronunciamientos expresos por el legislador que den respuesta a las lagunas existentes y exoneren al poder judicial de cumplir la tarea que le corresponde al legislativo.

