



Universidad de Almería

Facultad de Derecho

**TRABAJO FIN DE GRADO: LA TRIBUTACIÓN DE LAS
RENTAS ILÍCITAS EN ESPAÑA**

**Presentado por Ezequiel Medina Jiménez en el curso 2015-
2016**

Tutelado por Ángel Fornieles Gil



ÍNDICE

Contenido

I.	INTRODUCCIÓN:	4
II.	CONTENIDO: ESTADO DE LA CUESTIÓN Y ANÁLISIS:	6
	1. Planteamiento del problema	6
	2. Las distintas clases de ilicitud y su situación ante el tributo:	8
	2.1. Ilicitud civil:	8
	2.2. Ilicitud administrativa:	9
	2.3. Ilicitud penal:	11
	3. La tributación de las rentas ilícitas en España:	12
	3.1. Introducción al debate doctrinal:	12
	3.2. Posturas en contra de la tributación de las rentas ilícitas	12
	3.3. Posturas a favor de la tributación de las rentas ilícitas:	20
	3.3.1. Principio de igualdad: agravio comparativo o discriminación intolerable	20
	3.3.2. Principio de no exclusión del impuesto	21
	3.3.3. Consideraciones político-criminales	22
	4. Postura intermedia en torno a la tributación de las rentas ilícitas	23
	5. Valoración Personal de la tributación de las rentas ilícitas:	24
	6. La tributación de las rentas ilícitas en la imposición sobre la renta. Sujeción de las actividades ilícitas.	26
	6.1. Planteamiento	26
	6.2. Ganancias delictivas	26
	6.3. Subsunción de las rentas delictivas en el concepto de renta y en sus diversos componentes:	34
	-Relevancia fiscal del comiso:	35
	-Calificación de las rentas delictivas:	37
	6.4. Ganancias patrimoniales no justificadas	38
	7. La tributación de las rentas ilícitas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones	39
	8. La tributación de las rentas ilícitas en la imposición sobre la propiedad:	40
	8.1. Impuesto sobre el patrimonio:	40
	8.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles	42
	8.3. La tributación de las rentas ilícitas en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.	42
	8.4. Consideraciones respecto a estos impuestos	44

9. La tributación de las rentas ilícitas en la imposición sobre el consumo y sobre el tráfico jurídico.....	45
9.1. Impuesto sobre el Valor Añadido.....	45
9.2. La tributación de las rentas ilícitas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....	49
III. CONCLUSIONES	51
IV. BIBLIOGRAFÍA.....	54

La tributación de las rentas ilícitas

I. INTRODUCCIÓN:

Los negocios ilegales, las actividades ilícitas o contrarias a Derecho, indudablemente, revelan riqueza, puesto que con ellas se producen desplazamientos de dinero, y qué duda cabe de que uno de los motivos que conducen a la comisión de delitos o infracciones es justamente la expectativa de obtener con ello una ventaja o un beneficio económico. Por esto, es lógico que se pretenda que estas actividades o actos sean sometidas a gravamen al igual que cualquier otro acto que manifieste capacidad económica, para evitar que el dinero movido de forma ilegal quede al margen de la tributación.

El problema es si los actos contrarios a Derecho, en la medida que expresan riqueza, deben tributar, o si es una contradicción que el Derecho exija un tributo por algo que, a su vez, considera que merece un reproche y que debe dejar de existir, cuya consecuencia natural sería una sanción y la no protección de la capacidad económica así obtenida.

El cambio de siglo se ha visto afectado por un desarrollo de la criminalidad organizada preocupante. Así como por una desorientación ética y una ascendente disociación entre moralidad y legalidad. Todo ello explica el apogeo de las actividades económicas ilícitas y el interés que nos plantea su tributación o gravamen.¹

Actualmente, las operaciones que tienen por propósito generar directa o indirectamente beneficios económicos constituyen gran parte de la actividad criminal en todo el mundo. Operaciones tales como el narcotráfico, la venta de armas ilegales, la prostitución, el fraude y la malversación de fondos públicos son actividades capaces de generar rentas considerables, que en muchos casos son mayores incluso que las que provienen de negocios lícitos. Ante la obtención de dichas rentas, las personas involucradas tratarán de hallar la forma de controlar y usar las mismas sin exponer su

¹ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

identidad o la actividad ilícita subyacente, evadiendo la tributación y acudiendo al blanqueo de capitales.

En ocasiones -así lo han manifestado los Abogados Generales LÉGER² y FENELLY³- los criminales incluso llegan a alegar el carácter delictivo de su actuación para evitar la tributación. En palabras de BITTKER y LOKKEN este tipo de contribuyente parece un “*parricida que pide clemencia por ser huérfano*”.⁴

España ocupa el puesto número diez de los países que más dinero pierden por la economía sumergida, siendo sus cifras de 107.35 mil millones de dólares⁵, lo que equivale al 22.5% del total de la economía española, sin estar sujeto este dinero a ningún tipo de tributación.

Como respuesta a esta situación ha surgido una jurisprudencia favorable al sometimiento a gravamen de las operaciones ilícitas y a su vez contraria a la deducibilidad de los gastos ilegales. Sin embargo, la situación presente está lejos aún de ser satisfactoria. La jurisprudencia europea favorece *de facto* las actividades más graves (tráfico de drogas) y nuestro Tribunal Supremo afirma que la estafa y la malversación llevan aparejados el delito fiscal si el delincuente no declara a Hacienda las cantidades obtenidas.⁶

La confusión es provocada por la multitud de problemas que plantea la fiscalidad de los actos ilícitos. Para conseguir soluciones coherentes y justas, hay que formular principios generales, pero estos por su parte deben inducirse de los problemas reales y no elaborarse de forma abstracta y puramente teórica. Si bien, en primer lugar sí que debemos preguntarnos de forma abstracta si la tributación de los actos ilícitos respeta el ordenamiento jurídico en su unidad: el sistema jurídico presenta múltiples repliegues⁷ y,

² Conclusiones del Abogado General del caso *Goodwin*, 18 (STJUE 28.5.1998, *John charlees Goodwin y Edward Thomas Unstead*.)

³ Conclusiones del Abogado General del caso *Siberië*, 35 (STJCE 29.6.1999, *Coffeeshop Siberië*)

⁴ B.I. BITTER L. LOKKEN, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Warren, Gorham & Lamont 1999.

⁵ MUTPHY, R. *The cost of tax abuse, A Briefing paper on the cost of tax evasion worldwide*. Briefing prepared for The Tax Justice Network. Tax research UK assisted by Tess Riley. November 23, 2011. http://www.tackletaxhavens.com/Cost_of_Tax_Abuse_TJN%20Research_23rd_Nov_2011.pdf

⁶ STS de 21.12.1999 (RJ 9436)

⁷ Como afirma M.T. SOLER ROCH, suele alegarse que la tributación de las operaciones ilícitas es contraria al art. 1275 CC: los contratos con causa ilícita “no producen efecto alguno”. (*La tributación de*

además, cada sector del ordenamiento contiene sus propias reglas adecuadas a sus fines y su objeto, por las que se rige. Desde esta óptica, la clave de la cuestión debe buscarse en el principio de capacidad económica, aunque tampoco basta este principio para resolver todas las controversias. Véanse, por ejemplo, los tributos extrafiscales o las tasas sobre actividades ilícitas, que se rigen por otros criterios. Además, no se puede descartar *a priori* que los principios de Derecho penal puedan entrar en juego en algunos supuestos.

La jurisprudencia española y comunitaria representa un excelente observatorio para analizar las dificultades reales y proponer soluciones. También el Derecho comparado puede ayudar para entender mejor el ordenamiento interno y señalar sus ventajas o deficiencias. En todo caso, deben advertirse las peculiaridades de cada impuesto en relación con los diversos elementos que integran su estructura (criterios de sujeción, gastos deducibles, beneficios fiscales). También se debe tener en cuenta que el grado de ilicitud y el tipo de ilícito pueden afectar al régimen tributario de las correspondientes operaciones.⁸

II. CONTENIDO: ESTADO DE LA CUESTIÓN Y ANÁLISIS

1. Planteamiento del problema

La tributación de los actos ilícitos no es una cuestión nueva, pudiendo hallarse su origen en la famosa y célebre locución latina *pecunia non olet* (el dinero no huele), atribuida al emperador romano Vespasiano (69-79 d.C.). En la Antigua Roma, era frecuente que la orina recogida de las letrinas públicas se aprovechara con fines industriales. La orina era muy apreciada por los curtidores de pieles, que la usaban para adobar sus cueros, así como por los lavaderos, que por su contenido en amoníaco la empleaban para limpiar y blanquear las togas de lana. El emperador Vespasiano decidió

las actividades ilícitas, REDF, 85, 1995, pág. 13), pero debe recordarse el art. 1306 del mismo Código (nulidad de los contratos), según el cual no puede alegarse la propia culpa para repetir el pago o negar el cumplimiento de la prestación pactada.

⁸ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

imponer un tributo a la orina que diariamente se vertía en las letrinas de Roma, y que era recogida en la Cloaca Máxima, la red pública de alcantarillado. A partir de entonces, los artesanos que la necesitaran en sus negocios debían pagar el nuevo tributo por su uso.

Según el historiador romano Suetonio, cuando el hijo de Vespasiano, Tito, recriminó a su padre por su intención de sacar dinero de las letrinas, éste le dio a oler una moneda de oro, preguntándole si le molestaba su olor (*sciscitans num odore offenderetur*). Al negarlo Tito, Vespasiano respondió: “Y sin embargo, procede de la orina” (*Atqui ex Lotio est*).⁹ En la actualidad, la frase *pecunia non olet* se usa para justificar la utilidad del dinero con indiferencia de cual sea su procedencia, pues para el Estado debe importar el uso que hace de sus tributos y no las circunstancias de reputarse ridícula o repugnante la fuente de la que provienen.¹⁰

Comenzando desde este aforismo romano, nos introducimos a la cuestión de si es apropiado o no gravar los actos ilícitos y, especialmente, los “réditos” que puedan producir dichos actos ilícitos y su posible imposición en el ámbito del Impuesto a la Renta. En principio, debemos decir que la fiscalidad de los hechos ilícitos sigue siendo, actualmente, una cuestión muy polémica, en un contexto internacional donde el volumen de recursos económicos que generan las actividades ilícitas es inmenso. Lo peor del caso es que en múltiples ocasiones, las rentas originadas por actividades ilícitas superan cuantiosamente aquellas derivadas de las actividades legales. Muchos de estos actos, hechos o negocios ilícitos, además de ocasionar perjuicios a la sociedad, provocan una situación de injusta competencia desleal con sus pares lícitos; al tener que afrontar éstos pesadas cargas fiscales, a las que no se hallan sometidas las actividades ilícitas que resultan por ello, en los hechos, mucho más lucrativas que las realizadas en un marco legal.¹¹

En aras de resolver este problema, empezaremos evaluando los distintos tipos de ilicitud y su situación ante el tributo, para luego concentrarnos en las de origen penal.

⁹ SÜETONIO. *De Vita Caesarum VIII, 23, 3.*
http://penelope.uchicago.edu/Thayer/L/Roman/Texts/Suetonius/12Caesars/Vespasian*.html#23

¹⁰ BECERRA BECERRIL. *La tributación de los actos ilícitos.*
<http://www.tuobra.unam.mx/vistaObra.html?obra=2024>

¹¹ SÁNCHEZ ROJAS, O. *Pecunia non olet* (el dinero no huele) ¿Puede un acto ilícito generar renta imponible? Revista peruana de Derecho Tributario. Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Derecho, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review, Lima, Perú. Año 7, Número 18, 2013.

2. Las distintas clases de ilicitud y su situación ante el tributo

En este trabajo partimos de un concepto amplio de acto ilícito¹², entendido como acción u omisión contraria al ordenamiento jurídico. El elemento común se halla en el desvalor que supone dicha conducta al lesionar las normas jurídicas, las obligaciones nacidas de la autonomía de la voluntad o los deberes de diligencia derivados de las relaciones con otras personas.

El reproche jurídico atribuido a estas conductas se clasifica a partir de la reacción del ordenamiento jurídico. Así, puede consistir en una reacción civil, administrativa o penal. Y, naturalmente, estas áreas no son independientes, por cuanto la ilicitud penal o administrativa puede conllevar efectos civiles, por ejemplo.

Todas estas conductas nos interesan porque pueden desplegar su eficacia sobre el ámbito tributario. Esta incidencia puede operar en un doble plano: el nacimiento y cuantía de la obligación tributaria principal, u otros aspectos subordinados, como el nacimiento de responsabilidades tributarias a cargo de terceros.

2.1. Ilicitud civil

El campo de los ilícitos civiles es muy amplio y no pretendemos abordarlo por completo. En el caso de que el ilícito civil genere tan sólo un deber de indemnizar, no se plantean problemas específicos en el ámbito tributario. Distinto es el supuesto de los casos de nulidad y rescisión. El art. 28.2 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), ley 230/1963, señala que “el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley *prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*”. Este precepto no se aplica en el caso de que el negocio

¹² Según M.T. SOLER ROCH, “*la actividad ilícita se viene entendiendo, en sentido amplio, como contraria a Derecho (ilícitos civiles, administrativos y penales) y, en sentido estricto, como delito*”. La citada autora también distingue entre “los delitos de contenido económico no relacionados con una actividad (ejemplo: hurto, robo, secuestro), los delitos relacionados con una actividad económica (ejemplo: narcotráfico) y la delincuencia como objeto social de determinadas organizaciones (ejemplo: mafia)”

sea declarado nulo y se resuelvan sus efectos económicos, pero la letra de la ley apunta a una interpretación distinta.¹³

El incumplimiento de una norma jurídica civil configura un acto ilícito civil nulo o anulable, y en el caso de la anulabilidad será plenamente válido hasta que se declare judicialmente su nulidad. La renta producto de un acto ilícito civil declarado nulo no estará sujeta a tributación por razón de que no habrá capacidad contributiva, pues con la figura de la nulidad desaparecerán los efectos económicos del acto jurídico en cuestión, retro trayendo la realidad jurídica al estado anterior a la materialización del acto. El tratamiento que da la norma jurídica a las rentas de origen ilícito civil es más flexible que el dado a las de origen delictivo, exigiendo su tributación mientras no se demuestre la ilicitud en el ámbito judicial.¹⁴ Mientras el ilícito civil no sea declarado judicialmente nulo, éste no plantea ningún problema por cuanto su ilicitud se considera intrascendente y sus rentas se reputan perfectamente válidas.

2.2. Ilícitud administrativa

El desvío del cumplimiento de las diversas normas jurídico-administrativas, configurará la ilicitud administrativa, implicando la imposición de la sanción prescrita por la norma.¹⁵

Siguiendo la doctrina alemana, puede distinguirse entre tres tipos de prohibición: prohibición radical (*Verbot ohne Befreiungsvorbehalt*), prohibición represiva con posibilidad excepcional de dispensa (*represives Verbot mit Befreiungsvorbehalt*) y prohibición puramente preventiva que desaparece mediante el otorgamiento de una licencia, tras realizarse los preceptivos controles (*preventives Verbot mit Erlaubnisvorbehalt*)¹⁶.

¹³ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

¹⁴ MUÑOZ ORELLANA, R. *La Tributación de las Ganancias Ilícitas y el Incremento Patrimonial no Justificado en el Ecuador*. Noviembre, 2010.

¹⁵ FERNÁNDEZ QUIÑONES, D. *Derecho Administrativo y Ley de Procedimiento Administrativo Uniforme. Segunda edición*. Forum – Legis Editores S.A. (2001) p. 11.

¹⁶ HERRERA MOLINA, P. citando a MEYER S., *Gebühren für die Nutzung von Umweltressourcen*, Dunker & Humblot, Berlín, 1995, pág. 144.

En principio la infracción por incumplimiento de una prohibición represiva no implicará tan sólo una sanción, sino una reacción del ordenamiento que elimine los efectos económicos y de otro tipo derivados del ilícito (salvo que sea posible conceder la dispensa con carácter retroactivo). En cambio, la sanción por incumplimiento de una prohibición meramente preventiva puede acompañarse de la convalidación del acto, manteniéndose sus efectos. Pues bien, los efectos fiscales de una construcción realizada con incumplimientos de la normativa urbanística no serán los mismos si tan sólo se impone una sanción económica que si se ordena la demolición del edificio.¹⁷

Así, las rentas producto de los actos ilícitos administrativos declarados nulos no estarán sujetas a tributación por razón de que no habrá capacidad contributiva, pues con la figura de la nulidad desaparecen los efectos económicos del acto jurídico en cuestión, retrotrayendo la realidad jurídica al estado anterior a la materialización del acto. Al igual que con las rentas de origen ilícito civil, el tratamiento que les confiere la norma jurídica es más flexible que el dado a las de origen delictivo, exigiendo su tributación mientras no se demuestre su ilicitud en el ámbito judicial. Para aquellos ilícitos no declarados nulos judicialmente, sus rentas se reputan perfectamente válidas y por tanto sujetas a tributación al igual que en el caso de las ilicitudes civiles.¹⁸

En cuanto a los ilícitos administrativos, se deben segregar los ilícitos tributarios que serán objeto de nuestra atención en cuanto pueden alterar la incidencia de la carga tributaria mediante el nacimiento de las obligaciones subordinadas a la deuda tributaria. Nos referimos a los supuestos de responsabilidad tributaria derivados de la participación en ilícitos tributarios (arts. 41 LGT).

En último término siempre se debe atender a los efectos que en el caso concreto acompañen a la sanción administrativa para determinar la incidencia tributaria del acto ilícito, por cuanto no será igual cuando la sanción se acompañe de la convalidación del acto, manteniéndose sus efectos, que cuando se trate de una sanción que además conlleve una reacción del ordenamiento jurídico que elimine los efectos económicos y de otro tipo derivados del ilícito, como puede ser ordenar la demolición de un edificio.

¹⁷ HERRERA MOLINA, P. en *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

¹⁸ MUÑOZ ORELLANA, R. *La Tributación de las Ganancias Ilícitas y el Incremento Patrimonial no justificado en el Ecuador*. Noviembre, 2010.

2.3. Ilícitud penal

El ordenamiento penal define el delito como un comportamiento humano típico antijurídico y culpable, añadiéndose a menudo la exigencia de que sea punible. La antijuridicidad penal, supone, una doble exigencia: a) la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico-penal lo suficientemente grave y necesitado de pena para que el legislador lo haya previsto en un tipo de delito; b) que el bien jurídico correspondiente no entre en conflicto con otros intereses superiores que justifiquen su ataque.¹⁹

En base a esto, el comportamiento humano dirigido a incumplir una norma jurídica penal como delito sin justificación alguna, conformará un acto delictivo.

Hay que diferenciar, sin embargo, entre los delitos de contenido económico y aquellos otros que protegen bienes jurídicos sin contenido patrimonial. Ahora bien, esta distinción debe matizarse, pues un delito contra la integridad física o contra el honor puede generar deberes de indemnización que incidan sobre la capacidad económica del delincuente²⁰. Además, debemos tener presente que el Código Penal ordena el comiso de los instrumentos del delito (art. 128 C.P.). Desde esta perspectiva serán pocos los ilícitos penales que escapen por completo del ámbito de nuestro trabajo.

Paradójicamente, el delito fiscal²¹ sólo será objeto de análisis desde una perspectiva colateral: en la medida en que la defraudación tributaria supone la falta de pago de un tributo, no tiene sentido someter a gravamen el importe defraudado, sino exigir su pago al ente público.²²

La situación del tributo ante este tipo de actos, en los últimos años, se ha visto sometida a un gran debate doctrinal. Algunos juristas de diferentes países han tratado el tema de si han de tributar o no las rentas de origen ilícito delictivo atendiendo a sus respectivos ordenamientos jurídicos, defendiendo éstos posturas contrapuestas a ambos polos del debate.

¹⁹ MIR PUIG, S. *Derecho Penal Parte General*. Quinta Edición. Corregrafic, S.L. Barcelona, España. (1998). Pág. 11.

²⁰ Al menos, deberá examinarse si la responsabilidad civil de tales delitos constituye una partida negativa de la base imponible.

²¹ Nos referimos a los delitos de defraudación tributaria y otros de estructura semejante contra la Seguridad Social y contra la Administración Comunitaria.

²² HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

En la actualidad, en muchos países está normalizada en los ordenamientos la tributación de las rentas de origen ilícito delictivo. Entre estos se hallan: Alemania²³, Estados Unidos²⁴ o Venezuela²⁵. Sin embargo, en otros muchos países, está presente la duda de si pueden sujetarse o no a tributación estas rentas de origen ilícito delictivo, bajo qué fundamentos jurídicos y con qué consecuencias.

3. La tributación de las rentas ilícitas en España

3.1. Introducción al debate doctrinal.

En España encontramos posturas muy diversas y contrapuestas, objeto de debate por parte de la doctrina a lo largo de los últimos años, quienes partiendo de perspectivas y bases fácticas diferentes, han desarrollado y defendido posturas tanto a favor como en contra de la tributación de las rentas ilícitas en España, las cuales procedo a exponer:

3.2. Posturas en contra de la tributación de las rentas ilícitas

3.2.1. Estado cómplice

La principal postura en contra de la tributación de las rentas ilícitas es denominada la postura del “Estado cómplice”, que permite sostener la exclusión de tributación de las

²³ El § 40 de la Ordenanza Tributaria Alemana establece lo siguiente: “a efectos tributarios es *irrelevante* que una conducta, *que cumple total o parcialmente el supuesto de hecho de una ley tributaria*, infrinja un mandato o prohibición legales o atente contra las buenas costumbres”.

²⁴ Como se expone en su Código de Rentas Internas y se dicta en su jurisprudencia.

²⁵ El art. 16 del Código Tributario Orgánico de Venezuela dice: “la obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, siempre que se hubiesen producido los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación”.

ganancias o beneficios de carácter ilícito en base a la naturaleza moral o ética del tributo.²⁶

Esta postura en España toma como punto de partida las ideas de GRIZIOTTI, quien defiende que: “deben considerarse los efectos morales producidos por el impuesto, y en general por toda la política del Estado, para poder obtener una ordenación racional del impuesto, según los fines políticos que el legislador se proponga obtener. Para conseguir esos fines políticos se deben considerar las relaciones existentes entre la moral y la Hacienda, puesto que algunos impuestos se aplican para la consecución de fines especiales de carácter moral, y, por otra parte, la moral puede poner un límite a la aplicación de determinados impuestos.”²⁷ Quienes defienden esta postura consideran reprochable la conducta del Estado “cómplice” que se aprovecha de los beneficios obtenidos ilícitamente para enriquecerse.

El argumento base es que al someter a tributación las rentas de origen ilícito delictivo (ilícito penal), el Estado pasa a ser receptor a título lucrativo del delito del que proceden las rentas²⁸ y en un partícipe económico de los efectos de éste, poniendo en duda, a su vez, la vigencia de la norma prohibitiva²⁹. Por lo tanto, sostiene esta postura, las acciones constitutivas de delito no pueden considerarse como hecho imponible ni someterse a tributación.

BACIGALUPO lo sintetiza de la siguiente forma: “no se puede convertir de este modo al Estado en receptor o partícipe del delito del que proceden las ganancias ilícitas, permitiéndole ingresar en concepto de tributos dicho dinero ilícitamente obtenido por un ciudadano en su patrimonio. Sin duda alguna, éste es el punto neurálgico de la cuestión: se trata de si el Estado está moralmente legitimado para exigir (...) una participación en los beneficios ilícitamente obtenidos, es decir, para convertirse, por esta vía, en receptor de los beneficios del delito. En efecto, si el

²⁶ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E. *Ganancias de origen ilícito delictivo y fraude fiscal*, Revista de Derecho Financiero, Núm. 265, Septiembre 2002, pág 577-640.

²⁷ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E. *Ganancias de origen ilícito delictivo y fraude fiscal*, Revista de Derecho Financiero, Núm. 265, Septiembre 2002, páginas 577-640, nota 133 citando a CHICO DE LA CÁMARA: en “La tributación de los actos ilícitos”, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1996, pág. 81, nota 28, quien a su vez cita a GRIZIOTTI: Principios de política, derecho y ciencia de la Hacienda (trad. Mata, Reus, Madrid, 1935), págs. 145-147.

²⁸ PÓRFILO TRILLO NAVARRO, J. *Tributación de activos patrimoniales ilícitos*. Págs. 93-131, citando a BACIGALUPO. Delito fiscal y tributación de ganancias ilícitamente obtenidas. Diario La Ley 2001-6, núm. 5394 de 11 de octubre de 2001.

²⁹ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE. *Ganancias de origen ilícito delictivo y fraude fiscal*, Revista de Derecho Financiero, Núm. 265, Septiembre 2002, págs. 577-640.

Estado, aunque sea bajo el pretexto de respetar el principio de igualdad, considera que las ganancias derivadas del delito deben quedar sometidas a los deberes del art. 31 CE, debería explicar qué diferencia existe entre su pretensión y la receptación o el blanqueo de capitales. Se quiere decir con esto que el Estado realizaría conductas que reprime cuando las ejecutan los ciudadanos sometidos a la Ley penal. No se debe recurrir al sometimiento de tales ganancias a tributación, admitiendo, en caso de infracción del deber fiscal, la comisión de un delito fiscal. Lo correcto sería recurrir al decomiso (...)³⁰

Por su parte, quienes no comparten esta opinión o postura del “Estado cómplice”, argumentan que “esta teoría se fundamenta en conjeturas de corte moralista impropias de una auténtica teoría jurídica, frente a la argumentación favorable a la tributación de estas actividades basada en los principios de capacidad económica y de igualdad”.³¹ Según éstos, en la actualidad, el Estado, de una u otra forma, obtiene beneficios con la comisión de actos ilícitos que puedan ser perjudiciales para la sociedad, en una u otra medida, respaldando con ello la argumentación a favor de la tributación de los beneficios obtenidos de actividades ilícitas. Resaltan, en su planteamiento, como el ordenamiento penal prevé el decomiso de las ganancias delictivas sin que se entienda por ello que el Estado está aprovechándose de las consecuencias del delito.³²

3.2.2. Exigencia de licitud del hecho imponible

Una segunda línea argumental importante en contra de someter a tributación las rentas ilícitas -y referida a los tres tipos de ilícitos- es expuesta por SOLER ROCH, quien se inspira en el criterio de unidad del ordenamiento jurídico, entendido como un todo donde no hay cabida a contradicciones, por lo que resulta inaceptable que unos hechos de carácter ilícito se vean privados de todo efecto jurídico salvo el de la consecuencia penal y sin embargo puedan ser fuente de obligaciones tributarias. Esta

³⁰ BACIGALUPO, S. “Delito fiscal y tributación de ganancias ilícitamente obtenidas”, en La Ley, 5394, de 11 de octubre de 2001, www.laley.net, epígrafe II.

³¹ MARTÍN RUIZ, J. “La tributación de las actividades ilícitas en el ordenamiento jurídico español: Derecho positivo y jurisprudencia”, QF, 20, 2000, pág. 11

³² BECERRA BECERRIL. *La tributación de los actos ilícitos*. <http://www.tuobra.unam.mx/vistaObra.html?obra=2024>

teoría coincide con la normativa civil donde los contratos con causa ilícita no producen efecto jurídico alguno y lo ilícitamente obtenido no deviene propiedad de quien lo obtiene.³³

En esta misma corriente de pensamiento, BACIGALUPO sostiene que el hecho imponible que genera la obligación tributaria ha de constituir un hecho lícito o, al menos, no prohibido de forma expresa, por lo que sólo cabría exigir cantidades de dinero obtenidas con ocasión de "... conductas antijurídicas a título de sanción si se encuentran tipificadas como delito, falta o sanción administrativa, pero nunca en concepto de tributo". En base a este planteamiento, la ganancia ilícita no generaría hecho imponible, y, no habiendo hecho imponible, no habría renta ni obligado tributario; si bien cabría su represión por otras vías, como la confiscación y el comiso, mediante las cuales, según BACIGALUPO, se logra el objetivo de que el delincuente no se pueda aprovechar de los efectos del delito.³⁴

En apoyo de este planteamiento, BACIGALUPO alude a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en relación a los derechos de aduana e IVA, la cual sostiene que no puede surgir ninguna obligación tributaria en relación con productos excluidos del comercio intracomunitario y del circuito económico de la Unión Europea, fundamentando la no sujeción al impuesto en el principio de que las mercancías no comerciables (estupefacientes y mercancías ilícitas en el sentido de la Ley de Contrabando, etc) no forman parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes, por lo que derivado de las mismas, no devenga deuda alguna.

No obstante, si es cierto, como señala PÓRFILO TRILLO, que la tributación indirecta, dentro de la cual figuran los impuestos de aduanas e IVA a los que hace alusión la jurisprudencia de BACIGALUPO, no se rigen por los mismos principios que regulan la tributación directa.

³³ LUZÓN CANOVAS, A. *Aspectos constitucionales de la tributación por rentas de origen delictivo*. Diario La Ley núm. 6368, Sección Doctrina, 28 de noviembre de 2005, Ref. D275, La Ley 5061/2005 citando a SOLER ROCH "La tributación de las actividades ilícitas" Revista española de Derecho Financiero, número 85, 1995, página 17.

³⁴ PÓRFILO TRILLO. *Tributación de activos patrimoniales ilícitos*, págs. 93-131, citando a BACIGALUPO.

Es justamente analizando el contraste entre la tributación directa y la indirecta donde surgen la mayoría de planteamientos que hacen frente al argumento de la exigencia de licitud o ausencia de prohibición expresa del hecho imponible como requisito para que se genere obligación tributaria. Los contrarios a esta teoría sostienen que en la imposición directa el hecho imponible surge por la obtención de rentas que se incorporan al patrimonio del sujeto pasivo tributario al adquirir la titularidad y el disfrute de las mismas, independientemente de su origen. Al establecer que la tributación recae sobre el beneficio, renta o ganancia que se incorpora al patrimonio y no sobre el acto o negocio jurídico del que proviene, los expositores de esta teoría de la desvinculación, hacen una clara distinción entre el origen antijurídico y la sujeción tributaria de las rentas y las ganancias ilícitas. Destacan además la inexistencia de precepto alguno, dentro o fuera del ámbito tributario, que condicione la fiscalidad de la renta obtenida a que la actividad que la origina sea legal, exponiendo que la sujeción a la tributación radicarán exclusivamente en la realización del hecho imponible.³⁵

El apoyo normativo a la teoría de la desvinculación, dentro del ordenamiento jurídico español, se halla en el artículo 13 de la LGT, (Ley 58/2003 de 17 de diciembre), el cual establece que “las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar su validez”. Mientras que el art. 20 de esta misma ley, define el hecho imponible como “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”.

3.2.3. Planteamientos constitucionales

En último lugar, son reiteradamente invocados en contra de la sujeción a tributación de las rentas de origen ilícito delictivo (ilicitud penal), los argumentos basados en la alegada colisión de ésta con los principios *non bis in ídem* y *nemo tenetur seipsum accusare*, consagrados como derechos fundamentales en la Constitución española.

³⁵ PÓRFILO TRILLO, N.J. *Tributación de activos patrimoniales ilícitos*. Págs. 93-131.

- a. Principio *non bis in idem*

Este principio prohíbe que un acusado sea enjuiciado dos veces por el mismo delito, mientras que en otra vertiente implica que no pueda valorarse dos veces un mismo hecho o fenómeno para calificar la tipicidad de un delito o evaluar la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad penal.

Este principio es uno de los argumentos que se ha sostenido en contra de la tributación de los actos ilícitos por cuanto prohíbe sancionar un hecho por dos normas distintas y por otro lado impide la aplicación de una sanción administrativa y otra penal sobre un mismo hecho.³⁶

Justamente en este principio se fundamentó el Tribunal Supremo español para absolver de los delitos contra la Hacienda Pública a que habían sido condenados dos de los acusados del caso Urralburu³⁷ que comentaremos en la sección de jurisprudencia.

En la mencionada sentencia, el Tribunal Supremo estableció 3 requisitos que deben concurrir para determinar la existencia de un concurso de normas que no permita la aplicación de una sanción penal y otra administrativa sobre el mismo hecho al amparo del principio *non bis in ídem*: el primer requisito, que los ingresos que generen el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior; en segundo lugar, que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena, y, en tercer lugar, que la condena penal del delito fuente incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil. De acuerdo con esto, por tanto, no pueden ser sujetas a tributación las rentas de origen ilícito delictivo cuando concurra el tercer requisito.

Sin embargo, no concurriendo este tercer requisito, el principio *non bis in ídem* no permite explicar la existencia del deber de tributar por cuya infracción se aplicaría o no una sanción. Por esto, no sancionar sobre la base del *non bis in ídem* implica reconocer

³⁶ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E. *Ganancias de origen ilícito delictivo y fraude fiscal*, Revista de Derecho Financiero, Núm. 265, Septiembre 2002, págs. 577-640.

³⁷ STS 20/2001 de 28 de marzo

la existencia de un deber de tributar y su infracción, contradiciendo la propia postura de quienes invocan este principio.

- b. Principio nemo tenetur se ipsum accusare

En base a este principio, nadie tiene la obligación de acusarse a sí mismo, a declarar contra uno mismo o a confesarse culpable. La aplicación de este principio es otro de los principales argumentos de quienes apoyan la no tributación de las ganancias ilícitas, sosteniendo que ningún contribuyente podría ser sancionado por no haber declarado las rentas ilícitas ya que establecer dicha obligación sería vulnerar el derecho a no declarar contra uno mismo.³⁸

Si bien, solo si se entiende que en efecto las rentas de origen ilegal están sujetas a tributación, puede abordarse la relevancia de este principio, puesto que la posible colisión del deber de tributar las rentas ilícitas con el derecho a no declararse culpable debe partir de la existencia del deber.³⁹ Siendo así, analizaremos la validez de este principio en contra de la tributación de las rentas ilícitas partiendo de la existencia de dicha obligación tributaria.

La colisión entre el deber de tributar y el derecho a no declarar contra uno mismo ha sido estudiada por diversos juristas, haciendo hincapié en lo relacionado con la obtención de la prueba. Los hay que, partiendo de la existencia del deber de tributar por las ganancias ilícitas sobre la base del principio de capacidad económica, señalan que la prueba del hecho imponible debe obtenerse por medios distintos a la declaración o información del interesado.⁴⁰

Siendo esto cierto, la obligación de declarar por las ganancias ilícitas en nada se ve afectada por el derecho a no declarar. Lo que estamos discutiendo es la colisión de dos deberes que coexisten en el ámbito tributario: de un lado la obligación de tributar en aras de sostenimiento del gasto público, y de otro el deber de colaborar con la

³⁸ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E. *Ganancias de origen ilícito delictivo y fraude fiscal*, Revista de Derecho Financiero, núm. 265, Septiembre 2002, págs. 577-640.

³⁹ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E. *Ganancias de origen ilícito delictivo y fraude fiscal*, Revista de Derecho Financiero, núm. 265, Septiembre 2002, págs. 577-640.

⁴⁰ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E. *Ganancias de origen ilícito delictivo y fraude fiscal*, Revista de Derecho Financiero, núm. 265, Septiembre 2002, págs. 577-640.

Administración Tributaria en determinadas circunstancias. El incumplimiento de cualquiera de estos deberes trae como consecuencia la imposición de una sanción, por lo que la vulneración del deber de colaborar con la Administración Tributaria podrá conllevar la vulneración del derecho a no autoincriminarse, pero no afectará al deber de tributación.

Amparado en la doctrina del Tribunal Constitucional por la que el deber de colaborar actúa en planos distintos sobre el derecho fundamental a no declarar contra uno mismo⁴¹, en las sentencias de 21 de diciembre de 1999 y de 28 de marzo de 2001 el Tribunal Supremo español ha expuesto que:

“ha de concluirse que el temor a que la declaración fiscal, al incluir ganancias de difícil justificación o bienes adquiridos con fondos de ilícita procedencia, pueda contribuir al afloramiento de actividades ilícitas no puede configurarse como una causa privilegiada de exención de la obligación de declarar, supuestamente amparada en un derecho constitucional y de la que se beneficiarían los ciudadanos incumplidores de la Ley en detrimento de los respetuosos del Derecho, pues no nos encontramos ante “contribuciones de contenido directamente incriminatorio””.

En definitiva, el principio *nemo tenetur se ipsum accusare*, nada aporta a la cuestión de la existencia o no de un deber de tributar por las ganancias o beneficios de carácter ilícito. Como señala Bacigalupo al decir que: “el derecho a no declarar contra sí mismo en absoluto puede convertirse en un derecho a cometer un delito”.

Si bien en la práctica a la hora de hacer tributar las ganancias ilícitas sí tiene relevancia, por cuanto no se practica una autoliquidación como en el caso de las rentas lícitas y quien delinque no tiene obligación de decir que existen tales ganancias ilícitas, aunque si tenga la obligación de declararlas en caso de que éstas sean halladas.

⁴¹ Me refiero a la S.T.S 161/1997 de 2 de octubre, por planteamiento de inconstitucionalidad del art. 380 del Código Penal, tipificado como desobediencia grave a la autoridad por la negativa a someterse a la prueba de impregnación alcohólica, al amparo del derecho contra la autoincriminación.

3.3. Posturas a favor de la tributación de las rentas ilícitas

3.3.1. Principio de igualdad: agravio comparativo o discriminación intolerable

El pilar de los argumentos a favor de la tributación de las rentas ilícitas es el principio de igualdad. Basándose en la idea del “perjuicio comparativo” o la “discriminación intolerable”, se establece que no puede darse una mejor condición tributaria al que obtiene sus rentas ilícitamente que al que las obtiene de forma legal, pues conllevaría una vulneración de los principios constitucionales de justicia, igualdad y capacidad de pago del gasto público consagrado en el art. 31 de la Constitución,⁴² el cual dispone que: “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.”

Argumenta PÓRFILO TRILLO que, al no poder ciudadano alguno ser excluido de los servicios generales que dan lugar a los gastos públicos, entre ellos los que obtienen rentas de origen ilícito delictivo, éstas deben ser objeto de imposición, pues de otro modo, tales sujetos estarían disfrutando de dichos servicios injustificada e injustamente, al ser sostenidos por el resto de los ciudadanos que sí tributan, produciéndose en su favor un enriquecimiento injusto que se sumaría al no ingreso tributario. Por tanto, su no tributación sería contraria al principio de generalidad, igualdad y capacidad económica tanto absoluta como relativa de los impuestos.⁴³

Son esa igualdad y generalidad las que, según PÓRFILO TRILLO, fundamentan las obligaciones tributarias. Según éste, de no admitir la obligatoriedad de tributación de las rentas ilícitas, se propiciaría la elusión fiscal al no tener ninguna sanción tal incumplimiento, efecto que, generalizado, haría inviable la política del gasto público, dada su vinculación con el sistema tributario.

⁴² LUZÓN CANOVAS, A. *Aspectos constitucionales de la tributación por rentas de origen delictivo*. Diario La Ley, núm. 6368, Sección doctrina, 28 de noviembre de 2005, Ref. D275, Editorial La Ley, La Ley 5061/2005.

⁴³ PÓRFILO TRILLO. *Tributación de activos patrimoniales ilícitos*. Págs. 93-131.

Puesto que el principio de igualdad exige un mismo tratamiento jurídico para las situaciones idénticas, muchos juristas como CHICO DE LA CÁMARA y la doctrina italiana se amparan en éste, argumentando que las rentas de origen ilícito delictivo deben ser sometidas a tributación de igual forma o en la misma medida que las de origen lícito.

3.3.2. Principio de no exclusión del impuesto

Otro de los argumentos presentados a favor del sometimiento a tributación de las ganancias ilícitas es el principio de no exclusión del impuesto. Según este principio, no existe precepto alguno, ni en el ámbito tributario ni fuera de él, que excluya la tributación de una renta realmente percibida por el sujeto pasivo sobre la base de que la actividad económica que generó los fondos percibidos tenga carácter legal o ilegal.⁴⁴

Según PÓRFILO TRILLO, no existe en la regulación de ningún impuesto norma que excluya su tributación, sino que, al contrario, al recogerse la independencia del origen de la renta o negocio realizado se alcanza la neutralidad real del impuesto.⁴⁵

Explica RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE que el principio de no exclusión del impuesto es en realidad la cuestión problemática que hay que resolver, sosteniendo que no se trata de decidir si la no exclusión permite su inclusión (sujeción), sino de analizar la licitud de someter a tributación las ganancias de carácter ilícito. Por tanto, es necesario decidir si es legítimo que el Estado someta a tributación las ganancias ilícitas, pues solo siendo así, cabría analizar si es necesaria la expresa sujeción de tales ganancias o si resulta suficiente con su no exclusión de la normativa impositiva para su exigencia.⁴⁶

Contra el argumento de la ausencia de una norma expresa que excluya la tributación de las rentas ilícitas se presenta el principio de reserva de ley en materia tributaria, así

⁴⁴ LUZÓN CANOVAS, A. *Aspectos constitucionales de la tributación por rentas de origen ilícito delictivo*. Diario La Ley, número 6368, Sección Doctrina, 28 de noviembre de 2005, Ref. D275, Editorial La Ley, La Ley 5061/2005.

⁴⁵ PÓRFILO TRILLO. *Tributación de activos patrimoniales ilícitos*. Págs. 93-131.

⁴⁶ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E. *Ganancias de origen ilícito delictivo y fraude fiscal*, Revista de Derecho Financiero, Núm. 265, septiembre 2002, págs. 577-640.

como la no admisión de la analogía en la regulación de los aspectos esenciales del tributo conforme al art. 14 de la LGT 58/2003 que establece que: “no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible”. Amparada en lo anterior, LAUNA ORIOL concluye que: “no cabe por tanto el argumento basado en considerar que aunque el legislador no ha incluido entre los distintos epígrafes las rentas detentadas por la comisión de un delito calificado así por una sentencia penal condenatoria, tampoco las ha excluido expresamente, y que por lo tanto pueden ser gravadas”. Para esta autora “la exigencia de tributación de las rentas ilícitas podría dar lugar a plantear singulares liquidaciones tributarias. Así si se considerase que tales actividades constituyen el hecho imponible del IRPF las cantidades de dinero empleadas en su consecución -pago de comisiones a transportistas de drogas, gastos en medios de transporte, etc- tendrían la consideración de gastos deducibles de los rendimientos obtenidos. De la misma forma, la condena por una sentencia penal a la devolución de lo sustraído podría considerarse una disminución patrimonial, y compensar los beneficios obtenidos en otros epígrafes minorando la cuota a ingresar en el Erario Público”.⁴⁷ Esta es precisamente la realidad tributaria vigente en Estados Unidos.

3.3.3. Consideraciones político-criminales

Por último, respecto a los argumentos a favor de la tributación de las rentas de origen ilícito delictivo, hay que tener en consideración el efecto de ésta en la consecución de la finalidad perseguida por la política criminal del Estado y en la lucha y detección efectiva de: la criminalidad organizada, el terrorismo, las prácticas irregulares de financiación de los partidos políticos y el blanqueo de capitales. En atención a estas consideraciones, resulta crucial el adelantar la política criminal del Estado y su lucha contra el enriquecimiento injusto proveniente de las actividades de origen ilícito delictivo, por los medios que permita el ordenamiento jurídico y su respaldo

⁴⁷ LAUNA ORIOL, C., “*Consideración penal de la falta de tributación de las rentas de origen ilícito*”, Revista del Poder Judicial, núm. 68, cuarto trimestre, 2002, págs. 184-186.

constitucional, promoviendo, a su vez, reformas a ser establecidas en el Derecho positivo con el fin de conseguir mejores resultados en la lucha contra el delito.⁴⁸

Finalmente, nos dice PÓRFILO TRILLO, en una conclusión de política criminal, que el no sometimiento a tributación a las rentas ilícitas provenientes del delito y sus transformaciones constituye asumir una de las funciones propias de los centros ‘offshore’ -la no sujeción fiscal de los capitales y activos patrimoniales radicados en su territorio- erigiendo al Estado de Derecho en paraíso fiscal del beneficio delictivo.

4. Postura intermedia en torno a la tributación de las rentas ilícitas

Esta postura la integran diversos juristas que defienden que el beneficio del delito no es sujeta a tributación y por ello no es posible estimar integrada la comisión de un delito contra la Hacienda Pública al no tributarse por las rentas de origen ilícito delictivo, a pesar de entender que sí pueden ser objeto de sujeción a tributación los beneficios indirectos obtenidos con dichas rentas. Para estos autores deben distinguirse las rentas o ganancias ilícitas procedentes directamente del delito de los beneficios indirectos obtenidos con las mismas, o sea, sus transformaciones.⁴⁹

Dentro de este grupo doctrinal, cabe resaltar la posición mantenida por CHOCLÁN MONTALVO, quien concluye que: “... los beneficios indirectos obtenidos de negocios constituidos sobre la base de rentas ilícitas constituyen renta que si no se declara puede dar lugar al delito fiscal, porque sobre tales beneficios indirectos no puede decretarse el comiso si han sido generados de forma autónoma respecto del delito originario...”⁵⁰ Por ende, de acuerdo con esta postura, las rentas ilícitas derivadas de un negocio lícito, pero financiado con recursos de origen ilícito delictivo, deberán ser sujetas a tributación, como transformaciones o beneficios lícitos indirectos de la comisión del delito.

⁴⁸ PÓRFILO TRILLO. *Tributación de activos patrimoniales ilícitos*. Págs. 93-131.

⁴⁹ PÓRFILO TRILLO. *Tributación de activos patrimoniales ilícitos*. Págs. 93-131.

⁵⁰ CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *Problemas actuales del delito fiscal*. Cuadernos y Estudios de Derecho Judicial. Derecho Penal Económico, 14/2001, CGPJ. Madrid, 2001. Págs. 21-98.

En este tema, PÓRFILO TRILLO aporta que “aunque puede establecerse una relación causal natural entre el producto último y la fuente ilícita inicial -el delito es la causa de la causa del rendimiento lícito-, sin embargo, normativamente debe restringirse la confiscación a la ganancia inmediatamente obtenida del delito, estimando que la aportación por el autor o partícipe de circunstancias posteriores, y que han permitido la generación de fondos de una manera regular, impide imputar esa ganancia secundaria a la previa comisión del hecho típico”.⁵¹

5. Valoración Personal de la tributación de las rentas ilícitas.

En la actualidad, la tributación de las rentas de origen ilícito delictivo está integrada en los ordenamientos de diversos países como Estados Unidos, Alemania, Francia, Inglaterra e Italia. Sin embargo en otros países persiste la duda de si estas rentas pueden estar o no sujetas a tributación dependiendo de sus respectivos ordenamientos jurídicos y preguntándose en base a qué fundamentos.

Analizar las posturas expuestas nos lleva a rechazar completamente la postura del “Estado cómplice”, no solo por no tener esta fundamento jurídico que la valide, sino también por carecer de argumentos que redunden en el bienestar colectivo y que traten de mejorar la situación social y económica del país. Los problemas actuales de la sociedad precisan de soluciones que trasciendan meras concepciones objetivas (o subjetivas en el caso de las ilicitudes civiles donde opera como límite la moral) de lo que es correcto o no a políticas jurídico-tributarias que traigan resultados perceptibles y medibles.

Respecto al argumento de la exigencia de licitud del hecho imponible, me inclino igualmente hacia la postura de los juristas que entienden la riqueza como un concepto económico y no jurídico. Tratar de justificar la no tributación de las rentas con origen ilícito delictivo en base a que los actos con causa ilícita no producen efecto jurídico alguno y que lo ilícitamente obtenido no deviene propiedad de quien lo adquiere, conlleva ignorar el marco fáctico y lógico de la actividad delictiva así como el comportamiento de quienes realizan estas actividades, quienes a pesar de conocer que

⁵¹ PÓRFILO TRILLO. *Tributación de activos patrimoniales ilícitos*. Págs. 93-131.

estas rentas son ilegales, disponen de ellas y de su valor económico como si no lo fueran.

En cuanto al uso del principio *non bis in ídem* para evitar la sujeción a tributación de las rentas de origen ilícito delictivo, considero que solo es válida la aplicación de este principio cuando se den de forma clara e inequívoca todos los elementos tipificados en el delito fiscal que ya exponía la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la STS 20/2001 de 28 de marzo.

Acerca del planteamiento constitucional del derecho a no auto incriminarse o confesarse culpable, considero que este derecho no alcanza a eximir de tributación por las rentas obtenidas con actividades ilícitas, pero sí que alcanza a eximir de la sanción que pueda imponer la Administración por no haber declarado esos ingresos, ya que el principio o derecho a no confesarse culpable te exime de la obligación de dicha declaración.

No debemos olvidar la finalidad perseguida por el legislador al imponer la obligación de tributar. Del mismo modo, hay que adaptar el Derecho a la sociedad en que vivimos, y nuestra sociedad se enfrenta a una grave crisis social y económica. Por un lado, las arcas financieras de un buen número de países atraviesan una difícil situación y cada vez es mayor la amenaza de no poder satisfacer o proveer los servicios públicos legalmente garantizados a los ciudadanos. Por otro lado, la economía subterránea y la criminalidad van en aumento, la corrupción se expande y lo mismo sucede con el narcotráfico, mientras los delincuentes viven magníficamente lavando su dinero en paraísos fiscales.

Es ante este panorama ante el que debemos plantearnos la utilidad de nuestra legislación de cara a evitar y castigar este tipo de actos que actualmente nos perjudican. Si el crimen ha evolucionado, lo mismo deberá hacer nuestra legislación, reinventándose si es necesario.

Tenemos que centrarnos en los problemas que más nos afectan a nivel social y económico, desarrollar un plan efectivo para combatirlos que se ajuste a su actividad moderna y no perder de vista la finalidad perseguida por el legislador en la lucha y detección efectiva de: el terrorismo, la criminalidad organizada, la financiación ilegal de los partidos políticos, el blanqueo de capitales, etcétera. En consideración a esto, hay

que adelantar la política criminal del Estado y su confrontación con el enriquecimiento injusto que proviene de las actividades de origen ilícito delictivo, por cuantos medios permita el ordenamiento jurídico y el respectivo respaldo constitucional. Sujetar a tributación estas rentas es un gran paso que además ayuda a lograr fines de solidaridad, justicia e igual redistribución de la riqueza.

6. La tributación de las rentas ilícitas en la imposición sobre la renta. Sujeción de las actividades ilícitas.

6.1. Planteamiento

Desde el ámbito del Derecho Tributario, la cuestión principal es determinar si deben o no someterse a tributación los beneficios económicos obtenidos como consecuencia del delito. Esta cuestión es la que vamos a analizar en este capítulo.

Para tratar este problema hemos de distinguir entre los ilícitos penales por un lado, y los ilícitos civiles y administrativos por otro.

6.2. Ganancias delictivas

6.2.1. Consideraciones metodológicas

La guía para desarrollar este trabajo se encuentra en el artículo 13 LGT, el cual establece que “las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los efectos que pudieran afectar su validez”. Sin embargo, es necesario ilustrar esta materia con la jurisprudencia correspondiente.

6.2.2. Evolución jurisprudencial

A. Antecedentes.

En el ámbito de la imposición sobre la renta, hallamos diversas sentencias que castigan como delito fiscal la falta de declaración de cantidades procedentes de otros delitos. Además, los medios de información pública a menudo dan noticia de ciertas indagaciones realizadas por jueces o fiscales respecto de presuntos delitos contra la propiedad -apropiación indebida- que incluyen también consideraciones relativas a la posible concurrencia de un delito fiscal.⁵² También encontramos sentencias que mantienen otra línea jurisprudencial.⁵³

La SAN de 27 de septiembre de 1994 (caso Nécora) constituye un antecedente de la postura favorable al sometimiento a tributación de las ganancias provenientes de actos delictivos. Según se afirma en ella, “el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete, careciendo de todo sentido que, mientras que una persona que tenga beneficios lícitos, por ocultarlos a la Hacienda sea sancionada por un delito fiscal, otra, receptora de beneficios de ilícita procedencia, no pueda ser castigada por la comisión de dicha figura delictiva, pudiendo además materializarse con tales beneficios inversiones diversas que a su vez van a producir nuevos beneficios, y si se optare por la no tributación del dinero producido por la actividad económica ilegal, se estaría estableciendo una barrera que haría prácticamente imposible introducir la fiscalidad en esta cadena de inversiones”. Debe advertirse que, en este caso, los principales implicados resultaron *absueltos* de los delitos de narcotráfico y receptación, pero condenados por delito fiscal y blanqueo de dinero.⁵⁴ Es decir, no resultó probado el tráfico de drogas -como consecuencia de la ilegalidad de las escuchas telefónicas practicadas- pero sí el delito fiscal. Esta línea jurisprudencial fue confirmada por la STS de 7 de junio de 1996.

⁵² Cfr. Las noticias aparecidas en el Diario El Mundo de 5.2.2001, en el Diario El País de 14.2.2001 y 7.6.2001 y 20.6.2001 y en el Diario ABC de 7.7.2001 relativas a conocidos escándalos financieros.

⁵³ La STS de 7 de diciembre de 1996 absuelve de un delito de receptación y condena por delito fiscal, casando la SAN de 27 de septiembre de 1994 que condenaba por receptación y por delito fiscal. Se trataba de un supuesto en que algunos acusados invertían a través de ciertas sociedades las ganancias que supuestamente provenían del tráfico de drogas cometido por otros acusados. A juicio de SIMÓN ACOSTA y de BACIGALUPO, la condena por receptación hubiese excluido el delito fiscal.

⁵⁴ SOLER ROCH pone de manifiesto el paralelismo entre esta sentencia y el caso Capone, advirtiendo que las actuaciones inspectoras facilitan la propia persecución penal del crimen organizado (“*La tributación...* pág. 16”)

B. Criterio general de sujeción (doctrina Roldán).

Basada en la doctrina Nécora, la SAP Madrid 24 de febrero de 1998 (caso Roldán) dio un paso más afirmando que: “1º.- que el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete; 2º.- no existe ningún precepto, ni en el ámbito tributario ni fuera de él, que excluya la tributación de *una renta realmente percibida* por el sujeto pasivo, sobre la base de que la actividad económica que generó los fondos percibidos tenga carácter legal o ilegal; 3º.- *la tributación recae sobre el beneficio, no sobre la operación en sí* por lo que lo obtenido será renta gravable con independencia de las consecuencias en otros órdenes jurídicos, penal o administrativo común, tenga la actividad que lo genera; 4º.- *el beneficio deviene propiedad de quien lo obtiene*, que financia su forma de vida precisamente con esa renta, por lo que su no tributación supondría una discriminación en favor del que genera los fondos de que dispone de manera ilegal, vulnerando los principios constitucionales de justicia, igualdad y capacidad de pago que para el sistema tributario consagra el art. 31 de la CE, y 5º.- El hecho de que L.R., como consecuencia de la ilegalidad de su conducta, se vea privado más tarde de los fondos, no excluye el hecho imponible, que se origina con la obtención de la renta”.

Tenemos que destacar aquí la crítica de Falcón y Tella a esta sentencia: “el hecho de manejar fondos ilegalmente obtenidos, pese a la apariencia de propiedad que ello puede generar, no puede identificarse con la existencia de un derecho subjetivo reconocido y protegido por el ordenamiento sobre dichos fondos; lo que es tanto como afirmar que, en contra del criterio de la Audiencia, en estos casos ni existe capacidad contributiva *ni puede entenderse realizado el hecho imponible, consistente en la obtención -pero la obtención en sentido jurídico, y no meramente material- de renta.*⁵⁵ No obstante, deberá distinguirse en función de las características del delito.

La SAP de Madrid de 24 de febrero de 1998 fue objeto de recurso de casación ante el Tribunal Supremo. La STS de 21 de diciembre de 1999 (RJ 9436) plantea dos tipos de argumentos. El primero se refiere a si se infringe precepto penal o principio alguno en

⁵⁵ FALCÓN Y TELLA, “*La posibilidad...*” págs. 7 y ss.

caso de que el delito contra la Hacienda Pública concorra con otros que han generado las ganancias no declaradas. En este sentido se afirma en la sentencia que:

-Las sumas declaradas a la Hacienda Pública proceden de tres fuentes diversas: rentas obtenidas legalmente, rentas delictivas (procedentes de delitos de estafa, cohecho y malversación), rendimientos de capital derivados de la inversión de rentas delictivas (rentas indirectamente delictivas). Por tanto, el delito fiscal se basa en un sustrato complejo y tiene una entidad diversa de los demás delitos cometidos por el recurrente, por lo que no existe lesión del principio *non bis in ídem*.

-No existe un concurso de leyes entre los delitos de estafa, cohecho y malversación y los delitos contra la Hacienda Pública. “En efecto, no concurre en el supuesto actual unidad de acción ni en su vertiente natural ni en su vertiente jurídica. Desde el punto de vista de la acción los hechos que han sido calificados como delitos de cohecho, malversación y estafa se integran por una serie de acciones complejas realizadas a lo largo de un prolongado periodo temporal que no coinciden con la actividad realizada en el momento de efectuar las sucesivas declaraciones fiscales por parte del agente, declaraciones defraudatorias que no solamente ocultan la mayor parte de los ingresos lícitos o ilícitos del acusado sino que contienen manipulaciones que le llevan incluso a obtener devoluciones...” Desde el punto de vista jurídico, ha de estimarse que el bien jurídico tutelado por los delitos de estafa, cohecho y malversación no coincide con el protegido por los delitos contra la Hacienda Pública.

A juicio de HERRERA MOLINA, la Sentencia no distingue suficientemente las diversas partidas cuya condición de renta se discute. Deben diferenciarse tres grupos: a) estafa y malversación, b) cohecho, c) ingresos lícitos.

a) Las “ganancias” derivadas de la estafa y la malversación no pueden ser objeto de un delito contra la Hacienda Pública. Desde luego no se produce un concurso de leyes, ni tampoco se lesiona en sentido estricto el principio *non bis in ídem*. El problema -como pone de manifiesto FALCÓN Y TELLA-⁵⁶ radica en que se está condenando a un sujeto por dos hechos que resultan incompatibles: el producto del delito no ha constituido en ningún momento renta para el contribuyente y debe ser restituido a sus legítimos propietarios.

⁵⁶ FALCÓN Y TELLA, “La posibilidad...” pág. 7

b) En cambio, en el caso de cohecho sí podría sostenerse la atribución del dominio al delincuente. El negocio jurídico delictivo es nulo (art. 1275 CC), pero el pagador no tiene derecho a la restitución (art. 1305.1 CC), de modo que se atribuye un derecho subjetivo al preceptor. Dicho derecho se encuentra amenazado por el comiso (art. 127 C.P.) Ahora bien, el comiso no es una consecuencia automática de la condena y desde luego no atribuye un derecho de propiedad al Estado con anterioridad al momento en que se dicte la sentencia. Es más, según la opinión mayoritaria, ni siquiera supone un derecho de crédito frente al delincuente. Es en éste ámbito en el que podría plantearse un concurso, tal y como sucede en el caso *Urralburu*.

El Tribunal sigue en este punto la tesis de APARICIO PÉREZ. Según este autor, a diferencia de “aquellos ilícitos en los que el producto directo del delito no acrece el patrimonio del agente porque (...) como puede ocurrir en el robo, extorsión, determinadas estafas, apropiación indebida (...), existen otros delitos económicos, como determinadas insolvencias punibles, alteraciones de precios en concursos y subastas, determinados delitos societarios, asociaciones ilícitas, comisiones obtenidas en caso de prevaricación, cohecho, tráfico de influencias, malversación y desde luego, el blanqueo, en los que el agente obtiene un beneficio inmediato generado por la comisión del delito. Beneficio que resulta plenamente gravable, porque en estos casos sí se incorpora la ganancia al patrimonio del autor del delito, que financia su forma de vida y que va a generar nuevos rendimientos que se van a integrar en el circuito legal del dinero, generando una cadena en que resultaría un absurdo jurídico no introducir la tributación”.⁵⁷

c) Por último, el hecho de que el delincuente *tampoco haya declarado parte de sus rentas lícitas* no justifica fijar la cuantía defraudada a la Hacienda Pública en la suma de las cantidades percibidas por medios lícitos y delictivos. Cuestión distinta es que, cuando el origen delictivo no pueda probarse, el producto del delito tribute como incremento no justificado de patrimonio.⁵⁸

⁵⁷ APARICIO PÉREZ, J. “*El delito fiscal a través de la jurisprudencia*”, Aranzadi, Pamplona 1997, pág. 191.

⁵⁸ CHICO DE LA CÁMARA, “*Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*”, Madrid 1999 pág. 287.

El segundo razonamiento que aporta la sentencia se aleja del ámbito penal y opera en el tributario. Se trata de cómo se justifica la obtención de rentas por actividades de estafa, malversación y cohecho. El Tribunal Supremo se limita a recoger en su FJ 38º una argumentación que menciona el principio de igualdad para justificar la tributación de esas rentas. Sin embargo, no explica cómo puede formar parte del hecho imponible una ganancia ilícita cuya tenencia no se encuentra respaldada por el ordenamiento.

C. Teoría del concurso de normas (doctrina Urralburu)

La STS de 28 de marzo de 2001 (RJ 751, caso *Urralburu*) corrige parcialmente el planteamiento de la sentencia *Roldán*, aunque en apariencia se limite a *interpretarla*.⁵⁹ “... si bien debe mantenerse que la presunta ilicitud de la procedencia de los bienes no exime del delito fiscal, y que no existe incompatibilidad entre la condena por una serie de delitos que generan beneficios económicos y las condenas por delitos fiscales deducidas de incrementos patrimoniales derivados de una pluralidad de fuentes, incluidos los beneficios indirectos de los referidos actos delictivos, no sucede lo mismo cuando los incrementos patrimoniales que generan el delito fiscal proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de condena (con la consiguiente pérdida de los beneficios derivados del mismo por comiso o indemnización) dado que en estos concretos supuestos la condena por el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el disvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva”. (FJ 27º)

“En consecuencia -prosigue la sentencia- y para concretar la doctrina expuesta, ha de señalarse que para la aplicación del concurso de normas (artículo 8 C.P. 1995) en el que la sanción penal por el delito absorbe el delito fiscal que se considera consumo en aquél, es necesario que concurren tres requisitos:

1º) Que los ingresos que generen el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior. Cuando no suceda así y nos encontremos ante ingresos de una pluralidad de fuentes o que sólo de manera indirecta tengan un origen delictivo porque los beneficios del delito han sido reinvertidos y han dado lugar a nuevas

⁵⁹ Señalamos que ambas sentencias tienen el mismo ponente, el Magistrado C.

ganancias, no cabe apreciar el concurso normativo (S. 1493/1999 de 21 de diciembre, caso *Roldán*).

2º) Que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena. Cuando no suceda así, por prescripción, insuficiencia probatoria u otras causas debe mantenerse la sanción por delito fiscal, dado que el desvalor de la conducta no ha sido sancionado en el supuesto delito-fuente (Sentencia 7 de julio 1996, número 649/1996, caso *Nécora*, fundamento jurídico octogésimo cuarto). En consecuencia, los delitos fiscales deducidos de incrementos patrimoniales que podrían tener origen delictivo deben ser en todo caso objeto de investigación y acusación, como delito contra la Hacienda Pública, pues solamente si el delito del que proceden los ingresos es finalmente objeto de condena podrá absorber las infracciones fiscales, pero si no lo es por cualquier causa, los delitos fiscales deberán ser autónomamente sancionados. La procedencia ilícita de los bienes no puede constituirse en un beneficio o privilegio para el defraudador.

3º) Que la condena penal del delito-fuente incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil” (FJ 28º)

El tribunal entiende que en el caso enjuiciado se dan estas tres circunstancias, por lo que procede a casar en este punto la condena dictada por la sentencia de instancia (FJ 29º).

D) Postura adoptada: sujeción de las ganancias delictivas cuando no exista obligación de restituir

a) Planteamiento

La postura jurisprudencial es contraria a lo que establecía el art. 28.2 de la antigua Ley 230/1963. A juicio de HERRERA MOLINA este precepto determinaba que el carácter delictivo de las ganancias era irrelevante *aunque se declarase mediante sentencia firme*. Ahora bien, el art. 28.2 solo resultaba aplicable en la medida en que las ganancias delictivas pudieran reconducirse a algunas de las categorías gravadas por el IRPF, algo siempre tenido en cuenta

por la doctrina y que encuentra utilidad aún, cuando no es tan claro el sometimiento a gravamen de estas rentas, lo cual nos obliga a analizar el concepto de renta establecido por la ley.

b) El concepto de renta en el IRPF

El ordenamiento jurídico español, en el artículo 2 de la LIRPF, define la renta como “la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador” (primer párrafo). “El impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar” (segundo párrafo).

Pero vemos que en realidad esto no se trata de una definición, sino más bien de una clasificación del contenido englobado por la renta en tres grupos.

El artículo 6 de la LIRPF (hecho imponible) tampoco nos ofrece una verdadera definición, sino un desarrollo de los cinco componentes principales que conforman la renta. No obstante, el componente principal es definido en la ley, de tal forma que todos los otros se ven contenidos en él, lo cual hace necesario incluir una cláusula para excluir la doble imposición (de este modo, con el concepto de “ganancias y pérdidas patrimoniales” se crea una forma de gravar cualquier ingreso no reconducible a las demás categorías de renta): “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, *salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos*” (art. 31.1).

Si bien estas “excepciones” nos plantean supuestos especiales. El concepto de renta con carácter general podemos decir que se encuentra en el art. 44 de la Ley. Este concepto de renta está delimitado por dos grandes criterios:

-Se requiere que se dé una alteración patrimonial y una variación en el valor del patrimonio del contribuyente (art. 31.1 LIRPF).

-Se excluye “la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” (art. 6.4 LIRPF).

Si bien, muchos de los casos como lo son los contenidos en los art. 71, 72 o 42 LIRPF son difíciles de controlar en la práctica. Y esto conlleva que en muchos casos sólo serán objeto de tributación efectiva cuando la Administración los descubra de modo ocasional.⁶⁰ Precisamente esto sucederá con los rendimientos de actividades ilícitas, no serán objeto de declaración a menos que se pretenda encubrir su origen.

6.3. Subsunción de las rentas delictivas en el concepto de renta y en sus diversos componentes.

En los supuestos en que las ganancias derivadas de un acto ilícito pertenezcan a un tercero, la ausencia de propiedad sobre dichos bienes impide su sometimiento al Impuesto sobre la Renta (lo obtenido con delitos contra la propiedad como hurto o robo). Si bien, si no puede probarse su origen ilícito, estos bienes podrán someterse a tributación como *ganancias patrimoniales no justificadas*. No obstante, hay que tener en cuenta que el legislador no somete a tributación estas ganancias en cuanto proceden de un delito, sino en cuanto son rentas cuyo origen delictivo no se puede presumir.

Si no hubiera obligación de restituir, el ordenamiento penal reaccionaría mediante la figura del comiso. En este supuesto se distinguen 3 posibles reacciones: a) la mera previsión normativa del comiso impide desde el primer momento que las ganancias ilícitas se sometan a la imposición sobre la renta; b) ha nacido una obligación de pago que se extingue en el caso de que se decrete o se practique efectivamente el comiso; c) ha nacido una obligación de pago con carácter definitivo, mientras que el comiso solo podrá generar una pérdida patrimonial.⁶¹

La forma de ver cuál de estas soluciones adopta nuestro ordenamiento es aclarar si las ganancias delictivas *se incorporan al patrimonio del delincuente y los efectos que*

⁶⁰ COLAO MARÍN, *Las rentas en especie en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 42 y 50.

⁶¹ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

produce el comiso sobre tales ganancias (nulidad sobrevenida de la obligación tributaria o pérdida patrimonial).⁶²

Desde el punto de vista del Derecho Civil, se dan muchos casos (como el del art. 1305 CC) en que el *accipiens* adquiere un cierto derecho sobre lo que percibió -importe correspondiente al cohecho o la venta de drogas- aunque la causa del contrato sea delictiva: “la privación de repetición (...) no tiene el carácter personalísimo que derivaría de la concepción de la *indignidad procesal*, sino que afecta a los causahabientes y a los terceros que pudieran ejercitar la acción por subrogación. No funda propiamente una excepción, sino que le juzgador ha de rechazar por sí la repetición que se actúa”.⁶³

Y no podemos limitarnos al supuesto del art. 1305 CC, pues hay otros en que la ganancia delictiva deriva de un contrato ilícito en sí mismo que, no obstante, deviene delictivo como consecuencia de otras circunstancias, por ejemplo el delito de abuso de información privilegiada en el mercado bursátil recogido en el art. 285 del Código Penal. Al igual que sucede con las ganancias percibidas incluso de adquirientes de buena fe.

Por tanto, hay actividades delictivas que no generan el deber de restitución y, por otro lado, generan importantes beneficios de índole económica. Es esta la razón de que el comiso de las ganancias se haya extendido en el Código Penal de 1995 a todos los delitos graves pese a que antes solo se aplicaba al cohecho y tráfico de drogas.⁶⁴

Hemos de ver cuáles son los efectos jurídicos del comiso sobre el gravamen de las ganancias delictivas.

-Relevancia fiscal del comiso

Según el artículo 127 C.P.: “Toda pena que se imponga por un delito doloso llevará consigo la pérdida de los efectos que de él provengan y de los bienes, medios o

⁶² HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

⁶³ DELGADO ECHEVARRÍA, J. “Comentario a los arts. 1305 y 1306 CC”, pág. 307

⁶⁴ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

instrumentos con que se haya preparado o ejecutado, así como de las ganancias provenientes del delito, cualesquiera que sean las transformaciones que hubieren podido experimentar.”

Además, como destaca la rúbrica del Título VI del Código Penal, el comiso no se caracteriza como una pena ni como una medida de seguridad, sino como una “consecuencia accesoria del delito”.

Establece además el art. 128 C.P. el comiso total de las ganancias delictivas (a diferencia del comiso *parcial* de los instrumentos y efectos del delito), por lo que cabría pensar que el comiso excluye la obtención de renta. Sin embargo, el comiso es una *consecuencia accesoria* del delito y por tanto solo será procedente “en el supuesto de que se haya impuesto realmente una pena por el o los delitos cometidos”⁶⁵.

No obstante en la práctica judicial no se produce en todos los casos el comiso, como vemos en la STS de 13 de mayo de 1997 (RJ 4445/1999) en un supuesto de cohecho donde equívocamente se acusa al funcionario de estafa. La persona que había realizado una dádiva requiriendo un favor que no se realizó, reclamó la cantidad pagada y el TS declinó la exigencia puesto que el dinero se trataba de “efectos provenientes del delito sobre los que el sujeto pasivo de la estafa carece de derecho jurídicamente protegido por tratarse de un negocio jurídico con causa ilícita y que, por lo tanto, debieron ser decomisados”.

Además debemos considerar que el comiso solo cabe en los delitos cometidos dolosamente y que este no se aplica de forma automática, sino que debe ser adoptado por un juez.

Según HERRERA MOLINA, estas consideraciones apuntan en la misma dirección: “la *mera comisión* de un delito sancionado como consecuencia accesoria con el comiso no atribuye al Estado un derecho real sobre las ganancias delictivas, ni tan siquiera un derecho de crédito frente al perceptor de dichas ganancias. En otras palabras, la decisión judicial del comiso *no posee efectos declarativos sino constitutivos con una eficacia que no se retrotrae al pasado*. Por tanto, la previsión normativa del comiso no excluye que las ganancias delictivas puedan tener la consideración de renta. En todo caso darán lugar

⁶⁵ GRACIA MARTÍN, L, *Lecciones de consecuencias jurídicas del delito*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, página 381.

a una pérdida de patrimonio correspondiente al ejercicio en que adquiera firmeza la sentencia condenatoria”.

Además, como vimos, la STS 28/3/2001 (caso *Urralburu*) declara que los efectos fiscales del comiso (en un caso de cohecho) determina un *concurso de normas* entre el delito que produjo el enriquecimiento y el delito fiscal. Esta argumentación presupone la consideración de que las ganancias delictivas constituyen renta que debe estar sujeta al impuesto.

-Calificación de las rentas delictivas

Como afirma HERRERA MOLINA, ciertas ganancias delictivas responden al concepto genérico de renta previsto en la definición de las ganancias patrimoniales (art. 31.1 LIRPF). Pero este componente del hecho imponible solo se aplica a falta de las demás categorías de renta previstas por la ley.

En algunos casos estas rentas tendrán la consideración de *rendimientos de actividades económicas* (art. 27 LIRPF). Será cuando se utilicen medios de producción y recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. Sería el caso de tráfico de armas o de drogas, delitos contra la propiedad intelectual e industrial, algunos delitos societarios como la adopción de acuerdos abusivos, etc.

En ciertos casos puede tratarse también de rendimientos de trabajo, como miembros de organizaciones criminales que reciban contraprestación similar a un sueldo por el desarrollo de una actividad delictiva (art. 16 LIRPF). Es posible encubrir tales rendimientos bajo apariencia legal y que los mismos sean objeto de declaración.⁶⁶

También podemos encontrar rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario. Según HERRERA MOLINA, podrán generarse rendimientos del capital mobiliario cuando se conceda un préstamo o se ceda mediante retribución el uso de ciertos bienes con un conocimiento de su destino a actividades delictivas. En estos casos estaríamos

⁶⁶ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

ante un supuesto de contrato nulo por ilicitud de la causa (art. 1305 CC). También es posible que se generen estos rendimientos en un delito de receptación: invertir dinero procedente de un delito para obtener un beneficio.

Encontramos otros supuestos como las ganancias derivadas del cohecho que, afirma HERRERA MOLINA, “no parecen reconducibles a las demás categorías de renta pero deberían tributar como ganancias patrimoniales del art. 33 LIRPF”.

Por último, la mera detentación de bienes ajenos no puede tributar al no poder reconducirse a ninguna categoría de renta. Sin embargo, si no resulta probado su origen, pueden someterse a gravamen como ganancias patrimoniales no justificadas (art. 37 LIRPF).

6.4. Ganancias patrimoniales no justificadas

En los casos en que se detecten bienes o derechos de origen no justificado, lo que normalmente se produce en los casos de delitos e infracciones administrativas, se podrán someter a tributación mediante el mecanismo presuntivo del art. 39 LIRPF (ganancias patrimoniales no justificadas).

Como expone HERRERA MOLINA, la antigua regulación de las ganancias patrimoniales no justificadas contenía una doble presunción de carácter *iuris tantum*: por un lado la presunción material de la existencia de renta a partir de los elementos patrimoniales en que se había materializado, y una presunción temporal de que tales rentas se habían obtenido en el periodo en que existían indicios de su materialización patrimonial.⁶⁷

En la regulación actual sin embargo, el art. 39 LIRPF, no prevé la posibilidad de prueba en contrario respecto al origen de la renta oculta. Y asimismo excluye la posibilidad de prueba en contrario respecto del periodo al que debe imputarse la renta.

⁶⁷ Art. 49 LIRPF 18/1991.

Basta probar que el contribuyente “ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción”.⁶⁸

Si admitimos esta tesis, la regulación de las ganancias patrimoniales no justificadas es un fuerte instrumento en contra de las ganancias ilícitas puesto que permite gravarlas *cuando no quede probado su origen*, bastando con que las ganancias ilícitas se manifiesten como bienes o derechos que no hayan sido incluidos en las declaraciones de renta y patrimonio. Esta tesis apoya la base teórica seguida en algunas sentencias del TS donde se califican como ganancias patrimoniales no justificadas rentas cuyo origen delictivo se declara probado (STS 21 de diciembre de 1999, RJ 9436, y STS 28 de marzo de 2001, RJ 751).

7. La tributación de las rentas ilícitas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones

Como nos explica HERRERA MOLINA, en el supuesto de ganancias delictivas que no estén sometidas al deber de restitución (como las derivadas del cohecho), ciertos autores entienden que si acontece la muerte sobrevenida del reo tras la firmeza condenatoria del reo tras la firmeza de la sentencia condenatoria no podrá ejecutarse el comiso, por haberse ya extinguido la responsabilidad penal, de modo que no hay problema en someter estas ganancias al Impuesto sobre Sucesiones.⁶⁹

En los casos en que no se aplique esta interpretación y sean objeto de comiso los bienes de herencia, se podrá evitar la exigencia de tributación del art. 28.2 LGT, ley 230/1963, mediante una aplicación analógica del art. 57.1 TR ITP-ADJ: “Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el art. 66 LGT, a contar desde que la resolución quede firme.”

⁶⁸ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

⁶⁹ HERRERA MOLINA citando a J.M. PERIS RIERA y C. PLÁ NAVARRO que interpretan que resulta aplicable al Código de 1995 esta doctrina elaborada por la STS 15 de abril de 1994.

En los casos en que se reciban a título gratuito y de buena fe bienes que procedan de un delito contra el patrimonio, no se llegará a adquirir su propiedad y existirá deber de restitución.⁷⁰ En este caso también se puede evitar la exigencia de tributación por aplicación analógica del 57.1 TR ITPADJ.

8. La tributación de las rentas ilícitas en la imposición sobre la propiedad

Vamos a tratar en este epígrafe los tributos que no gravan “actos o negocios”, sino la titularidad de determinados bienes. Si bien hay que tener en cuenta que el sometimiento a tributación sólo será válido cuando se grave la titularidad en sí misma, que se adquiere a través de actos o negocios contemplados en el presupuesto de hecho de los tributos.

Si bien cuando el impuesto no grave la titularidad sino el ejercicio de determinadas actividades, la obligación de tributar se debe limitar a la licitud de la actividad gravada sin extenderse a la titularidad que sólo se usa como elemento para determinar el sujeto pasivo. Según HERRERA MOLINA, esta conclusión es necesaria en base al principio de justicia tributaria, puesto que el sujeto que debe tributar es el verdadero titular que obtiene el beneficio con la actividad ilícita y no quien tiene la apariencia de titular en virtud del negocio que posteriormente se declara nulo.⁷¹

8.1. Impuesto sobre el patrimonio

a) Delimitación del hecho imponible

Según el art. 3 de la Ley 19/1991, “Constituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de esta Ley”, esto es, “el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y

⁷⁰ Según el art. 111.1 C.P.

⁷¹ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder”. El art. 7 precisa que: “los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según la normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.”

b) Hechos delictivos

Recordemos que aquellos actos ilícitos que no atribuyen al infractor la titularidad de las ganancias delictivas (robo, hurto) no dan lugar al presupuesto de hecho del Impuesto sobre el Patrimonio. Por otro lado, los beneficios de actividades ilícitas que deban ser objeto de comiso sí que se integran en el patrimonio del perceptor. Puesto que, como señala HERRERA MOLINA, la exigencia legal del comiso no supone deuda ni carga alguna hasta que adquiere firmeza la sentencia y por ello resulta irrelevante para ejercicios anteriores.⁷²

c) Ilícitos civiles

En los distintos casos de ilicitud civil, podemos afirmar con carácter general que “la capacidad económica gravada por el Impuesto sobre el Patrimonio permanece mientras no se declare la nulidad del negocio adquisitivo.”⁷³

d) Exenciones

La Ley del Impuesto declara exentos “los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su

⁷² HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

⁷³ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

principal fuente de renta” (art. 4.8). Entiende HERRERA MOLINA que este precepto no resulta aplicable cuando la principal fuente de renta está constituida por ganancias derivadas de actividades económicas ilícitas, por cuanto el legislador no ha diseñado esta exención para favorecer las actividades ilícitas.⁷⁴

8.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El hecho imponible de este tributo lo delimita “*la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:*

a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.

b) De un derecho real de superficie.

c) De un derecho real de usufructo.

d) Del derecho de propiedad” (art. 61 LHL).

8.3. La tributación de las rentas ilícitas en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

El hecho imponible de este tributo “está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición” (art. 101 LHL).

⁷⁴ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

No estamos ante un impuesto sobre la propiedad en sentido estricto, sino ante un gravamen relativo a la potestad administrativa de someter a licencia ciertas actividades. Si bien, expone HERRERA MOLINA, el hecho imponible se produce con independencia de haberse obtenido o no la correspondiente licencia, por lo que también se verán sometidas a este gravamen las obras ilegales por carecer de la preceptiva autorización administrativa. No obstante, no parece que tributen las obras radicalmente prohibidas (demolición de un inmueble protegido), puesto que en estos casos no se prevé la expedición de licencia.⁷⁵

Los sujetos pasivos, según el art. 102.1 LHL, son “las personas propietarias de los inmuebles sobre los que se realicen las construcciones, instalaciones u obras siempre que sean dueños de las obras. En los demás casos se considerará contribuyente a quien ostente la condición de dueño de la obra”.

Como vemos, las obras ilegales o sin licencia están sometidas a gravamen por este impuesto en base al art. 101 LHL que no exige la obtención efectiva de licencia, sino que la licencia sea preceptiva para esa construcción.

Pero cabe preguntarnos si la construcción debe estar sometida a este impuesto cuando la obra esté prohibida, es decir, que no sea posible obtener para la obra licencia alguna, o, dicho de otro modo, que se trate de una obra no legalizable como sucede en el caso *El Algarrobico*. HERRERA MOLINA considera que, por cuanto la obra es incompatible con el ordenamiento, no está sometida a la *obtención de licencia*, sino totalmente prohibida, por lo que entiende que la obra queda fuera por definición del hecho imponible del impuesto delimitado en el art. 101 LHL.

A favor de este planteamiento encontramos por ejemplo la STSJ de Castilla-La Mancha de 22 de octubre de 1999 que se ocupa de una construcción sobre suelo no urbanizable y sometida a una orden de demolición. El Tribunal afirma que “el hecho imponible del Impuesto de Construcciones sólo se produce por la realización de cualquier construcción, instalación u obra *para las que se requiera la obtención de la correspondiente licencia*, lo que significa, *a sensu contrario*, que *aquellas construcciones o instalaciones para las que no se requiera tal licencia no están sujetas al impuesto (...)* Ahora bien, que se realice una actividad encuadrada en el hecho

⁷⁵ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

imponible no quiere decir que efectivamente se haya obtenido, ni siquiera solicitado tal licencia, como expresamente se señala en el art. 101 de la Ley, puesto que con esta figura impositiva se trata de gravar determinadas manifestaciones de riqueza, con independencia de que se cumplan o no las condiciones administrativas a las que deben estar sujetas en relación con el planteamiento urbanístico. En consecuencia, la realización de obras ilegales (pero legalizables, entiendo) también supone la realización del hecho imponible y están sujetas al impuesto sin que ello signifique, en cambio, que el pago del impuesto convalide esa situación irregular puesto que, bajo ningún concepto, puede atribuirse a este pago eficacia legitimadora”.

8.4. Consideraciones respecto a estos impuestos

Hay que tener en cuenta, nos recuerda HERRERA MOLINA, que en lo que se refiere a bienes sustraídos, estos no deben ser excluidos de forma definitiva de la base imponible hasta que se produzca su recuperación. En este caso no deberían rectificarse las liquidaciones de ejercicios anteriores porque la recuperación del bien no modifica la capacidad económica correspondiente a los ejercicios en que estuvo sustraído. La aplicación del art. 28.2 LGT, Ley 230/1963, “permite exigir el impuesto de *modo definitivo* hasta que sea firme la declaración de nulidad. El efecto de dicha declaración se limitará a impedir la futura tributación de los bienes, pero no permitirá rectificar la base imponible de pasados ejercicios”.⁷⁶

Esto es así por cuanto la capacidad económica gravada por el tributo se encuentra en el mero disfrute de los bienes y las ventajas que éste representa al margen de que genere rendimientos y esas ventajas no desaparecen con efectos retroactivos cuando se declara la nulidad del negocio por el que se adquieren los bienes.

⁷⁶ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

9. La tributación de las rentas ilícitas en la imposición sobre el consumo y sobre el tráfico jurídico

9.1. Impuesto sobre el Valor Añadido

a) Hecho imponible

Hemos de comenzar hablando de la importante jurisprudencia comunitaria en materia de IVA que la jurisprudencia, según la STJUE 29.6.2000, *Kaupo Salumets*, As. C-455/98, considera también aplicable al ámbito de los impuestos especiales. Podemos resumir la postura del TJUE en puntos desarrollados a continuación (STJCE 29.6.1999, *Coffeshop Siberië*, As. C-158/98, número 14):

-“El principio de neutralidad fiscal se opone efectivamente, en materia de percepción del IVA, a una diferenciación generalizada entre las operaciones lícitas e ilícitas”.

-“En las situaciones específicas en que queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y un sector ilícito, la no sujeción al IVA no puede ir contra el principio de neutralidad fiscal”.

-Este último es el caso de “productos tales como los estupefacientes que presentan características especiales en la medida en que caen, por su propia naturaleza, bajo una prohibición absoluta de comercialización en todos los Estados miembros, con excepción de un circuito económico estrictamente vigilado para una utilización con fines médicos y científicos”. Lo mismo se puede decir de la moneda falsa según la STJUE 6.12.1990, *Maz Witzemann*, As. C-343/89).

Según el criterio del Abogado General FENELLY⁷⁷, la mención de los estupefacientes y la moneda falsa no conforma una lista exhaustiva (número 12) y es posible que esta doctrina resulte aplicable a ciertas “prestaciones de servicios” como “la prostitución de menores, la pornografía infantil y el tráfico de seres humanos”. A su

⁷⁷ FENELLY, *Conclusiones del caso Siberië*, 11 de marzo de 1999.

juicio, "... la verdadera razón de ser de esta jurisprudencia es que los estupefacientes no desempeñan ningún papel en la economía normal, por cuanto su tráfico está absolutamente prohibido en todos los Estados miembros y sólo puede dar lugar a sanciones penales. De ello se deduce que el principio de neutralidad fiscal simplemente no entra en juego puesto que está excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito..." (ibídem, núm. 16). En cambio, no es posible excluir el gravamen de prestaciones de servicios que tan sólo son ilícitas por incumplir ciertos requisitos exigidos por la normativa nacional.

En conclusión, según la jurisprudencia comunitaria, la fiscalidad indirecta de las operaciones ilícitas se rige por el principio de neutralidad fiscal. El Tribunal ha enfatizado que esta neutralidad no se ve afectada cuando la actividad está absolutamente prohibida en todos los Estados miembros y afirma también que la no sujeción es independiente de que se produzca o no el comiso.

b) Bienes robados (especial referencia al régimen especial de bienes usados)

Respecto a la comercialización de bienes robados, podemos observar la STSJ de La Rioja de 28 de julio de 1999 y la STS de 17 de julio de 2000 (RJ 2000/6219) respecto de los mismos hechos, que condena por defraudación de IVA a los administradores de una sociedad que venden en España vehículos robados en Italia. Los sujetos pasivos procuraban que la determinación de la base imponible se determinara en base al régimen de bienes usados, tesis no admitida por el Tribunal. El régimen de bienes usados atiende al IVA residual soportado económicamente por la persona que comercia con dichos bienes, pero es evidente que tal suceso de repercusión económica no se produce cuando la mercancía es de origen robado.

Lo mismo observamos con la STJUE de 4 de octubre de 2012, que obliga en IVA a pagar el impuesto deducido al adquirir mercancías cuando éstas han sido robadas.

c) **Opinión crítica sobre la no sujeción de las sustancias radicalmente prohibidas**

Como indica HERRERA MOLINA⁷⁸, los derechos de aduana tienen una finalidad extrafiscal que decae ante una prohibición radical acompañada de sanciones. El IVA persigue gravar el consumo (aunque sea mediante técnicas indirectas) y si la industria criminal organizada no es obligada a pagar el tributo *ni siquiera cuando se descubran las operaciones*, se está produciendo una reducción de costes respecto al comercio de los productos lícitos. En cambio, la exigencia sistemática del impuesto lograría una exigencia de justicia y contribuiría a aumentar el precio de la droga, complicando así su consumo.

Han sido varios los países que han intentado exigir el IVA en el ámbito del tráfico de drogas y sólo se han visto frenados por la jurisprudencia comunitaria.⁷⁹

Es evidente que el consumo de drogas y otras actividades radicalmente prohibidas en todos los Estados miembros significan un importante volumen de recursos económicos que actúan en perjuicio de las actividades lícitas. Y desde la perspectiva del principio de igualdad (que es común para todos los Estados miembros) resulta más que cuestionable que el tráfico de drogas deba recibir un trato fiscal favorable frente a otras actividades, sean lícitas o ilícitas.

Como dice el Abogado General LÉGER en el caso *Goodwin*, el principio *nemo auditur turpitudinem propriam allegans*, impide alegar el carácter delictivo de los propios actos para evitar el gravamen.⁸⁰ Resulta ilógico que esta alegación prospere precisamente en el caso de delitos especialmente graves.

HERRERA MOLINA piensa que el Tribunal incurre en un error ocasionado por una transposición mecánica al IVA de la jurisprudencia dictada respecto a los derechos de aduana. Pero los impuestos de aduanas no responden al principio de capacidad económica, sino que persiguen regular la entrada de mercancías procedentes de terceros países. No obstante, en los casos en que dicha entrada esté radicalmente prohibida y castigada penalmente, no tiene sentido aplicar un tributo de ordenamiento.

⁷⁸ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

⁷⁹ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

⁸⁰ Conclusiones del Abogado General del caso *Goodwin* presentadas el 12 de marzo de 1998, 18.

Sin embargo, la Sentencia *Einberger II*, (STJUE 28.2.1984, As. 294/82, pág. 1177), al examinar la posible sujeción a IVA de la importación de estupefacientes, señala que la jurisprudencia dictada con relación a los derechos de aduana es aplicable al caso “porque el hecho imponible es esencialmente el mismo en ambos casos” (núm. 13).

La Sentencia *Happy Family* llega más lejos (STJUE 5.7.1988, As. 289/89, pág. 3655), trasladando esta doctrina a las entregas de bienes. Dice que dado que el tráfico de drogas se encuentra completamente prohibido en los Estados miembros (núm. 17), el comercio delictivo de estas sustancias no afecta a los objetivos de la Directiva (Sexta) y queda al margen de su aplicación (núm. 18).

A juicio del Tribunal, puesto que el tráfico de drogas está absolutamente prohibido, se excluye estas sustancias del mercado común y no tiene sentido someterlas a gravamen. Sin embargo la realidad es bien distinta, estas sustancias no están en absoluto excluidas del tráfico común sino más bien al contrario. Significan un importante volumen del comercio y del consumo comunitario. Y, cuando son descubiertos, los traficantes alegan con éxito el carácter delictivo de sus operaciones para eludir el pago del IVA. Por lo que se está dando un tratamiento favorable a estas actividades delictivas que, a juicio de HERRERA MOLINA, quebranta la pretendida neutralidad del impuesto.⁸¹

d) Consideraciones críticas sobre la relevancia del comiso

A juicio de HERRERA MOLINA, la jurisprudencia del Tribunal (en particular la STJUE de 28.2.1984, *Einberger II*, As. 294/82, pág. 1177) no supone que éste rechace la relevancia del comiso en el caso de sustancias que no estén radicalmente prohibidas en todos los Estados miembros, cuando estas *se confisquen antes de su entrega*. El hecho imponible del IVA no se producirá si la mercancía es decomisada antes de realizarse la entrega. Además, parafraseando al Tribunal, en estos casos *queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y un sector ilícito, por lo que la no sujeción a IVA no puede ir contra el principio de neutralidad fiscal*.

⁸¹ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

La existencia o no de responsabilidad civil no tiene repercusión sobre el IVA, del mismo modo que la existencia o no de beneficios no produce efectos sobre las declaraciones de este tributo. Esto es coherente con un impuesto que no grava la renta, sino el consumo. Si bien, aunque la mera responsabilidad civil sea irrelevante, no lo es el comiso practicado de forma efectiva sobre los bienes, por cuanto este impide que los bienes se introduzcan en el circuito económico y compitan con productos legales.

En realidad la cuestión es la relevancia del comiso en el caso de importaciones. En estos casos, el hecho imponible es anterior a la entrega o consumo del bien y se podría establecer una solución similar a la del Reglamento aduanero CEE 2913/92, que establece un supuesto de extinción de la deuda cuando efectivamente se produzca el comiso de bienes que no estén radicalmente prohibidos. HERRERA MOLINA piensa que esta solución debería extenderse a los bienes prohibidos en el caso de IVA, de modo que solo se extinga la deuda de IVA cuando se produzca el comiso efectivo de los bienes prohibidos.

9.2. La tributación de las rentas ilícitas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Hay que partir afirmando la irrelevancia provisional de los vicios negociables. Debido a que el art. 2.1 TR ITPAJD establece que: “el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia”. De este artículo extraemos que los defectos de eficacia se consideran fiscalmente irrelevantes, al negarse efectos fiscales a la propia invalidez.

Sin embargo, a esta regulación hay que añadir el art. 57 del RD ITPAJD, que establece lo siguiente:

“1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro,

siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la LGT, a contar desde que la resolución quede firme.

2. Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil.

3. Si el acto o contrato hubiere producido efecto lucrativo, se rectificará la liquidación practicada, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos.

4. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto no habrá lugar a devolución alguna.”

Este artículo contiene una referencia al artículo 1295 CC tomando la parte por el todo, ya que este precepto regula la rescisión de los contratos válidamente celebrados, señalando que “la rescisión obliga a la devolución de las cosas que fueron objeto del contrato con sus frutos y del precio con sus intereses”.

Según afirma MARTÍN RUIZ, “estamos ante un supuesto típico de tributación de un acto ilícito, ya que, aun declarando un órgano judicial la nulidad de un acto, se le concede a aquél, en el caso de producir efectos lucrativos, valor jurídico tributario”.⁸²

Como excepción, se producirá la devolución del impuesto cuando se haya declarado mediante resolución firme la nulidad, rescisión o resolución del contrato y éste no hubiese producido efectos lucrativos, salvo que el vicio del contrato no se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante obligado al pago del impuesto.

Entiende HERRERA MOLINA, sin embargo, que no ha lugar a la devolución del impuesto si la Administración tiene constancia de que *de hecho* no se han llevado a cabo las recíprocas devoluciones. En efecto, cuando se justifique que proceden las devoluciones civiles *se presumirá* que no se han producido efectos lucrativos, pero nada

⁸² MARTÍN RUIZ, J. “La tributación de las actividades ilícitas en el ordenamiento jurídico.” pág. 13.

impide que la Administración pruebe lo contrario, soportando en tal caso la carga de la prueba.

Si el acto o contrato hubiera producido efectos lucrativos y el vicio no fuese imputable al contribuyente “se rectificará la liquidación practicada, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos”. Este precepto, afirma HERRERA MOLINA, sólo tendría sentido “en el caso de que no procediera la devolución de los frutos o intereses -improbable en vista de la regulación civil- o bien cuando el efecto lucrativo haya consistido en el *disfrute* del bien durante un tiempo determinado.

La jurisprudencia entiende que estamos ante una devolución de ingresos indebidos que debe incluir intereses de demora en favor del contribuyente, aunque la ley parece excluirlo de una forma un tanto confusa. A juicio de HERRERA MOLINA los intereses de demora no proceden cuando se hayan producido efectos lucrativos de carácter parcial -disfrute del bien- durante el tiempo transcurrido hasta la declaración de nulidad o rescisión del negocio.⁸³

III. CONCLUSIONES

El auge de las actividades ilícitas en general y de la criminalidad económica en particular ha despertado un creciente interés sobre su tributación.

El análisis de este problema debe basarse en las exigencias de la justicia, evitando planteamientos apriorísticos como la supuesta inmoralidad que supondría la participación del Estado en las ganancias delictivas. El comiso penal de las ganancias constituye el principal instrumento que utiliza el Estado para apoderarse de la totalidad de las ganancias delictivas que haya podido incautar, siempre que no proceda su restitución a un tercero.

Las interrelaciones y diferencias de grado entre los diversos ilícitos aconsejan un estudio de todos ellos desde el punto de vista de su relevancia fiscal. Esto no impide

⁸³ HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.

realizar distinciones imprescindibles para delimitar su régimen tributario. Así, se deberá examinar de forma separada los ilícitos penales, los administrativos y los civiles.

Los ilícitos tributarios (penales y administrativos) presentan ciertas peculiaridades, pues no integran el presupuesto de hecho de las normas que regulan la obligación tributaria, sino que constituyen una consecuencia de su infracción.

Si bien, la normativa tributaria establece un régimen tributario común para todos los actos ilícitos: la irrelevancia fiscal de los defectos que afecten a la validez del acto gravado. Y esto se aplica a todos los actos ilícitos con independencia del grado de ilicitud -civil, administrativa o penal- sin que esto implique el gravamen automático de todos los actos ilícitos. La sujeción sólo se producirá cuando dichos actos sean subsumibles en el hecho imponible de un tributo concreto.

Hemos visto como el Derecho comparado constituye un buen marco de referencia para examinar la sujeción de las ganancias delictivas a la imposición sobre la renta. En Alemania se permite su tributación definitiva siempre que las ganancias sean reconducibles a las distintas categorías de renta tipificadas en la EStG.

Del mismo modo en Italia la Ley 537/1993 establece que los rendimientos procedentes de hechos, actos o actividades calificables como ilícito civil, penal o administrativo deben considerarse incluidos en las categorías de renta enumeradas en el art. 6.1 TUIR siempre que sean clasificables en alguna de las mencionadas categorías y que no se haya sometido a comiso penal.

La jurisprudencia española es un tanto vacilante: las últimas tendencias apuntan a la tributación de todas las ganancias delictivas -incluidas las de los delitos contra la propiedad- pero consideran que la práctica del comiso determina la existencia de un concurso de normas, de modo que el delito fiscal queda subsumido en el delito-fuente.

En mi opinión el concepto de renta previsto en la LIRPF exige la obtención de un derecho subjetivo sobre la renta gravada. Esto excluye el gravamen de las cantidades obtenidas como consecuencia de un delito contra la propiedad.

Sin embargo, desde un punto de vista jurídico, el comiso de las ganancias no constituye una consecuencia inexorable de la comisión del delito y, desde luego, no atribuye al Estado un derecho de propiedad *desde el momento en que se cometió el*

delito. Por tanto, el comiso no excluye que las ganancias delictivas quedaran sujetas en su momento al IRPF.

Según los casos, las ganancias delictivas pueden reconducirse a diversas categorías de renta: rendimientos de actividades económicas (tráfico de armas), rendimientos profesionales (intrusismo), rendimientos del trabajo (salario percibido por un miembro de una organización criminal), rendimientos del capital (préstamo de dinero destinado a actividades delictivas), etc. Los supuestos no reconducibles a otras categorías de renta tributarán en la categoría residual de ganancias patrimoniales (cohecho).

En cambio, la tipificación no permite someter a tributación el mero disfrute delictivo de bienes ajenos (usurpación de inmuebles, defraudaciones de fluido eléctrico, etc.), salvo que puedan calificarse de rentas del trabajo, del capital o de actividades económicas, circunstancia que resulta difícil en la práctica.

Determinados juristas como HERRERA MOLINA entienden que las ganancias patrimoniales no justificadas sólo son aptas para gravar las rentas delictivas cuando no quede probado su origen. Postura que, sin embargo, es contraria a la opinión del Tribunal Supremo.

En cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, resulta claro que no se realiza el hecho imponible cuando en la masa hereditaria se incluyan bienes ajenos obtenidos de forma delictiva. En cambio sí se someterán a tributación las ganancias delictivas sometidas a comiso. Si el delincuente ha fallecido antes de que se produzca la condena, el comiso no afectará a los bienes adquiridos de buena fe por los herederos; si ha fallecido después de la condena pero antes de practicar el comiso, se sostiene que éste tampoco puede llevarse a la práctica.

Respecto al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, concluyo que no quedan sujetas las obras radicalmente prohibidas, pues éstas no están sometidas a licencia, aunque se existen diferentes opiniones en la jurisprudencia. En cambio, tributarán las obras ilegales por carecer de la preceptiva licencia o incumplir sus requisitos. Además la demolición de la obra en estos casos es irrelevante porque la capacidad económica gravada no corresponde al valor de su propiedad, sino a la mera ejecución de una obra sometida a licencia.

En referencia al IVA, la jurisprudencia europea considera sujetas al IVA las actividades ilegales y delictivas que constituyan entregas de bienes, prestaciones de servicios o importaciones, salvo que tengan por objeto bienes radicalmente prohibidos en todo el ámbito europeo. La regla y la excepción se basan en el principio de neutralidad fiscal, que se vería afectado en caso de no someter al impuesto a las actividades ilícitas, salvo que éstas recaigan sobre bienes que no pueden ser objeto de comercio en ninguno de los Estados miembros. La jurisprudencia afirma que el comiso de los bienes es irrelevante a efectos de este impuesto.

Juristas como HERRERA MOLINA consideran que el no sometimiento de operaciones que recaigan sobre bienes radicalmente prohibidos -tráfico de drogas y entregas de moneda falsa- deriva de una transposición mecánica de la jurisprudencia relativa a los derechos de aduana. Éstos tienen una finalidad extrafiscal -controlar ciertas importaciones- incompatible con una prohibición radical. En cambio el IVA pretende gravar el consumo y garantizar la neutralidad fiscal entre los operadores económicos, y ambos objetivos se ponen en peligro si ciertas operaciones económicas sobre objetos prohibidos se exoneran del impuesto. Hasta el punto de que, de hecho, los criminales alegan con frecuencia su condición criminal para eludir la carga tributaria.

En cuanto a la irrelevancia fiscal del comiso, ésta se limita a los supuestos en que éste no tenga lugar antes de realizarse la operación gravada. En el caso de importaciones de bienes radicalmente prohibidos, debería entenderse que sólo la práctica del comiso excluye del gravamen, pues sólo de este modo se garantiza la neutralidad fiscal, aunque no es esta la postura asumida por el TJUE.

IV. BIBLIOGRAFÍA

-APARICIO PÉREZ, J. “*El delito fiscal a través de la jurisprudencia*”, Aranzadi, Pamplona 1997.

-B.I. BITTER L. LOKKEN, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts*, Warren, Gorham & Lamont 1999.

-BACIGALUPO, S. “Delito fiscal y tributación de ganancias ilícitamente obtenidas”, en La Ley, 5394, de 11 de octubre de 2001.

-BECERRA BECERRIL. *La tributación de los actos ilícitos*.

- CHICO DE LA CÁMARA, “*Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF*”, Madrid 1999.
- CHICO DE LA CÁMARA: en “La tributación de los actos ilícitos”, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1996.
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *Problemas actuales del delito fiscal*. Cuadernos y Estudios de Derecho Judicial. Derecho Penal Económico, 14/2001, CGPJ. Madrid, 2001.
- COLAO MARÍN, *Las rentas en especie en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- DELGADO ECHEVARRÍA, J. “Comentario a los arts. 1305 y 1306 CC.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “*La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito*: SAP Madrid, 24 de enero 1998.´
- FERNÁNDEZ QUIÑONES, D. *Derecho Administrativo y Ley de Procedimiento Administrativo Uniforme. Segunda edición. Forum – Legis Editores S.A. (2001) p. 11.*
- GRACIA MARTÍN, L, *Lecciones de consecuencias jurídicas del delito*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.
- GRIZIOTTI: Principios de política, derecho y ciencia de la Hacienda (trad. Mata, Reus, Madrid, 1935).
- HERRERA MOLINA, P.: *Fiscalidad de los actos ilícitos*, IEF, Madrid, 2003.
- LAUNA ORIOL, C., “*Consideración penal de la falta de tributación de las rentas de origen ilícito*”, Revista del Poder Judicial, núm. 68, cuarto trimestre, 2002.
- LUZÓN CANOVAS, A. *Aspectos constitucionales de la tributación por rentas de origen delictivo*. Diario La Ley núm. 6368, Sección Doctrina, 28 de noviembre de 2005.
- MARTÍN RUIZ, J. “*La tributación de las actividades ilícitas en el ordenamiento jurídico español: Derecho positivo y jurisprudencia*”, QF, 20, 2000.
- MIR PUIG, S. *Derecho Penal Parte General*. Quinta Edición. Corregrafic, S.L. Barcelona, España. (1998).
- MUÑOZ ORELLANA, R. *La Tributación de las Ganancias Ilícitas y el Incremento Patrimonial no Justificado en el Ecuador*. Noviembre, 2010.
- MUTPHY, R. *The cost of tax abuse, A Briefing paper on the cost of tax evasion worldwide*. Briefing prepared for The Tax Justice Network. Tax research UK assisted by Tess Riley. November 23, 2011.
- PÓRFILO TRILLO NAVARRO, J. *Tributación de activos patrimoniales ilícitos*.

-RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E. *Ganancias de origen ilícito delictivo y fraude fiscal*, Revista de Derecho Financiero, Núm. 265, Septiembre 2002.

-SÁNCHEZ ROJAS, O. *Pecunia non olet* (el dinero no huele) *¿Puede un acto ilícito generar renta imponible?* Revista peruana de Derecho Tributario. Centro de Estudios Tributarios, Facultad de Derecho, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review, Lima, Perú. Año 7, Número 18, 2013.

-SUETONIO. *De Vita Caesarum VIII, 23, 3.*