



# El gravamen de rentas derivadas de un delito: análisis crítico

**Eduardo Fernández Caramazana**

*Inspector de Hacienda del Estado (España)*

[eduaf1@msn.com](mailto:eduaf1@msn.com) | <https://orcid.org/0000-0002-8319-6306>

Este trabajo ha obtenido un **accésit** del **Premio «Estudios Financieros» 2022** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Julio García Saavedra, doña Eva María Martín Díaz, don Jesús Rodríguez Márquez, doña Aurora Ribes Ribes y don Eduardo Verdún Fraile.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

## Extracto

En los años 90 del pasado siglo se planteó la discusión de si se cometería un delito contra la Hacienda Pública en caso de que no se declararan los beneficios obtenidos de la comisión de un delito previo. Jurisprudencialmente, la cuestión fue resuelta a través de dos sentencias del Tribunal Supremo, correspondientes a los casos Roldán y Urralburu. Por su parte, la doctrina quedó dividida, pues hubo autores que se posicionaron a favor de esa posibilidad, otros se opusieron e, incluso, un tercer grupo adoptó posiciones intermedias –es posible el gravamen, pero solo en ciertos supuestos o mientras no concurren ciertos hechos–, si bien ninguno de ellos está conforme con la posición jurisprudencial. El presente trabajo repasa los argumentos utilizados por las distintas posturas de la doctrina y los criterios sentados por dichas sentencias, para efectuar un análisis crítico que explique cuál es la única posición que se considera conforme al ordenamiento jurídico, si bien se anticipa que no se considera que ninguna de las posturas haya realizado un examen completo de la cuestión.

**Palabras clave:** delito contra la Hacienda Pública; tributación de rentas ilícitas; Urralburu; Roldán; Nécora.

Fecha de entrada: 04-05-2022 / Fecha de aceptación: 13-09-2022 / Fecha de revisión: 17-10-2022

**Cómo citar:** Fernández Caramazana, E. (2022). El gravamen de rentas derivadas de un delito: análisis crítico. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 5-38.



# Taxation on profits from previous crimes: critic analysis

Eduardo Fernández Caramazana

## Abstract

In the 90's of last century, it was discussed whether or not a criminal would commit a tax crime in case of not declaring all the profits obtained from a previous crime. The discussion was legally settled through the Supreme Court's sentences on the cases Roldán and Urralburu. On the other hand, the academia was divided because some authors considered those profits should be taxed, while others denied that taxation; moreover, some others argued for an intermediate position –taxation is possible, but only under certain circumstances or as far as several facts did not occur–, even though none of them agree with the Supreme Court's answer. The present paper goes over the arguments defended by the different trends and the criteria used by those sentences, so as to make an analysis of which one is the only position that should be considered correct according to the legal system. However, we must anticipate that none of the trends have conducted a complete analysis on the matter.

**Keywords:** tax crime; taxation of criminal income; Urralburu; Roldán; Nécora.

**Citation:** Fernández Caramazana, E. (2022). El gravamen de rentas derivadas de un delito: análisis crítico. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 476, 5-38.



## Sumario

1. Introducción
  2. Argumentos a favor de la tributación de rentas delictivas
  3. Argumentos en contra de la tributación de rentas delictivas
  4. Posición jurisprudencial penal
    - 4.1. Caso Nécora
    - 4.2. Caso Roldán
    - 4.3. Caso Urralburu
    - 4.4. Resumen
  5. Análisis crítico de la jurisprudencia penal
    - 5.1. El concepto de renta en el IRPF
    - 5.2. Ganancias patrimoniales no justificadas: presupuesto de titularidad
    - 5.3. Titularidad jurídica de las rentas derivadas del delito
    - 5.4. Otras exclusiones a las ganancias patrimoniales no justificadas
    - 5.5. Otros impedimentos a la tributación
  6. Tesis sostenida
    - 6.1. Diferencias con el concurso de normas
  7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

## 1. Introducción

La doctrina y la jurisprudencia penal han discutido durante años la pertinencia y legalidad de gravar los beneficios o ganancias derivados de la comisión de un delito. A este respecto, el principal campo de debate ha estado sistemáticamente sesgado por la relevancia penal que pudiera tener esa tributación, puesto que la omisión de tales ganancias en la autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) podría constituir un nuevo delito, en este caso, contra la Hacienda Pública. Sin embargo, con frecuencia se ha obviado un análisis detallado sobre la trascendencia tributaria que pueden tener tales beneficios procedentes de la comisión de un delito.

Por ello, este artículo trata de hacer un examen tributario sobre el gravamen de tales beneficios o ganancias, de cuyas conclusiones se podrán derivar las consecuencias penales correspondientes. Para ello, en primer lugar, se expondrán los argumentos a favor y en contra de la tributación que han sido vertidos por la doctrina y la jurisprudencia. En segundo lugar, se expondrá la posición jurisprudencial penal en la materia y, finalmente, se procederá a exponer la tesis defendida a este respecto.

## 2. Argumentos a favor de la tributación de rentas delictivas

Un primer argumento a favor de la tributación es el principio de neutralidad impositiva. Este argumento se basa en que la normativa tributaria determina como hecho imponible la obtención de renta en el IRPF, sin que la normativa excluya las rentas procedentes de actividades ilícitas.

Este argumento es defendido por Herrera Molina (2003), quien se apoya en la calificación, artículo 13 de la Ley General Tributaria (LGT)<sup>1</sup>, afirmando que a la normativa tributaria general le es indiferente la validez del acto o negocio que genera la obligación tributaria.

En segundo lugar, De Mosteyrín Sampalo (2017) utiliza el argumento del principio de capacidad económica material: los tributos gravan la capacidad económica material por ob-

<sup>1</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18/12/2003). Artículo 13:

*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 defectos que pudieran afectar a su validez (la cursiva es mía).*

tener unos bienes y derechos de acuerdo con el artículo 31.1 de la Constitución<sup>2</sup>, tan solo se requiere la tenencia o disposición material, no un título jurídico válido.

Siguiendo el argumento, se utiliza el principio de igualdad o no discriminación: la normativa tributaria pretende dar el mismo trato a dos sujetos que tienen la misma renta material, con independencia de su origen. Por ello, alega que no someter a tributación las rentas derivadas de la comisión de un delito supondría dar un trato privilegiado a los delincuentes frente a los ciudadanos honrados, pues los primeros disfrutarían de unos bienes y derechos sin contribuir al sostenimiento del gasto público, lo cual constituye no solo una recompensa para el delincuente, sino un incentivo a cometer delitos.

Por otro lado, se aduce que el delito fiscal sanciona la lesión de un bien jurídico diferente al que se ha lesionado en la comisión del delito por el cual se han obtenido unas rentas. Así, se argumenta que el delito con el que se han obtenido rentas, como serían la estafa, el cohecho, la malversación o el tráfico de drogas, protege unos bienes jurídicos completamente diferentes al bien jurídico protegido en el delito fiscal.

Asimismo, es evidente que la comisión de un delito a través del cual se obtienen rentas constituye una acción diferenciada de la decisión de no incluir esas rentas en la correspondiente autoliquidación, de manera que el delito fiscal se comete como mínimo seis meses más tarde a la comisión del delito con el que se obtuvieron las rentas.

Por ello, se considera que al afectar a diferentes bienes jurídicos y mediante actos tan separados en el tiempo, se pueden sancionar ambas conductas de forma autónoma.

### 3. Argumentos en contra de la tributación de rentas delictivas

En primer lugar, se utiliza el principio de *non bis in idem* para argumentar que la sanción del delito fiscal por no haber declarado las rentas procedentes de la comisión de un delito anterior supondría sancionar dos veces este último, puesto que la sanción del primer delito incluye la anulación de los efectos del mismo, retirándole los bienes y derechos que ha obtenido; así, no se le exige o retira la capacidad económica que resultaría tras la aplicación de la normativa tributaria, sino la totalidad de los bienes y derechos obtenidos del delito inicial. Por ello, una condena por delito fiscal supondría exigirle el pago del IRPF sobre las ganancias íntegramente eliminadas –esto es, una parte de todo lo que tenía que ser entregado– y una nueva sanción por no haber pagado IRPF.

El artículo 24 de la Constitución incluye el derecho a no autoincriminarse, es decir, dicho derecho fundamental exime de la obligación de realizar cualquier acto que implique recono-

---

<sup>2</sup> Constitución española (BOE de 29/12/1978): «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» (la cursiva es mía).

cer la comisión de un hecho delictivo. Así, se argumenta que la obligación de declarar las rentas procedentes de un delito fuerza a que el sujeto reconozca la comisión de un delito, so pena de ser sancionado por cometer un delito fiscal en caso de no hacerlo.

En línea con estos argumentos se aduce que el delito de receptación del artículo 298 del Código Penal<sup>3</sup>, consistente en ayudar a los responsables de la comisión de un delito contra el patrimonio o el orden socioeconómico a aprovecharse de los mismos o recibir, adquirir u ocultar sus efectos, excluye de su comisión a quien «no haya intervenido ni como autor ni como cómplice» en la comisión del delito. Por tanto, aprovecharse de los efectos del delito está incluido en los actos propios del mismo y no constituyen uno nuevo. De forma similar, el delito de encubrimiento del artículo 451 del Código Penal también excluye a quien haya intervenido en la comisión del delito con una redacción similar.

Otro argumento en contra de la tributación de las rentas procedentes de la comisión de un delito es que los actos delictivos son nulos de pleno derecho, lo que se analizará con más detalle más adelante. De esta manera, se aduce que se carece de un título jurídico válido sobre los bienes o derechos obtenidos del delito, por lo que se carece de las rentas.

Asimismo, se argumenta que la nulidad de pleno derecho no puede generar hechos imponible, utilizando para ello la mención del artículo 57 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados<sup>4</sup>.

Derivado del argumento anterior se alega que el gravamen de las rentas obtenidas de un delito supondría vulnerar el principio de igualdad. Dicho principio exige tratar igual a quienes son iguales, de modo que solo se puede tratar de forma desigual a quienes son desiguales. La aplicación de este principio de igualdad a la tributación de las rentas obtenidas de un delito se traduce en que quien obtiene las rentas de forma ilícita no está en situación de igualdad respecto de quien las obtiene de forma lícita, pues el primero carece de un título jurídico válido sobre dichos bienes, mientras que el segundo sí lo tiene.

Relacionado con los dos argumentos anteriores, se arguye que la tributación de una renta obtenida mediante un acto nulo de pleno derecho supondría una ruptura del ordenamiento jurídico, que, simultáneamente, impone la desaparición de los efectos de ese acto y somete a tributación tales efectos.

Por otro lado, se argumenta que el gravamen de las rentas obtenidas de un delito constituiría al Estado como un beneficiario del delito, pues se llevaría una parte mediante la apli-

<sup>3</sup> Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE de 22/11/1995).

<sup>4</sup> Artículo 4 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (BOE de 20/10/1993), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre: «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 [...]».

cación de los impuestos pertinentes. Dicha circunstancia le convertiría, en cualquier otro caso, en partícipe a título lucrativo de acuerdo con el artículo 122 del Código Penal<sup>5</sup>.

## 4. Posición jurisprudencial penal

### 4.1. Caso Nécora

El primer caso en España en el que se planteó la posibilidad de someter a tributación rentas obtenidas de la comisión de un delito fue en el conocido como «caso Nécora». En dicho caso, la Audiencia Nacional juzgó a un famoso matrimonio gallego acusado de delitos de tráfico de drogas, receptación y delitos contra la Hacienda Pública.

Así, la Audiencia Nacional, en la Sentencia de 17 de septiembre de 1994<sup>6</sup>, comenzó por absolver a los acusados de un delito de tráfico de drogas porque se declararon nulas las escuchas telefónicas, pero se les condenó por un delito de receptación, puesto que, si bien no resultaba probado que hubieran participado en el delito de tráfico de drogas como autores o cómplices, tenían conocimiento de la comisión del delito y participaron en el aprovechamiento de los efectos del mismo.

Por su parte, ante la cuestión de si procedía tributar, concluye que no hay precepto alguno que excluya la tributación de rentas ilícitas y constituyen renta, de manera que condenó a los acusados por la comisión de dos delitos contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, dicha sentencia fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo (TS), quien, en Sentencia de 7 de diciembre de 1996<sup>7</sup>, revocó la sentencia de la Audiencia Nacional en cuanto a la condena por receptación, dado que dicha condena se había basado en unas pruebas testificales obtenidas por una comisión rogatoria a Bélgica en las que el letrado de la defensa no participó, constituyendo una vulneración del derecho a la defensa.

De este modo, la alegación de los recurrentes de que «no es posible exigir que tengan que declararse para efectos fiscales aquellos ingresos que se han obtenido por la comisión de un delito» ya no podía ser tratada, puesto que se absolvía de la comisión del delito con el que habían obtenido las rentas, como así lo indica el TS: «tal argumentación queda sin fundamento desde el momento en que, por estimación de otros motivos de estos mismos

<sup>5</sup> «El que por título lucrativo hubiere participado de los efectos de un delito, está obligado a la restitución de la cosa o al resarcimiento del daño hasta la cuantía de su participación».

<sup>6</sup> Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Penal, Sección Tercera) de 27 de septiembre de 1994, número de recurso 17/1990; Roj: 2/1994; ECLI: ES:AN:1994:2.

<sup>7</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Penal) 649/1996, de 7 de diciembre de 1996, número de recurso 1474/1994; Roj: STS 6989/1996; ECLI: ES:TS:1996:6989.

recursos, hemos acordado absolver del delito de receptación. Desaparecido este delito, nos hallamos simplemente ante dos delitos contra la Hacienda Pública».

Por ello, al no haber alegado ninguna otra causa contra la condena por los delitos contra la Hacienda Pública, el TS confirmó tales condenas. Por tanto, dicho caso no nos permitió conocer la interpretación del TS al respecto.

## 4.2. Caso Roldán

La primera ocasión en la que el TS tuvo oportunidad de pronunciarse sobre la tributación de las rentas ilícitas fue en el llamado «caso Roldán», en el que el conocido director general de la Guardia Civil fue acusado de delitos de estafa, cohecho, malversación y cinco delitos contra la Hacienda Pública.

La Audiencia Provincial de Madrid<sup>8</sup> consideró probado que el acusado se había apropiado de 435 millones de pesetas de los fondos reservados y había percibido 1.800 millones de pesetas en comisiones, por lo que le condenó por delitos de estafa, cohecho, malversación y cinco delitos contra la Hacienda Pública por no declarar tanto las rentas por los delitos anteriores como las rentas obtenidas con la gestión de ese dinero.

En relación con estos últimos delitos, la sentencia comienza desestimando la pretensión de la defensa sobre la imputación temporal de esas rentas, considerando que, si bien la regla general de las ganancias patrimoniales no justificadas es que se imputan al periodo impositivo en que se descubran, dicha regla no opera cuando hay certeza sobre el momento de su percepción. De una forma similar, también desestima las pretensiones de la defensa sobre la existencia de un *bis in idem*, sobre la base de los argumentos utilizados por la Audiencia Nacional en el caso Nécora: no se puede dar un trato más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete; no hay ningún precepto tributario que excluya la tributación de la renta procedente de la comisión de un delito; la tributación recae sobre el beneficio, no sobre la operación; el beneficio «deviene propiedad de quien lo obtiene»; y la privación de los fondos no excluye el hecho imponible, que se había producido «con la obtención de renta».

Dicha sentencia fue recurrida en casación ante el TS, quien, en Sentencia de 21 de diciembre de 1999<sup>9</sup>, desestima que la no declaración a la Hacienda Pública de las rentas de los delitos esté subsumida en esos delitos previos (concurso de leyes o normas), puesto que no hay un único hecho, sino dos (los que constituyen el delito inicial y la omisión del deber de declarar las rentas obtenidas), y que los delitos con los que se obtuvieron las rentas tu-

<sup>8</sup> Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección Sexta) 75/1998, de 24 de febrero de 1998, número de recurso 5/1996; Roj: SAP M 14596/1998; ECLI: ES:APM:1998:14596.

<sup>9</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Penal) 1493/1999, de 21 de diciembre de 1999, número de recurso 1174/1998; Roj: STS 8670/1999; ECLI: ES:TS:1999:8670.



telan unos bienes jurídicos distintos al protegido por el delito contra la Hacienda Pública. Así, considera que se trata de un concurso de delitos.

Lo anterior también le lleva a desestimar que esta sanción vulnere el principio de *non bis in idem*, puesto que no es una única acción, sino que son dos acciones distintas las sancionadas. Asimismo, el TS niega que los delitos iniciales absorban todo el desvalor de la acción<sup>10</sup>. Ello lleva a que el TS considere que no se produce una única acción doblemente sancionada, sino una actividad delictiva plural en la que ninguno de los delitos absorbe todo el desvalor.

A pesar de estas últimas consideraciones, el TS no realiza ninguna matización sobre qué rentas deben ser gravadas y cuáles no. Por ello, al no corregir la sentencia de instancia, confirmó las condenas por delitos contra la Hacienda Pública por la no declaración de todas las rentas, es decir, asumiendo la tesis de la Audiencia Provincial. En concreto, cita la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 1994 en relación con que no se puede dar un trato más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete en el fundamento jurídico trigésimo octavo, el cual no contiene ninguna otra consideración.

Por último, el TS también desestima que la obligación de declarar suponga una vulneración del derecho a no confesarse culpable y a no declarar contra sí mismo, en cuanto a la prohibición de obligar a presentar pruebas que tengan o puedan tener un valor incriminatorio contra sí mismo. A este respecto, dicha desestimación se basa en dos aspectos diferentes:

- Que dicha garantía solo puede cubrir al «imputado o quien pueda razonablemente terminar siéndolo», puesto que en caso contrario se daría la facultad al sospechoso de sustraerse de las diligencias de prevención o indagación, dañando el valor de la justicia.
- Que dicha garantía solo puede afectar a las contribuciones que tengan un contenido directamente incriminatorio, lo que no concurre en la declaración.

### 4.3. Caso Urralburu

El último caso significativo en la formación de la jurisprudencia al respecto es el caso Urralburu, en el cual se planteaba el caso de que el presidente y el consejero de Obras

<sup>10</sup> «[E]n el caso actual no nos encontramos ante una resolución que sanciona penalmente un mismo hecho desde dos perspectivas diferentes como sucedería en el caso de una actuación delictiva concreta que se sancionase como tal y asimismo como ocultación a la Hacienda Pública del provecho obtenido»; se han ocultado «unos inmensos ingresos obtenidos de una amplia pluralidad de fuentes, en parte lícitas, en parte directamente ilícitas, en parte indirectamente ilícitas, es decir procedentes de la reinversión de ganancias ilícitas y en parte procedentes de actividades, que podrían haber sido ilícitas pero no han sido enjuiciadas en este proceso, realizadas en una época anterior a los periodos fiscales analizados».

Públicas de la Comunidad Foral de Navarra habían cobrado comisiones por adjudicaciones de obras públicas en Navarra. Así, la Audiencia Provincial de Navarra, en Sentencia de 7 de septiembre de 1998<sup>11</sup>, condenó a los dos acusados por delito continuado de cohecho y por delito fiscal.

En dicha sentencia, la Audiencia Provincial considera que, si el dinero se mantiene fuera de un «entramado económico correspondiente», no procede su declaración puesto que «ello iría contra la propia naturaleza de las cosas y de los hechos como tales». Sin embargo, si se incluye en dicho entramado, «se produciría el enriquecimiento de su patrimonio», de manera que habría que perseguir el ocultamiento de los ingresos no declarado «si su afloramiento es descubierto oficialmente o generado en forma engañosa». Tras ello, considera que se debe producir la tributación tanto de las comisiones que se ha acreditado que percibieron como otros incrementos patrimoniales respecto de los cuales no se ha acreditado su origen, considerando que su gravamen se ha de producir como «incrementos de patrimonio no justificados» de acuerdo con el artículo 16.13 del Decreto Foral Legislativo 212/1986.

Por su parte, el TS resolvió en la Sentencia de 28 de marzo de 2001<sup>12</sup> el recurso de casación interpuesto contra aquella. En la misma reitera la no vulneración del derecho a no confesarse culpable y no declarar contra sí mismo en los términos reflejados en la sentencia del caso Roldán.

Sin embargo, el TS indica que, en este caso, a diferencia del caso Roldán, se encuentra en un supuesto excluido expresamente de la misma, puesto que en este caso «la doble condena recae sobre el mismo hecho delictivo ya sancionado penalmente como delito continuado de cohecho» lo cual se explica porque

en la sentencia condenatoria se acuerda el comiso de todos los bienes muebles o inmuebles procedentes del pago de las comisiones ilegales por las constructoras, bienes que constituyen precisamente los incrementos patrimoniales que han dado lugar a las condenas por delito fiscal.

Así, el TS excluye la condena por la existencia de un concurso de normas porque «el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva» cuando concurren tres requisitos claramente enunciados:

<sup>11</sup> Sentencia de la Audiencia Provincial de Navarra (Sección 1.ª) 164/1998, de 7 de septiembre de 1998, número de recurso 95/1997; Roj: SAP NA 935/1998; ECLI: ES:APNA:1998:935.

<sup>12</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Penal) 20/2001, de 28 de marzo de 2001, número de recurso 4234/2001; Roj: STS 2582/2001; ECLI:ES:TS:2001:2582.

- «Que los ingresos que generen el delito fiscal procedan de modo directo e inmediato del delito anterior. [...]
- Que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena. [...]
- 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».

En consecuencia, el TS considera que, cuando se cumplan tales circunstancias, el delito contra la Hacienda Pública se ha producido, si bien no llega a sancionarse porque la conducta está enteramente tipificada y sancionada por el delito de origen. Sin embargo, no realiza un análisis sobre cuál es la base jurídica de la tributación, por lo que asume íntegramente la sentencia de la Audiencia Provincial de Navarra.

#### 4.4. Resumen

En resumen, el TS interpreta que las rentas procedentes de la comisión de un delito deben tributar. El TS no ha precisado cómo, pero ha confirmado las sentencias impugnadas, que las categorizaban como ganancias patrimoniales no justificadas.

Por tanto, no declarar tales rentas constituye un incumplimiento de la normativa tributaria, lo que supondrá la comisión de un delito contra la Hacienda Pública cuando exceda del importe fijado por el artículo 305 del Código Penal y concurren los demás requisitos.

Sin embargo, este delito puede no ser sancionado por la existencia de un concurso de normas con el delito del que se obtienen las rentas, cuando concurren tres circunstancias:

- Que esos ingresos procedan de modo directo e inmediato del delito anterior.
- Que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena.
- Que la condena incluya el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil.

### 5. Análisis crítico de la jurisprudencia penal

El delito contra la Hacienda Pública se encuentra regulado en los artículos 305 (tipo básico) y 305 bis (subtipo agravado) del Código Penal. De acuerdo con dichos artículos, la conducta tipificada es defraudar a la Hacienda Pública, la cual se puede realizar «eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma» y siempre y cuando el importe de dicho fraude exceda de 120.000 euros. Por

tanto, es una condición *sine qua non* para la comisión del delito que se haya producido una defraudación a la Hacienda Pública de alguno de los modos anteriores.

A este respecto, es pacífico en la doctrina que el delito contra la Hacienda Pública se configura como un delito penal en blanco, puesto que el Código Penal no conceptúa cuándo se produce esa defraudación y su cuantificación ha de acudir a la normativa tributaria. De igual modo lo concibe el TS, como en la Sentencia de 24 de mayo de 2017<sup>13</sup>.

Por tanto, no es posible que haya delito si no hay defraudación conforme a la normativa tributaria y esta excede de 120.000 euros, siempre que concurra dolo. En consecuencia, es esencial acudir a la normativa del tributo en cuestión para poder determinar ese fraude y, en tal caso, examinar si procede la sanción penal por delito contra la Hacienda Pública.

## 5.1. El concepto de renta en el IRPF

Para poder determinar si la renta procedente de la comisión de un delito es objeto de gravamen, debemos comenzar por examinar qué se encuentra gravado en el IRPF.

A este respecto, el artículo 2 de la Ley del IRPF (LIRPF)<sup>14</sup> define el objeto del impuesto<sup>15</sup>. Por su parte, el artículo 6.2 de la misma<sup>16</sup> define el hecho imponible –la obtención de renta–, pero no define qué se entiende por «renta», sino que enumera las distintas categorías en las que la LIRPF divide la renta.

Por tanto, dado que el concepto de «renta» no se encuentra definido por la normativa tributaria, habría que utilizar el concepto establecido por el resto del ordenamiento jurídico, de acuerdo con el artículo 12.2 de la LGT<sup>17</sup>. Sin embargo, tampoco el resto del ordena-

<sup>13</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Penal, Sección Tercera) 374/2017, de 24 de mayo de 2017, número de recurso 1729/2016; Roj: STS 1885/2017; ECLI: ES:TS:2017:1885: «El delito fiscal participa de la categoría de los delitos en blanco lo que supone que la tipicidad se complementa en su conformación con la ley fiscal vigente al tiempo de su comisión y aplicable al acto tributable, [...]».

<sup>14</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29/11/2006).

<sup>15</sup> «Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida 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».

<sup>16</sup> «2. Componen la renta del contribuyente: a) Los rendimientos del trabajo. b) Los rendimientos del capital. c) Los rendimientos de las actividades económicas. d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales. e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley».

<sup>17</sup> «En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

miento jurídico<sup>18</sup> lo define, ni tiene un sentido técnico definido, por lo que hay que acudir a su sentido usual. A este respecto, el diccionario de la Real Academia Española lo define, en sus acepciones tercera y quinta, como «3. f. Ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona. [...] 5. f. Der. En materia tributaria, importe neto de los rendimientos».

Por su parte, «riqueza» se define por ese mismo diccionario como «abundancia de bienes y cosas preciosas» y «rendimiento», tampoco definido por la normativa tributaria, como «producto o utilidad que rinde o da alguien o algo». Por tanto, ambas categorías hacen referencia a la titularidad de esos bienes y cosas preciosas o a las utilidades que se perciben, por lo que indican que es necesario una titularidad jurídica real.

Sin perjuicio de lo anterior, la jurisprudencia califica estas rentas como ganancias patrimoniales no justificadas, por lo que debemos entrar a analizar esa conclusión.

## 5.2. Ganancias patrimoniales no justificadas: presupuesto de titularidad

Las ganancias patrimoniales no justificadas, reguladas en el artículo 39 de la LIRPF, se localizan en la sección 4.<sup>a</sup> Ganancias y pérdidas patrimoniales del capítulo II. Definición y determinación de la renta gravable del título III. Determinación de la Base Imponible de la LIRPF, por lo que son un tipo de ganancias patrimoniales. Por ello, debe determinarse primero ese concepto, definido por el artículo 33.1 de la LIRPF<sup>19</sup>.

De acuerdo con aquel, dicho concepto está categorizado por tres rasgos distintos:

- Que se produzca una variación en el valor del patrimonio del contribuyente.
- Que esta se produzca por la alteración de la composición del patrimonio.
- Que no tenga la condición de rendimiento conforme a la LIRPF.

<sup>18</sup> La normativa aseguradora (Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro) y de planes y fondos de pensiones (RDLeg. 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones) utiliza el término «renta», pero en contraposición con el término «capital», por lo que no es utilizable a estos efectos. Dicho concepto se refiere a la percepción o pago de una cuantía a lo largo de un periodo de tiempo, determinado o indeterminado, y también es utilizado por la propia LIRPF, entre otros, en el último párrafo del artículo 14.2 d), las letras i) y j) del artículo 37.1 o los artículos 18, 25.3, 38.3 y 51.9.

<sup>19</sup> «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 aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos».

A su vez, resulta necesario delimitar el concepto de «patrimonio». Sin embargo, tampoco está definido en la LIRPF. Por ello, de acuerdo con el artículo 12.2 de la LGT, anteriormente mencionado, tenemos que acudir, en primer lugar, al resto de la normativa tributaria. A este respecto, el segundo párrafo del artículo 1 de la Ley del impuesto sobre el patrimonio<sup>20</sup> define el concepto de patrimonio neto<sup>21</sup>.

En primer lugar, debe señalarse que el primer inciso («a los efectos de este impuesto») no limita la aplicación de la cláusula general del artículo 12.2 de la LGT<sup>22</sup>. En segundo lugar, si bien es cierto que se define «patrimonio neto», no es menos cierto que este es el resultado de minorar las cargas y gravámenes y deudas y obligaciones personales, por lo que el patrimonio bruto, distinto del neto, no tendrá tal minoración. Por tanto, el patrimonio es el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular.

De nuevo, dicho concepto hace alusión directa a la titularidad de bienes y derechos.

En segundo lugar, las ganancias patrimoniales no justificadas se encuentran definidas por el artículo 39.1 de la LIRPF<sup>23</sup>, cuya aplicación exige varios presupuestos, que, como veremos, no concurren en el caso de las rentas procedentes de la comisión de un delito.

El elemento fundamental es que exige la existencia de bienes o derechos «cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados». A este respecto, la jurisprudencia y la doctrina penalista han utilizado un concepto de renta material, puesto que no hay ningún precepto tributario que excluya la tributación de la renta procedente de la comisión de un delito. Dicha interpretación puede tener soporte legal en que el artículo 39.1 de la LIRPF hace mención al concepto «tenencia», el cual no exige titularidad jurídica. Sin embargo, dicha afirmación debe ser rechazada por múltiples razones.

<sup>20</sup> Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 07/06/1991).

<sup>21</sup> «A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder».

<sup>22</sup> Debe recordarse que la definición del concepto «actividad económica» en el caso de bienes inmuebles, contenida por el artículo 27.2 de la LIRPF, se ha utilizado tradicionalmente para definir tal concepto en el ámbito del impuesto sobre sociedades, a pesar de contener la mención «a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior».

<sup>23</sup> «Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción».

Una primera razón es que dicha posibilidad rebasaría el concepto de ganancia patrimonial anteriormente mencionado –que requiere de titularidad sobre los bienes y derechos–, por lo que la interpretación sistemática de la LIRPF sugiere lo contrario.

Una segunda razón es que el propio precepto prevé la exclusión de la tributación cuando el contribuyente acredite que ha sido titular desde una fecha anterior, pero no hace mención a la tenencia previa. Esta circunstancia se explica porque, en realidad, la LIRPF se está refiriendo a una titularidad jurídica sobre los bienes o derechos.

Por el contrario, la interpretación sugerida por la aludida jurisprudencia supondría que un tipo de ganancia patrimonial no justificada –la tenencia– no estaría sometida a la prescripción –a diferencia de la titularidad– y podría regularizarse en cualquier momento. Esta imprescriptibilidad sería única respecto de cualquier otra renta gravada por el IRPF<sup>24</sup> y, además, sería totalmente contraria a la lógica del precepto, que pretende someter a tributación rentas no declaradas sin que haya prescrito el plazo de declaración, pero recayendo la carga de la prueba de la prescripción en el contribuyente.

Asimismo, esta interpretación no es aceptable por dos razones esenciales:

- Daría un trato divergente a una situación de dominio (posesión) con capacidades muy limitadas respecto de la situación de titularidad del bien o derecho, teniendo peores consecuencias jurídicas para el contribuyente ser poseedor que ser titular.
- Incentivaría a que la Administración solo acreditara la posesión de unos bienes o derechos, pero no su propiedad, pues ello impediría que el contribuyente pudiera excluir la tributación probando la prescripción.

Una tercera razón es que la Administración tributaria y los tribunales han entendido que tal precepto hace referencia, en todo caso, a la titularidad de bienes y derechos. En este sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 3 de diciembre de 2019<sup>25</sup>, si bien no constituye doctrina, afirma (la cursiva es mía):

El indicado precepto establece que hay ganancia de patrimonio no justificada cuando la Inspección acredita la titularidad de bienes o derechos cuya tenencia o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarado por el contribuyente, renta que se incluirá en la base liquidable general del periodo impositivo en el que se descubra que tuvo lugar tal tenencia o adquisición de bienes o derechos.

<sup>24</sup> Especialmente después de la declaración de la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas por bienes y derechos a declarar por el modelo 720 como contrarias a la libertad de movimiento de capitales por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de enero de 2022, en el asunto C-788/19, Comisión contra España (ECLI:EU:C:2022:55).

<sup>25</sup> Resolución del TEAC (Sala Primera) de 3 de diciembre de 2019, número de recurso 00/05119/2016.

Por su parte, según la Sentencia del TS de 12 de febrero de 2013<sup>26</sup>, en la que cita la Sentencia de 20 de junio de 2008<sup>27</sup>, afirma (la cursiva es mía):

Si se considera que las ganancias de patrimonio no justificadas son un componente más del objeto imponible del impuesto, y de la realización de su hecho imponible, como opinan la doctrina y la jurisprudencia mayoritarias (cabe destacar la sentencia del Tribunal Constitucional número 87/2001, de 2 abril de 2001, en Recurso de amparo 448/1997), ha de concluirse que *la Administración tributaria, al demostrar que un contribuyente es titular de unos elementos patrimoniales que no puede haber adquirido con las rentas y patrimonios declarados*, ha acreditado los presupuestos de hecho que la norma legal, el artículo 37 de TRLIRPF, fija como determinantes de dicho hecho imponible y, por tanto, ha probado, como exige el artículo 105 de la LGT, los elementos fácticos que sostienen su derecho (hay renta porque hay titularidad de un patrimonio que no se corresponde con lo declarado), y es al contribuyente al que corresponde, ex artículo 105 LGT, la prueba de los hechos contrarios, de los que desvirtúen lo probado por la Administración.

Posteriormente, en la reciente Sentencia del TS de 18 de marzo de 2019<sup>28</sup> (la cursiva es mía):

El artículo 37 LIRPF/1998 *exige probar suficientemente la titularidad de los bienes o derechos controvertidos. Nada más*. Por cierto, al igual que hace el actual artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).

[...] si se acredita por el obligado tributario la fuente, ya no estaríamos ante una ganancia patrimonial no justificada. En este tipo de rentas, la Administración tributaria tiene conocimiento de que una persona posee bienes o derechos que no se corresponden con lo declarado. Le consta su tenencia, pero no la fuente de la que proceden. Si conociera esa fuente, es decir, de dónde provienen los bienes o derechos ocultados, ya no estaríamos hablando de una ganancia patrimonial no justificada, sino de un rendimiento del trabajo personal, del capital o de actividades económicas, que puede estar prescrito o no; e incluso de una donación, prescrita o no. *Solo cuando la Administración tiene constancia de la titularidad del*

<sup>26</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 12 de febrero de 2013, número de recurso 2784/2010; Roj: STS 584/2013; ECLI:ES:TS:2013:584.

<sup>27</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 26 de junio de 2008, número de recurso 4580/2002; Roj: STS 3723/2008; ECLI:ES:TS:2008:3723.

<sup>28</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) 364/2019, de 18 de marzo de 2019, número de recurso 6296/2017; Roj: STS 959/2019; ECLI:ES:TS:2019:959.



*bien o derecho, pero no de su fuente u origen, aparece la ganancia patrimonial no justificada. Y se imputará a ese momento en que se descubre, a menos que el obligado tributario logre justificar que el bien o derecho era de su titularidad en un periodo prescrito.*

Si bien es cierto que en ese párrafo el TS también hace referencia a la posesión, esta puede atribuirse al uso del término empleado por la propia LIRPF, sin que se esté empleando en sentido estricto. En caso de no aceptarse tal afirmación, no podría más que concluirse que el TS incurre en manifiesto error cuando posteriormente afirma que «solo cuando la Administración tiene constancia de la titularidad del bien o derecho [...] aparece la ganancia patrimonial», puesto que existiría otro supuesto (la posesión). Por ello, la única posibilidad factible de mantener la coherencia es considerar que el TS no utilizó el término «posee» de una forma precisa.

Finalmente, la Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) de 2 abril de 2001<sup>29</sup> también ha aceptado esta configuración.

Por ello, no puede más que concluirse que dicho precepto exige una titularidad sobre tales bienes o derechos cuya titularidad u adquisición no se corresponde con la renta o patrimonio declarados.

Sin embargo, dicha conclusión exige, a su vez, explicar qué quiere decir la LIRPF por «tenencia» en ese artículo. Una interpretación sistemática nos lleva a pensar que dicho término forma parte necesaria de la presunción de renta que tal precepto pretende imponer. Así, es

<sup>29</sup> Sentencia del TC (Sala Primera) 87/2001, de 2 de abril de 2001, número de recursos de amparo 448/1997 y 449/1997, ECLI:ES:TC:2001:87, BOE de 01/05/2001:

*La Sentencia impugnada, en su fundamento jurídico décimo, afirma, de un lado, que «la renta, según la normativa legal, está compuesta, entre otras, de incrementos patrimoniales y los incrementos no justificados de patrimonio... son, como su nombre indica, “incrementos de patrimonio” recogidos en el mismo artículo en que se regula aquella (arts. 20.1 y 20.13)». De otro, con cita de diversas Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, sostiene que en este artículo «la Ley opta por gravar todas aquellas manifestaciones de renta que se han transformado en patrimonio del contribuyente y que no han tributado, si, posteriormente, el contribuyente efectuara una adquisición onerosa desproporcionada con sus posibilidades... o bien cuando aflora o se detecta la titularidad de algún elemento patrimonial ocultado anteriormente... y esta tributación la realiza la ley cuando se descubren los elementos patrimoniales adquiridos u ocultados... La ley... no presume que se hayan producido rendimientos o ingresos sino que se limita a gravar un incremento de patrimonio que se caracteriza por no estar justificado conforme a las declaraciones anteriores de Renta y Patrimonio del sujeto pasivo. La existencia de patrimonio y su no justificación fiscal no está presumida en la ley, sino que se parte de la realidad de estos hechos para configurar el gravamen».* [...] la interpretación de la normativa tributaria aplicable efectuada por el Juzgado de lo Penal en el citado fundamento jurídico décimo no se aparta ni del tenor literal de la misma, ni de las pautas axiológicas que emanan de la Constitución, ni es irrazonable, constituyendo una de las interpretaciones posibles de la legalidad, que es, además, una de entre las realizadas por la doctrina y la jurisprudencia (la cursiva es mía).

evidente que acreditar la titularidad jurídica puede resultar extremadamente complejo para la Administración tributaria, quien tiene la carga de la prueba, por lo que tal exigencia podría suponer prácticamente la inaplicación del precepto. Por ello, la mención a la tenencia trata de facilitar la consideración de la existencia de una ganancia patrimonial no justificada, si bien exigiendo que la Administración acredite la existencia de una tenencia sobre bienes que carezca de explicación racional, de la cual se puede inferir una titularidad real sobre los mismos. Dicha acreditación trasladaría al contribuyente la carga de probar que la tenencia se encuentra justificada por una titularidad ajena real o que fue titular desde una fecha anterior al último periodo impositivo que puede ser regularizado por no haber prescrito el derecho de la Administración.

Esta conclusión se encuentra reforzada porque la Ley del impuesto sobre sociedades<sup>30</sup> prevé exactamente esas consecuencias en el precepto análogo, el artículo 121<sup>31</sup>.

En consecuencia, no puede más que concluirse que dicho precepto exige la existencia de una titularidad jurídica, aunque esta sea inferida de la posesión de los bienes, por lo que es necesario determinar si, en el caso de rentas procedentes de la comisión de un delito, se produce tal titularidad jurídica, cosa que afirma el TS en la sentencia del caso Roldán: el beneficio «deviene propiedad de quien lo obtiene».

### 5.3. Titularidad jurídica de las rentas derivadas del delito

Ya ha señalado Ruiz de Erenchun (2009) que no se puede declarar la existencia de una titularidad jurídica sobre el producto de un delito, si bien su explicación no es completa.

En primer lugar, debe señalarse que la jurisprudencia civil distingue la nulidad del artículo 6.3<sup>32</sup> del Código Civil (CC)<sup>33</sup> de la nulidad del artículo 1.275<sup>34</sup>, como se puede apreciar en la Sentencia del TS de 23 de marzo de 2021<sup>35</sup>.

<sup>30</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28/11/2014).

<sup>31</sup> «1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad. [...]

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del contribuyente cuando este ostente la posesión sobre ellos».

<sup>32</sup> «Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención».

<sup>33</sup> Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (Gaceta de Madrid de 25/07/1889).

<sup>34</sup> «Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral».

<sup>35</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Civil) 163/2021, de 23 de marzo de 2021, número de recurso 5093/2018; Roj: STS 1079/2021; ECLI:ES:TS:2021:1079:

Mientras que la nulidad prevista en el art. 6.3 del Código Civil se aplica cuando se trata de un contrato cuyo contenido es contrario a la ley (por ejemplo, el arrendamiento de servicios perso-

Por tanto, el artículo 6.3 del CC se aplicaría a aquellos supuestos en los que el propio contenido del contrato es contrario a una norma prohibitiva o imperativa. A este respecto, resulta evidente que, si bien no existe una prohibición expresa de realizar las conductas penadas como delito, si son sancionadas es porque dichas conductas están prohibidas. En consecuencia, todo contrato cuyo contenido sea penalmente sancionable (como sería, por ejemplo, la venta de estupefacientes) incurriría en esta causa de nulidad de pleno derecho.

Por el contrario, el artículo 1.275 sería aplicable a aquellos supuestos en los que el contenido del contrato no es en sí mismo contrario a la ley, pero sí lo es la razón por la cual se está celebrando. Sin embargo, para que sea aplicable tal precepto, es necesario que esa causa sea concurrente para ambos contratantes según dicha sentencia<sup>36</sup>.

Este precepto no es aplicable, por tanto, cuando el objeto del contrato es lícito (como una compraventa), pero en el que solo una de las partes tiene un propósito ilícito que constituye la finalidad práctica del contrato, sin que la otra lo conozca. Por tanto, no concurriría en el caso de que una de las partes realiza un contrato para estafar a la otra.

Finalmente, en caso de que se produzca la nulidad del contrato por causa u objeto ilícito, se aplicarían los efectos del artículo 1.305 del CC:

- Cuando el hecho constituye un delito común a ambos contratantes, carecen de acción entre sí, de manera que a las cosas o precios que hubiesen sido objeto del contrato se aplicarán las consecuencias previstas por el Código Penal, esto es, el comiso.
- Cuando el hecho constituye un delito imputable a uno de los contratantes, lo anterior se aplicará respecto de este, mientras que el no culpado podrá reclamar lo que hubiese dado y no estará obligado a cumplir lo que hubiera prometido. No obstante, debe señalarse que este otro podría ser culpable por causa torpe, por lo que se le podrían aplicar las consecuencias del artículo 1.306 del CC: no podrá repetir lo que hubiera dado ni reclamar lo que el otro tendría que haber cumplido.

---

nales hecho por toda la vida a que se refiere el art. 1.583 del Código Civil), la nulidad que resulta del art. 1.275 del Código Civil se aplica a aquellos contratos en que los motivos de las partes para celebrar el contrato se elevan a la categoría de causa y esta resulta ser ilícita.

<sup>36</sup> «Por tanto, tres son los requisitos para que la motivación jurídicamente relevante constituya la causa ilícita determinante de la ineficacia del contrato: i) ha de ser opuesta "a las leyes o a la moral" (art. 1.275 del Código Civil); ii) ha de ser determinante de la celebración del contrato; iii) ha de ser común a ambas partes, porque ambas hayan convenido en el mismo propósito ilícito o porque la motivación ilícita de una de las partes sea consentida por la otra, cuanto menos porque la haya conocido y aun así haya celebrado el contrato; esto es, como ha dicho una autorizada doctrina, porque aun siendo la motivación ilícita individual de una sola parte, ha sido dada a conocer a los destinatarios del negocio a fin de que sea aceptada por ellos con el negocio entero».

En cuanto al comiso, el artículo 127 del Código Penal preceptúa, en caso de condena por la comisión de un delito doloso, la pérdida de los efectos, los bienes, medios o instrumentos con los que se haya ejecutado o preparado y las ganancias obtenidas, cualesquiera que sean las transformaciones experimentadas. Por tanto, en tales casos, aunque las partes no estén obligadas a cumplir sus obligaciones y no tengan que devolver lo percibido, será decomisado por el Estado, de manera que no adquieren la titularidad jurídica, puesto que tienen una obligación legal –si bien no reconocida por sentencia– de entregar tales bienes.

Por el contrario, en caso de que no proceda el comiso, tales bienes tendrían que ser devueltos a través de la responsabilidad civil derivada del delito, de acuerdo con los artículos 109 y siguientes del Código Penal.

En cualquier caso, mientras los responsables de los delitos no hayan sido condenados, tendrán una posesión fáctica sobre los bienes o derechos procedentes de los delitos. Sin embargo, dicha posesión no es a título de propietario, sino únicamente a título de poseedor, lo que podría suponer la prescripción adquisitiva de tales bienes, aunque siempre con el límite del artículo 1.956 del CC. Este, según Morales Moreno (2016)<sup>37</sup> supone una imposibilidad de usucapir antes de que se produzca la prescripción del delito.

Debe señalarse que, si bien el 1.956 del CC hace referencia a los bienes robados o hurtados, parece lógico que se aplique analógicamente a los que son detentados por la comisión de cualquier otro delito tipificado.

Por otro lado, existe la posibilidad de que la renta procedente del delito no sea obtenida con un contrato, como sería en el caso del robo, hurto o apropiación indebida, en cuyo caso se trataría, de nuevo, de una mera posesión fáctica que podría eventualmente suponer la usucapación con el límite del artículo 1.956 del CC.

De esta manera, no puede más que concluirse que las rentas procedentes de la comisión de un delito, cualesquiera que sean sus transformaciones, no pertenecen al autor del delito, quien es solo mero poseedor fáctico de los mismos, lo que impide su consideración no solo como ganancias patrimoniales no justificadas, sino tampoco como ganancias patrimoniales ni como ningún otro tipo de renta.

<sup>37</sup> Según Morales Moreno (2016):

Existen dos posibilidades de hacer el cómputo: la primera consiste en no comenzar a contarlos hasta que no se hayan extinguido las acciones de responsabilidad civil y penal; la segunda en computar normalmente la usucapación, pero impedir que pueda ser opuesta al desposeído hasta tanto no se hayan extinguido las referidas acciones de responsabilidad. Me parece preferible la segunda solución en cuanto resulta suficiente para que se cumpla la finalidad de la norma, que, a mi juicio, no es tanto aumentar la sanción de quien comete el acto delictivo, cuanto corregir las consecuencias a las que conduciría el reducido plazo de usucapación de los bienes muebles.

## 5.4. Otras exclusiones a las ganancias patrimoniales no justificadas

Además de la inexistencia de titularidad jurídica exigida por el artículo 39.1 de la LIRPF, dicho precepto exige, como ya se ha mencionado, que se desconozca el origen de dichos bienes y derechos, mientras que no es aplicable cuando tengan un origen conocido. En este sentido, resulta muy explícita la Sentencia del TS de 18 de marzo de 2019, anteriormente citada (la cursiva es mía):

[...] si se acredita por el obligado tributario la fuente, ya no estaríamos ante una ganancia patrimonial no justificada. En este tipo de rentas, la Administración tributaria tiene conocimiento de que una persona posee bienes o derechos que no se corresponden con lo declarado. Le consta su tenencia, pero no la fuente de la que proceden. *Si conociera esa fuente, es decir, de dónde provienen los bienes o derechos ocultados, ya no estaríamos hablando de una ganancia patrimonial no justificada, sino de un rendimiento del trabajo personal, del capital o de actividades económicas, que puede estar prescrito o no; e incluso de una donación, prescrita o no. Solo cuando la Administración tiene constancia de la titularidad del bien o derecho, pero no de su fuente u origen, aparece la ganancia patrimonial no justificada. Y se imputará a ese momento en que se descubre, a menos que el obligado tributario logre justificar que el bien o derecho era de su titularidad en un periodo prescrito.*

Igual criterio se mantiene por la Resolución del TEAC de 3 de diciembre de 2019.

Así, cuando se conoce que las rentas proceden de la comisión de un delito –puesto que este es sancionado–, aquellas no pueden tener la condición de ganancias patrimoniales no justificadas, precisamente porque se tiene conocimiento de ese origen, de manera que no podría utilizarse dicho precepto.

## 5.5. Otros impedimentos a la tributación

Adicionalmente, existen múltiples impedimentos y dudas sobre las consecuencias de dichos fallos.

En primer lugar, de acuerdo con todas las sentencias citadas, la aplicación del artículo 39.1 de la LIRPF solo es posible por la Administración, no por el contribuyente. En efecto, es la Administración la que descubre la existencia de tales bienes o derechos cuya titularidad no se corresponde con las rentas o el patrimonio declarado y, al no conocer el origen o fuente de los mismos, lo categoriza como ganancias patrimoniales no justificadas. Dicha limitación es plenamente coherente con la necesidad de que se desconozca el origen o fuente de la renta, puesto que resulta inverosímil que el contribuyente que adquiere o es titular de un cierto bien o derecho no conozca su origen.

De este modo, si los tribunales penales consideran que dicha renta tendría que haber sido declarada, una vez sabemos que no puede ser declarada como ganancia patrimonial no justificada por el contribuyente, se plantea la duda de en qué concepto tendría que haber sido declarada para evitar la responsabilidad penal. Sin embargo, no existe ningún tipo de respuesta por parte de la jurisprudencia a esta cuestión.

A su vez, dicha cuestión lleva a plantearse si la interpretación penal no está exigiendo al autor de un delito por el que ha obtenido una renta cometer un nuevo delito para evitar incurrir en un delito fiscal. En efecto, para declarar dichas rentas tendrá que hacerlas figurar de alguna manera; la más fácil de ellas es declararlo como ganancias patrimoniales no derivadas de la transmisión, pero, de nuevo, esta calificación hace figurar al contribuyente como titular de una serie de bienes y derechos, es decir, está realizando un acto a través del cual se está dando una apariencia de titularidad de los beneficios de los delitos previos, lo cual puede suponer un delito de blanqueo de capitales conforme al artículo 301 del Código Penal, de acuerdo con el concepto delimitado, entre otras, por la Sentencia del TS de 29 de abril de 2015<sup>38</sup>.

Pues bien, precisamente esa conducta es la que estaría realizando el contribuyente, al declarar unas ganancias patrimoniales (que no ha tenido verdaderamente), generando la apariencia de que tiene unas rentas lícitas. En este sentido, el TS<sup>39</sup> ha confirmado la existencia de blanqueo de capitales en la adquisición de un billete de lotería premiado, lo cual tributaría como ganancia patrimonial no derivada de la transmisión, si bien sometida al gravamen específico del 20 % con retención liberatoria<sup>40</sup>.

Si bien es cierto que en dicho comportamiento hay una elaboración superior, al presentarse como agraciado de la lotería para el cobro, esta no parece necesaria. En concreto, nadie dudaría de que la autoliquidación de ventas ficticias en una actividad económica<sup>41</sup>

<sup>38</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Penal) 265/2015, de 29 de abril de 2015, número de recurso 10496/2014; Roj: STS 1925/2015; ECLI:ES:TS:2015:1925:

El Código Penal sanciona como blanqueo de capitales aquellas conductas que tienden a incorporar al tráfico legal los bienes, dinero y ganancias obtenidas en la realización de actividades delictivas, de manera que superado el proceso de lavado de los activos, se pueda disfrutar jurídicamente de ellos sin ser sancionado.

<sup>39</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Penal) 501/2019, de 24 de octubre de 2019, número de recurso 1568/2018; Roj: STS 3247/2019; ECLI:ES:TS:2019:3247:

La recurrente, como esposa suya, era conocedora de toda su actividad delictiva, y ha participado en el blanqueo de capitales mediante una serie de actos de inequívoco conocimiento, camuflando los bienes, mediante la incorporación a una sociedad de 180.000 euros que aparentaban proceder del cobro de lotería nacional, cuando se ha demostrado la irrealidad de tal procedencia, [...].

<sup>40</sup> Disposición adicional trigésima tercera de la LIRPF.

<sup>41</sup> Para lo cual tan solo es necesario incluirlo en las declaraciones de IVA e IRPF. Ni siquiera es necesario hacerlo constar en los libros registros, pues no tienen que presentarse, salvo que medie un requerimiento.

para justificar una serie de rentas constituiría un blanqueo de capitales, por lo que nada parece indicar que se pudiera alcanzar una conclusión distinta con la autoliquidación como ganancia patrimonial no derivada de la transmisión, pues en ambos casos se cumplen los requisitos esenciales: se presentan esos capitales como obtenidos lícitamente para así poder disfrutar jurídicamente de ellos sin sanción alguna.

En tercer lugar, la tributación de las rentas ilícitas supone una ruptura en la coherencia del ordenamiento jurídico, pues se producen conductas prohibidas por el mismo, pero, al mismo tiempo, se pretende que esas actuaciones tengan consecuencias fiscales. Dicha ruptura encuentra su punto máximo cuando se compara con las consecuencias de esos mismos actos en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (IVA). A este respecto, es evidente que en una estafa o en un robo/hurto, el autor del delito no realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios, por lo que no podría estar sujeto a IVA. Sin embargo, en el caso de que realice ventas de bienes de comercio ilícito, se podría plantear si dicho sujeto tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA (además de delincuente en el ámbito penal). Esta cuestión fue resuelta por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las Sentencias de 28 de febrero de 1984<sup>42</sup> y de 5 de julio de 1988<sup>43</sup>, afirmando en esta última:

En efecto, la circulación ilícita de estupefacientes en el interior del país, que solo puede dar lugar, ella también, a medidas represivas, es tan ajena a los mencionados objetivos de la Sexta Directiva y, por consiguiente, al nacimiento de una obligación de tributar en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios, como la importación ilícita de los mismos estupefacientes.

Por tanto, en el caso del tráfico de drogas, civilmente los contratos son nulos de pleno derecho, penalmente se imponen sanciones y se procede al comiso de los bienes y fiscalmente no hay devengo de IVA, pero sí de IRPF de acuerdo con la jurisprudencia penal, es decir, los contratos y la adquisición/transmisión de la titularidad existen o no en función de la rama del Derecho desde la que se mire. Esta situación evidencia que las conclusiones alcanzadas por la jurisdicción penal no pueden ser válidas.

Asimismo, relacionado con lo anterior, no puede obviarse la distorsión que se produce para los contratos nulos en comparación con los contratos que son resueltos, para la jurisprudencia penal respecto del gravamen de rentas derivadas de otros delitos.

En relación con la nulidad de pleno derecho, las consecuencias civiles se encuentran perfectamente delimitadas por la jurisprudencia civil. En este sentido, la Sentencia del TS

---

<sup>42</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de febrero de 1984, en el asunto 294/82, Einberger.

<sup>43</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de julio de 1988, en el asunto 289/86, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat.

de 15 de abril de 2009<sup>44</sup> hace un completo resumen, recordando que procede la restitución de las cosas objeto del contrato, con sus frutos, y el precio con intereses. Sin embargo, a pesar de que habría que restituir las cosas a su situación anterior al contrato, la jurisprudencia penal considera que se han obtenido rentas que deben gravar.

Por su parte, en caso de resolución de un contrato, las consecuencias civiles son idénticas según la Sentencia del TS de 26 de marzo de 2012<sup>45</sup>.

<sup>44</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Civil) 259/2009, de 15 de abril de 2009, número de recurso 1356/2005; Roj: STS 2218/2009; ECLI:ES:TS:2009:2218:

La Sentencia de esta Sala de 6 de julio de 2005, por remisión a la anterior de 11 de febrero de 2003, relaciona extensamente la jurisprudencia en relación al artículo 1.303 del Código Civil, en el que se establece que *declarada la nulidad de una obligación, los contratantes deben restituirse recíprocamente las cosas que hubiesen sido materia del contrato, con sus frutos, y el precio con los intereses*. Recuerda la antedicha Sentencia que «el precepto, que *tiene como finalidad conseguir que las partes afectadas vuelvan a tener la situación personal y patrimonial anterior al evento invalidador* (sentencias de 22 de septiembre de 1989, 30 de diciembre de 1996, 26 de julio de 2000), evitando el enriquecimiento injusto de una de ellas a costa de la otra (sentencias de 22 de noviembre de 1983, 24 de febrero de 1992, 30 de diciembre de 1996 –llegar hasta donde se enriqueció una parte y hasta donde efectivamente se empobreció la otra–), es aplicable a los supuestos de nulidad radical o absoluta, no solo a los de anulabilidad o nulidad relativa, (sentencias de 18 de enero de 1904, 29 de octubre de 1956, 7 de enero de 1964, 22 de septiembre de 1989, 24 de febrero de 1992, 28 de septiembre y 30 de diciembre de 1996), y opera sin necesidad de petición expresa, por cuanto nace de la ley (sentencias de 10 de junio de 1952, 22 de noviembre de 1983, 24 de febrero de 1992, 6 de octubre de 1994, 9 de noviembre de 1999). Por consiguiente cuando el contrato hubiese sido ejecutado en todo o en parte *procede la reposición de las cosas al estado que tenían al tiempo de la celebración* (sentencias de 29 de octubre de 1956, 22 de septiembre de 19889, 28 de septiembre de 1996, 26 de julio de 2000), debiendo los implicados devolverse lo que hubieren recibido por razón del contrato (sentencias de 7 de octubre de 1957, 7 de enero de 1964, 23 de octubre de 1973). El art. 1.303 del Código Civil se refiere a la devolución de la cosa con sus frutos (sentencias de 9 de febrero de 1949 y 18 de febrero de 1994) y el precio con sus intereses (sentencia de 18 de febrero de 1994, 12 de noviembre de 1996, 23 de junio de 1997), norma que parece ideada en la perspectiva de la compraventa, pero que no obsta su aplicación a otros tipos contractuales» (la cursiva es mía).

<sup>45</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Civil) 1939/2012, de 26 de marzo de 2012, número de recurso 602/2009; Roj: STS 1681/2012; ECLI:ES:TS:2012:1681:

Dice la sentencia de 17 de junio de 1986, citada en las de 5 de febrero de 2002 y 27 de octubre de 2005, que «es opinión comúnmente aceptada, tanto por la doctrina científica como por la jurisprudencia, que la resolución contractual produce sus efectos, no desde el momento de la extinción de la relación obligatoria, sino retroactivamente desde su celebración, es decir, no con efectos “ex nunc” sino “ex tunc”, lo que supone volver al estado jurídico preexistente como si el negocio no se hubiera concluido, con la secuela de que las partes contratantes deben entregarse las cosas o las prestaciones que hubieran recibido en cuanto *la consecuencia principal de la resolución es destruir los efectos ya producidos*, tal como se ha establecido para los casos de rescisión en el art. 1.295 del Código Civil al que expresamente se remite el art. 1.124 del mismo Cuerpo legal, *efectos que sustancialmente coinciden con los previstos para el caso de nulidad en el art. 1303* y para los supuestos de condición resolutoria expresa en el art. 1123 (la cursiva es mía).



Por tanto, sobre la base de dichas sentencias, las Resoluciones de la Dirección General de Tributos (DGT) de 10 de octubre de 2017 (V2567/2017), de 29 de enero de 2018 (V0172/2018) o 15 de febrero de 2018 (V0295/2018) consideran que, siempre y cuando sea posible la restitución del elemento patrimonial transmitido, ha de anularse la tributación que se declaró en su momento por la transmisión que ahora se resuelve, es decir, que no se haya producido tal alteración patrimonial<sup>46</sup>. Para ello, el contribuyente que haya declarado la alteración patrimonial tendrá que presentar una solicitud de rectificación (si obtuvo una ganancia) o una complementaria (si obtuvo una pérdida).

No obstante, si la restitución no fuera posible, la normativa civil impone el resarcimiento de los daños por dicha imposibilidad, es decir, una compensación en dinero<sup>47</sup>. En este caso, la alteración patrimonial sí se ha producido, pues es innegable que no se mantiene la propiedad sobre tal bien, sino que se recibe una cantidad como indemnización por no poder recuperarlo. Por ello, la Resolución de la DGT de 9 de junio de 2011 (V1498/2011) considera que sí se ha de tributar por la ganancia o pérdida respecto de esta cuantía.

Por el contrario, la jurisprudencia penal en materia de rentas ilícitas, si bien considera que se tienen que dejar sin efectos los actos realizados, motivo por el cual se impone la responsabilidad patrimonial (que incluye la restitución, reparación del daño e indemnización de perjuicios materiales y morales de acuerdo con el art. 110 CP) y el comiso, considera que dichas rentas tienen que tributar. Y ello con independencia de que se pueda proceder a la restitución del elemento patrimonial afectado o, tratándose de dinero, se proceda al comiso y el pago de la responsabilidad patrimonial.

Sin embargo, esta cuestión jamás ha sido planteada fuera de la vía penal, pues no se ha encontrado ninguna resolución de un Tribunal Económico-Administrativo ni una sentencia de un tribunal del orden contencioso-administrativo al respecto. Esta circunstancia resulta manifiestamente sorprendente, pues, de acuerdo con la jurisprudencia penal, dichas (no) rentas derivadas de la comisión de un delito tienen que tributar y esta obligación ha de existir con independencia de que su no declaración constituya una infracción penal o administrativa. Así, la Administración tributaria tendría que liquidar todas las deudas tributarias obtenidas de un delito<sup>48</sup> y esta circunstancia tendría que haberse planteado en la vía contencioso-administrativa, lo que sugiere que solo se está exigiendo esta tributación cuando la supuesta cuota defraudada es superior a 120.000 euros, es decir, cuando se puede sancionar por otro delito.

<sup>46</sup> Sin perjuicio de que la percepción de una indemnización por los daños causados constituye una ganancia patrimonial no derivada de la transmisión que se integrará en la base imponible general; mientras que los intereses son remuneratorios y se integran en la base imponible del ahorro.

<sup>47</sup> Artículo 1.124, segundo párrafo, de los artículos 1.223 y 1.222 del CC.

<sup>48</sup> Más allá de los evidentes problemas de prescripción si se espera a liquidar una vez haya una condena en firme.

Finalmente, la conclusión de todo lo anterior es que esta jurisprudencia penal está sometiendo a imposición unas rentas inexistentes, pues quien está siendo sancionado por la comisión de un delito previo no ha podido adquirir la propiedad de los elementos patrimoniales afectados y se encuentra obligado al pago de la responsabilidad civil o se ha de proceder al comiso de los mismos. Este hecho pone de manifiesto que se está gravando una capacidad económica inexistente, pues se exige a quien puede no llegar a ser propietario que autoliquide para evitar cometer un delito contra la Hacienda Pública, lo cual resulta irreconciliable con el 31.1 de la Constitución en los términos utilizados por el TS<sup>49</sup>.

Y, de este modo, al recaer sobre el patrimonio de alguien que no ha recibido una herencia ni se sabe si la recibirá, ignora un principio capital, y constitucional, de nuestro sistema tributario, cual es el de capacidad contributiva, proclamado en el artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental y recogido en el artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), como antes lo estaba en el 3 de Ley 230/1963, de 28 de diciembre, de igual nombre (BOE de 31 de diciembre). Recuérdese que, ya en sus primeros pronunciamientos (sentencia 27/1981, de 20 de julio), el Tribunal Constitucional dejó claro que el principio de capacidad contributiva obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra (F.J. 4.º) y, desde luego, a efectos del impuesto sobre sucesiones no cabe hablar de tal en relación con una persona de la que se ignora incluso si va a llegar a adquirir la condición de heredero y, por consiguiente, la de sujeto pasivo del tributo.

La misma conclusión se puede extraer de las sentencias del TC, como, por ejemplo, la Sentencia de 1 de marzo de 2017<sup>50</sup>, que cita la Sentencia de 16 de febrero de 2017<sup>51</sup>.

En este caso se está gravando una capacidad económica inexistente, virtual o ficticia. En efecto, son supuestos en los que se condena por la comisión del delito previo, eliminando toda posesión ilegítima por medio de la responsabilidad civil y el comiso, pero, aun

<sup>49</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso) de 30 de enero de 2012, número de recurso 6318/2008; Roj: STS 591/2012; ECLI:ES:TS:2012:591.

<sup>50</sup> Sentencia del TC (Pleno) 37/2017, de 1 de marzo de 2017, cuestión de inconstitucionalidad número 6444-2015; ECLI:ES:TC:2017:37; BOE de 07/04/2017:

[...] siendo constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», bastando con que «dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo», ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda «establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia».

<sup>51</sup> Sentencia del TC (Pleno) 26/2017, de 16 de febrero de 2017, cuestión de inconstitucionalidad número 6444-2015; ECLI:ES:TC:2017:26; BOE de 25/03/2017.

así, se considera por la jurisprudencia penal que hay una capacidad económica que debe ser gravada: esto es, se le elimina toda ganancia derivada de la comisión del delito previo, pero, aun así, se afirma que tiene renta.

Es más, incluso aunque adquiriera la propiedad de esos bienes, cuando al condenar a un ciudadano por la comisión de un delito, con la obligación de restituir los bienes y ganancias obtenidos, se le condena también por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, se vulneraría también el principio de no confiscatoriedad de dicho artículo 31.1 de la CE. En efecto, imaginemos un sujeto que estafa un millón de euros, pero, años después, se descubre la estafa sin que hubiera prescrito y se consigue recuperar la totalidad del dinero estafado; pues bien, al condenársele por estafa, el dinero recuperado constituye parte de la responsabilidad patrimonial (restitución), pero, además, se le exige el pago de un impuesto que alcanza marginales de más del 50 %<sup>52</sup>; es decir, que ha tenido una alteración patrimonial cero (no se quedó nada del dinero estafado), pero además tiene una deuda de más de 350.000 euros con la Hacienda Pública.

Estos últimos elementos nos permiten concluir que la LIRPF ni siquiera podría someter a gravamen las rentas procedentes de la comisión de un delito, en los términos señalados por la jurisprudencia penal, porque tal previsión sería inconstitucional.

Finalmente, de todo lo anterior no puede más que rechazarse la tesis de Herrera Molina (2003), basada en que la calificación del artículo 13 de la LGT permite prescindir de los defectos de validez. Sin embargo, dicha interpretación obvia que el mencionado artículo preceptúa, en primer lugar, que «las obligaciones tributarias se exigirán conforme a la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado». Así, al ser nulos de pleno derecho conforme al epígrafe 5.3 anterior, no existe ninguna verdadera naturaleza del hecho, acto o negocio realizado.

## 6. Tesis sostenida

Lo sostenido en el epígrafe anterior no significa que se defienda la no tributación de las rentas procedentes del delito, sino que se aboga por atender al momento y la situación de las circunstancias concurrentes.

Así, como se ha mencionado, los autores de esos delitos previos se encuentran en una situación posesoria que puede devenir en la prescripción adquisitiva, pero siempre que se haya superado el plazo de prescripción del delito correspondiente. Dicha situación sería la que constituiría la existencia de una renta que debe ser sometida a tributación.

En efecto, en el momento en que se produce esa prescripción adquisitiva, se produce una alteración en la composición patrimonial del hasta ese momento poseedor (unos acti-

---

<sup>52</sup> En función del periodo impositivo y la comunidad autónoma de residencia.

vos se han integrado en su patrimonio), de manera que se produce una ganancia patrimonial, puesto que la LIRPF no califica dicha renta como rendimiento. No obstante, la DGT no ha emitido ninguna consulta al respecto.

Dicha ganancia patrimonial ha de ser calificada como no derivada de la transmisión, de acuerdo con el criterio interpretativo de la DGT como en las Resoluciones de 19 de abril de 2018 (V1014/2018)<sup>53</sup> o de 16 de diciembre de 2015 (V4053/2015)<sup>54</sup>.

Si bien es cierto que la primera resolución es relativa al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y la segunda al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, nada obsta a que las conclusiones sean idénticas para el IRPF, pues esta no hace una delimitación del concepto, por lo que, de acuerdo con el artículo 12.2 de la LGT, se ha de utilizar el concepto jurídico, es decir, el establecido por la normativa civil, precisamente el que han utilizado dichas resoluciones.

Por tanto, esta ganancia patrimonial, al no ser derivada de la transmisión, se integrará en la base imponible general del IRPF conforme a los artículos 45 y 46 de la LIRPF. Además, se imputará al periodo impositivo en que se produzca –el periodo en que se produzca la prescripción del delito–, conforme al artículo 14.1 c) de la LIRPF. A este respecto, hay que recordar que, en el caso del delito continuado, dicha prescripción no comienza a contarse hasta que se realiza el último acto que forma parte de esa reiteración delictiva.

Evidentemente, esta situación solo se podrá producir en caso de que se produzca la prescripción adquisitiva, lo cual requiere la prescripción del delito. Sin embargo, resulta evidente que, en el momento en que se haya producido la prescripción del posible delito existente, la

---

<sup>53</sup> «Así, los modos de adquirir la propiedad recogidos en el Código Civil se pueden encuadrar en los dos tipos siguientes (no se incluye el modo de adquisición por Ley, porque habrá de estarse a cada supuesto concreto, para determinar su naturaleza, y porque todos los modos, en el fondo, se adquieren por Ley, porque así lo establece la Ley –por accesión y por Ley, por ocupación y por Ley, etc.–):

– Originarios: Accesión, ocupación y prescripción adquisitiva.

– Derivativos: Donación, sucesión y ciertos contratos mediante la tradición (compraventa, permuta, etc.).

Así, los primeros se caracterizan porque la adquisición no se basa en derecho anterior alguno, sino que el derecho se adquiere *ex novo*, mientras que en los segundos el adquirente al hacer suyo el derecho se apoya o basa en que lo recibe porque le viene de quien lo tenía.

*Por tanto, por la prescripción adquisitiva o usucapación se adquiere, no se transmite*, mientras que por los hechos que enumera el párrafo segundo del artículo citado se adquiere y se transmite, en virtud de que el derecho de quien lo tenía se transmite al que pasa a adquirirlo, habiendo por lo tanto transmisión y adquisición» (la cursiva es mía).

<sup>54</sup> «Por lo tanto, cabe concluir que la adquisición de una propiedad por prescripción adquisitiva o usucapación no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por tratarse de una adquisición originaria y, por tanto, faltar uno de los elementos que configuran el hecho imponible de esta modalidad del impuesto, la transmisión».

responsabilidad por el mismo no llegará a enjuiciarse en la práctica y, por ello, nos encontraremos, de nuevo, ante un patrimonio cuyo origen no resulta conocido (pues no se habrá probado que procede de la comisión de un delito), de manera que se podrá someter a tributación como una ganancia patrimonial no justificada. A este respecto debe señalarse que la autoincriminación por el interesado en la comisión del delito prescrito –siempre que resulte factible mediante la aportación de las pruebas necesarias– para eludir la tributación no le permitiría alcanzar tal objetivo, puesto que en ese caso el origen sí sería conocido (no procediendo la ganancia patrimonial no justificada) y se gravaría como una adquisición por usucapión, ya explicada.

## 6.1. Diferencias con el concurso de normas

Es fácilmente apreciable que el concurso de normas que ha establecido la jurisprudencia del TS tras la sentencia del caso Urralburu, fuertemente criticada a nivel penal por, entre otros, De Mosteyrín Sampalo, puede producir un efecto similar al que se propugna en este artículo. En efecto, en ambas tesis resulta clave que se produzca la prescripción del delito de origen, circunstancia que impedirá el comiso o la exigencia de responsabilidad civil. Sin embargo, existen notables diferencias.

En primer lugar, el concurso de delitos supone, necesariamente, que el delito se haya cometido, si bien no es sancionado por la existencia de un concurso de normas en la que el delito de origen absorbe todo el desvalor. Sin embargo, en la tesis de este artículo, los beneficios de ese delito de origen no están sometidos a imposición y, por ello, no puede haber defraudación ni delito.

En segundo lugar, el concurso de delitos tan solo supone que no se imponga una pena puesto que el artículo 8 del Código Penal establece que «los hechos susceptibles de ser calificados con arreglo a dos o más preceptos de este Código, y no comprendidos en los artículos 73 a 77, se castigarán observando las siguientes reglas». Sin embargo, la no imposición de sanción por un precepto no impide que proceda la exigencia de responsabilidad civil, puesto que el daño se ha producido y se ha de reparar, como prevé el artículo 109 del Código Penal: «la ejecución de un hecho descrito por la ley como delito obliga a reparar, en los términos previstos en las leyes, los daños y perjuicios por él causados». Esto supone que, estrictamente, el condenado por el delito de origen, no solo se le decomisa todo lo obtenido por el mismo, sino que se le debe exigir la deuda tributaria eludida.

A este respecto, la sentencia del TS del caso Urralburu no hace ningún pronunciamiento sobre las responsabilidades civiles derivadas del delito contra la Hacienda Pública, únicamente respecto de sus condenas, por lo que se mantuvo la responsabilidad civil derivada del delito<sup>55</sup>.

---

<sup>55</sup> «[...] ha de señalarse que para la aplicación del concurso de normas (art. 8.º Código Penal 1995) en el que la sanción penal por el delito fuente directa de los ingresos absorbe el delito fiscal que se considera consumido en aquel [...]

Por el contrario, en la tesis de este artículo, no existe deuda tributaria correspondiente a los beneficios obtenidos de la actividad delictiva, por lo que no hay responsabilidad civil alguna.

En tercer lugar, la tesis del TS sí permite la sanción por la comisión del delito contra la Hacienda Pública cuando las ganancias obtenidas por el delito de origen se han reinvertido y generado nuevas ganancias, incluso aunque estas sean lícitas.

Por el contrario, en la tesis sostenida en este artículo, dichas ganancias adicionales procedentes de la reinversión tampoco pertenecen al delincuente, que es un mero poseedor de las mismas, sin que pueda hacerlas suyas de acuerdo con el artículo 451 del Código Civil, a *contrario sensu*, y el 455. Asimismo, las consecuencias del delito tampoco dan lugar a dudas:

- En caso de que el delito esté sometido a comiso, el artículo 127.1 prevé el comiso íntegro de las ganancias provenientes del delito «cualesquiera que sean las transformaciones que hubieren podido experimentar», entre las cuales nada obsta a que se encuentren los beneficios derivados de su reinversión.
- En caso de que el delito esté sometido a responsabilidad civil, el verdadero dueño de los bienes poseídos ilícitamente es el sujeto agraviado, por lo que las ganancias de su inversión también son suyos. Dichas ganancias no son más que los frutos de los bienes poseídos, por lo que han de ser abonados al legítimo dueño, en virtud de los artículos 451, 455 y 1.307 del Código Civil.

Por tanto, en este supuesto, la tesis sostenida tan solo conllevaría que dichos frutos obtenidos por la reinversión han de ser objeto de comiso o entrega al sujeto agraviado, por lo que, de nuevo, no hay capacidad económica alguna, de manera que no puede haber defraudación ni delito.

Finalmente, en cuarto lugar, la tesis del concurso de normas considera que el delito contra la Hacienda Pública debe ser sancionado cuando la condena del delito fuente no lleve aparejada el comiso o la devolución como responsabilidad civil de todas las ganancias.

Sin embargo, en la tesis sostenida en este artículo, dicha conclusión no puede más que ser rechazada.

En primer lugar, el TS no exige que el comiso o la responsabilidad civil haya permitido recuperar del delincuente todas las ganancias del delito, sino que tan solo exige que la sentencia incluya el comiso o la devolución como responsabilidad civil. Por tanto, no tiene por qué ser efectiva. Así, siguiendo la lógica (errónea) del TS, mientras no se satisfaga la

---

La estimación de este motivo deja sin contenido los demás motivos de recurso referidos a *las condenas por delito fiscal*» (la cursiva es mía).

misma, el delincuente disfruta de una capacidad económica que debería ser sometida a tributación, por lo que es perfectamente posible que no sea sancionado por un delito contra la Hacienda Pública sobre la base de que tales ganancias van a ser devueltas, pero esta hipótesis no ocurre nunca efectivamente<sup>56</sup>.

En segundo lugar, resulta evidente que la tributación de las ganancias del delito no procedería de inicio, como ya se ha explicado, por lo que eventos posteriores no pueden hacer que procediera aquella tributación.

En tercer lugar, porque dicho constructo es innecesario, puesto que si no se produce el comiso o el pago de la responsabilidad civil de forma efectiva, la tributación aflorará de una u otra manera:

- En el caso de delitos sometidos a comiso, dicho comiso ha de producirse por el importe íntegro de las ganancias provenientes del delito, cualesquiera que sean las transformaciones que hayan podido experimentar. Así, para el supuesto en que no sea posible el decomiso de los bienes y ganancias preceptuados por el artículo 127.1 del Código Penal, se ordenará el decomiso de otros bienes por una cantidad que corresponda al valor económico de los mismos y de las ganancias obtenidas de ellos. Por tanto, se procedería al comiso de bienes hasta alcanzar una determinada cantidad. En ese caso, ¿qué ocurriría si los bienes del sujeto objeto del decomiso no permiten alcanzar ese importe? En tal caso, el sujeto objeto del decomiso tendría una deuda con la Administración que seguiría su cobro por la vía ordinaria de apremio, de manera que hay dos posibles finales:
  - El cobro por el pago voluntario posterior o mediante embargos. En ese caso, ya se habría producido el cobro de toda la deuda, no procediendo la tributación.
  - O la extinción por prescripción del derecho de cobro de la Administración. En ese caso, la extinción de la deuda supone aflorar una renta para el deudor, en la forma de ganancia patrimonial, puesto que la composición de su patrimonio se ha visto alterada: ya no tiene una deuda, sin que haya tenido que entregar bienes o derechos para ello, es decir, incrementando su posición patrimonial neta. Dicha conclusión es respaldada por la Resolución de la DGT de 12 de junio de 2020 (V1913/2020), sin que pueda proceder la exención de la disposición adicional tercera de la LIRPF.

---

<sup>56</sup> Como ejemplo el propio Urralburu, quien, en 2017, 16 años después de la sentencia firme del TS, aún debía 491.771,29 euros de los 530.234,48 euros de responsabilidad civil impuesta (el 92,76 %). <https://www.noticiasdenavarra.com/economia/2017/05/19/deuda-expresidente-socialista-urralburu-ascien-de/668076.html>

- Por el contrario, en el caso de delitos sujetos a responsabilidad civil hay varios problemas:
  - En primer lugar, la responsabilidad civil puede ejercitarse por vía civil, siempre y cuando se reserve la acción de acuerdo con el artículo 109 del Código Penal. Así, como ya ha indicado Ruiz de Erenchun, resulta absolutamente incoherente que se deba sancionar penalmente el delito contra la Hacienda Pública si el perjudicado ha optado por reservarse la acción civil, pues se le exigirá posteriormente; además, hace depender del perjudicado el que se le sancione por uno o dos delitos, lo cual es absolutamente incoherente en el caso de delitos públicos.
  - En segundo lugar, si el perjudicado renuncia a la responsabilidad civil o no llega a ejercitar la misma en la vía civil, resulta evidente que el delincuente habrá tenido que dejar de satisfacer esa responsabilidad civil, es decir, se produce la extinción de una deuda que tenía, con la consiguiente renta anteriormente mencionada. No obstante, tal renta no tributaría por el IRPF, sino por el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), puesto que se trata de una adquisición a título gratuito. Esta diferente tributación no parece problemática, puesto que es una consecuencia querida por la normativa tributaria al separar los dos impuestos por la forma de adquisición, si bien debe señalarse que el ISD puede aplicar tipos impositivos superiores a los del IRPF.

Por el contrario, si se le exige (en sentencia penal o en una acción específica en la vía civil) puede acontecer que no llegue a satisfacerla nunca. En ese caso, no se puede producir la prescripción de la deuda de acuerdo con el TS<sup>57</sup>. En tal caso, la deuda podrá seguir apremiándose hasta el fallecimiento del sujeto infractor, tras el cual pasará con su masa hereditaria a sus herederos y, en su caso, con la limitación de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario. En tal caso, podría no satisfacerse nunca, como puede acontecer con cualquier otra deuda.

De acuerdo con lo anterior, se pueden apreciar unas diferencias muy significativas que excluyen la posibilidad de considerar que la actual jurisprudencia del TS pueda considerarse como aceptable, siquiera desde un punto de vista práctico, pues no produce las consecuencias que debería conforme a Derecho.

No obstante, sí que está en lo cierto el TS en que se ha de proceder a acusar por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública conjuntamente con el origen de fuente, sin

<sup>57</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Penal) 607/2020, de 13 de noviembre de 2020, número de recurso 1154/2018; Roj: STS 4056/2020; ECLI:ES:TS:2020:4056.



perjuicio de que la defraudación deba ser descartada en el momento en que se condene por el delito de origen. Por el contrario, en caso de que no se condene por el delito de origen, el delito contra la Hacienda Pública podría ser sancionado.

## 7. Conclusiones

El delito contra la Hacienda Pública exige la existencia de una cuota defraudada superior a 120.000 euros, por lo que es un delito en blanco: la determinación de esa cuota defraudada ha de realizarse por la normativa tributaria.

En el caso de rentas o ganancias procedentes de delitos previos, la jurisprudencia penal ha concluido que estas tienen que ser gravadas en el IRPF como ganancias patrimoniales no justificadas. Sin embargo, un análisis sistemático de la normativa permite concluir que dicha calificación carece de soporte legal, pues: a) no se ha producido la adquisición de los bienes y derechos que se pretenden gravar, como exige el precepto, de acuerdo con la normativa civil; y b) no se da el presupuesto de que no sea conocido el origen o fuente de esos bienes.

Asimismo, la consideración de que tales rentas deben ser gravadas incurre en muchos otros impedimentos: a) no se ha examinado cómo tendría que declararlas el delincuente para no incurrir en la comisión de este delito, pero la jurisprudencia y doctrina administrativa no permiten que pueda declararlo como ganancia patrimonial no justificada; b) la declaración de tales rentas en cualquier categoría puede constituir un delito de blanqueo al hacer figurar las rentas como lícitamente obtenidas; c) supone una incoherencia jurídica, al ser nulos de pleno derecho esos actos y contratos en el ámbito civil y penal, pero sometidos a gravamen en el IRPF, al tiempo que no sujetos en el IVA, en su caso; y d) difiere en el tratamiento en el IRPF de un contrato que ha sido resuelto (se anula la tributación declarada) de la tributación de un contrato nulo de pleno derecho, a pesar de que ambos tienen idénticas consecuencias civiles.

Más aún, el conjunto de elementos concurrentes nos permite concluir no solo que la LIRPF no lo considera renta, en ninguna categoría, sino que tampoco podría hacerlo, puesto que supondría el gravamen de una capacidad económica inexistente en los términos del TS y del TC.

De esta manera, la explicación de que la jurisprudencia penal abogue por la sanción de estas conductas está basada no en un análisis sosegado del conjunto del ordenamiento jurídico, sino en un sentido de lo que los órganos judiciales penales han considerado justo. Esta conclusión resulta inevitable de la lectura de la Sentencia de la Audiencia Nacional en el caso Nécora, en la que, tras argumentar –erróneamente– la necesidad de que se graven tales rentas, pasa al «análisis sobre el encaje que pueden tener estos beneficios» en la LIRPF; es decir, primero se alcanza la conclusión de que ha de tributar, tras lo cual se tuvo que buscar el encaje en la normativa tributaria.

Un análisis conjunto de la normativa tributaria, civil y penal debe llevar a concluir que el autor de un delito no es más que un poseedor de las ganancias derivadas del mismo, por lo que no se produce una alteración patrimonial en el mismo hasta que no adquiere por prescripción adquisitiva la propiedad de tales ganancias. Es en ese momento cuando se produce la ganancia patrimonial y, por ello, la obligación de tributar, por lo que será en ese momento cuando pueda cometer el delito contra la Hacienda Pública. No obstante, dado que dicha usucapión no se puede producir antes de la prescripción penal del delito de origen conforme al 1.956 del CC, la condena del delito de origen no puede ir nunca acompañada de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública por no haber declarado las ganancias de aquel delito.

Todo lo anterior nos lleva a concluir que no existe ninguna cuota defraudada que pueda suponer un delito contra la Hacienda Pública, ni puede existir, cuando se condene por el delito de origen, lo que supone ineludiblemente que la jurisprudencia penal en este ámbito está considerando que se ha cometido un delito y, cuando no concurra el concurso de normas, está imponiendo penas privativas de libertad por unos hechos que no están tipificados como delito. Esta situación no puede más que calificarse como una vulneración de la reserva constitucional de ley a la configuración de los elementos esenciales del tributo (arts. 31.3 y 133.1 CE), del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) y del derecho fundamental a la tipicidad de los delitos y las infracciones (art. 25.1 CE). Por esa razón, consideramos que esta cuestión debería ser planteada por un tribunal penal al TC a través de una cuestión de inconstitucionalidad o, por el contrario, los ciudadanos afectados deberían interponer un recurso de amparo por la vulneración de ese derecho fundamental.

## Referencias bibliográficas

Herrera Molina, P. M. (2003). *Fiscalidad de los actos ilícitos*. Instituto de Estudios Fiscales.

Morales Moreno, A. M. (2016). La usucapión. *Revista Jurídica Universidad Autónoma De Madrid*, (3).

Mosteyrín Sampalo, R. de. (2017). Tributación de las ganancias que se obtienen del

ilícito penal. FORO. *Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales, Nueva Época*, 20(1), 93-126.

Ruiz de Erenchun Arteché, E. (2009). ¿Hay que declarar a la Hacienda Pública los ingresos delictivos? *Revista Aranzadi Doctrinal*, 6, 39-48.