

TRABAJO EFECTUADO POR:

**PABLO CHICO DE LA CÁMARA**

*Profesor Asociado del Departamento de Derecho  
Financiero y Tributario. Universidad Complutense  
de Madrid.*

**2.º Premio *Estudios Financieros* 1996.**

**Modalidad: *Tributación.***

## Sumario:

- I. Ideas preliminares.
- II. Concepto y clases de actividades ilícitas.
- III. Posturas doctrinales acerca de la sujeción del dinero obtenido por el ejercicio de una actividad ilícita.
  1. Posición favorable a su sujeción.
    - 1.1. La teoría «económica».
    - 1.2. La teoría «jurídica».
  2. Posición adversa a su tributación.
  3. Posición intermedia.
    - 3.1. Formulación teórica.
    - 3.2. Situaciones de conflicto entre el nacimiento de las obligaciones *ex delicto* y las tributarias.
- IV. Valoración constitucional: la intervención del principio *nemo tenetur se detegere*.
- V. Tributos sobre los que incide el ejercicio de la actividad ilícita.
  1. La sujeción a la imposición directa: IRPF e IS. La fuente tributaria a la que se someten.
    - 1.1. Planteamiento.
    - 1.2. La admisión de pruebas indiciarias.
    - 1.3. Por descubrimiento de la Administración Tributaria: la aplicación del régimen de los incrementos no justificados de patrimonio.
    - 1.4. Vía declaración del contribuyente.
  2. La exclusión del ejercicio de la actividad ilícita al Impuesto sobre Actividades Económicas.
  3. La no sujeción a la imposición indirecta (IVA y derechos arancelarios).
- VI. Conclusiones.

### Bibliografía.

## I. IDEAS PRELIMINARES

La tributación de los actos ilícitos constituye actualmente un tema no exento de polémica dentro del derecho fiscal. Ésta viene dada ante la disyuntiva de si dichos actos deben ser sometidos a imposición o si por el contrario, carecen de tratamiento tributario por ausencia de causa jurídica (1). El fallo de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 1994 por el que se absuelve al imputado Laureano Oubiña del delito de narcotráfico pero se le condena a los delitos de receptación y al delito fiscal ha venido a reavivar la polémica ya existente y a ser noticia de primera página.

La materia objeto de estudio se presta al cuestionamiento de la unidad del ordenamiento jurídico y a replantear el contenido del tributo como instituto jurídico (2). La solución al problema podría encontrarse, como se ha venido a apuntar recientemente, en la distinción de la función del derecho

- 
- (1) A este respecto, un sector cualificado de la doctrina no ha dudado en reconocer base jurídica impositiva para gravar el beneficio económico de los actos cometidos al margen de la ley, pues «también un hecho ilícito puede generar una relación jurídica impositiva, como se demuestra de observar la realidad cotidiana en el enriquecimiento del usurero, del rufián, de la prostituta, del tahúr, del traficante de droga, etc.»; *cfr.* BERLIRI, A.D. *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1972, vol. II, pág. 92.
  - (2) Por ello, no es extraño que FORTE, al tratar sobre la materia, declare que «el problema del tratamiento fiscal de las actividades ilícitas constituye un delicado banco de prueba para la elaboración y aplicación de las premisas científicas y de los principios generales del Derecho Financiero y, especialmente, para la profundización del concepto sustancial de la imposición y de la causa *impositionis* para el desarrollo del principio de la autonomía dogmática del Derecho Financiero»; *cfr.* FORTE, F. «Sul trattamento fiscale delle attività illecite», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanza*, 1952, vol. II, parte I, pág. 119. Sobre la doctrina clásica del tributo como instituto jurídico consúltese a SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, vol. I, parte 1.<sup>a</sup>, 1977, págs. 478 y ss.; y parte 2.<sup>a</sup>, págs. 140 y ss.; y VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. «Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al Derecho Español», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, -en adelante *CREDF*- n.º 7, 1975, págs. 443 y ss. Posteriormente, SOLER ROCH («Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *CREDF*, n.º 25, 1980, págs. 5 y ss.) y recientemente FALCÓN Y TELLA, R. (*La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, págs. 26 y ss.) han venido a catalogar todas las diversas situaciones jurídicas subjetivas derivadas de la aplicación del tributo.

penal como factor de protección y en la del derecho tributario como factor de promoción (3). El primero, tutela una serie de bienes jurídicos que afectan a las relaciones democráticas de convivencia social entre los ciudadanos de una comunidad. El segundo, vendría únicamente a cumplir una actividad financiera dentro del Estado de Derecho, concretándose en la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos (4).

Además, téngase presente que cada vez es mayor el número de personas que, no teniendo la condición marginal de delincuente al uso, desarrollan su actividad mediante comportamientos a la vez dentro y fuera de la ley y, precisamente, en orden a la obtención de una mayor riqueza o lucro personal (5). Este proceso metamorfofísico ha llevado a que el concepto de actividad ilícita haya seguido una evolución veloz en nuestra sociedad en función del desarrollo científico y tecnológico. Así, actividades que en un pasado eran lícitas, ahora se consideran al margen de la norma por haberse descubierto actualmente *v. gr.* la perniciosidad de un producto; y otras conductas que en un pasado eran consideradas deshonestas o inmorales, en cambio han sido recientemente reconocidas y permitidas por el Estado (6). Esta circunstancia explica que la Sentencia de 25 de noviembre de 1991 del Tribunal Supremo italiano -tras declarar su naturaleza lícita- haya sujeto al Impuesto sobre la Renta los rendimientos obtenidos fruto del ejercicio del «espiritismo» y la «quiromancia» (7). En España, *v. gr.* el artículo 187 del nuevo Código Penal aprobado por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, ha restringido el ámbito de los delitos relativos a la prostitución castigando únicamente al proxeneta cuando «induzca, promueva, favorezca o facilite la prostitución de una persona menor o incapaz».

- 
- (3) *Cfr.* SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T.<sup>a</sup> «La tributación de los actos ilícitos», en *CREDF*, n.º 85, 1995, pág. 10.
- (4) *Cfr.* FALCÓN Y TELLA, R. La prescripción..., *op. cit.*, pág. 26. VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. «Notas sobre el gasto público y contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública», *CREDF*, n.º 3, 1974, págs. 535 y ss. Desde esta perspectiva el impuesto se distingue de la pena «en el reparto de los gastos públicos en un caso, y la sanción del acto ilícito, en el otro; y como a la diversidad de funciones corresponde una diversidad de regulación jurídica, puede concluirse que la obligación *ex lege* a favor de un ente público que tenga por objeto una suma de dinero (ésta es la única hipótesis en la cual pena e impuesto poseen un objeto igual y, por tanto, pueden dar lugar a dudas u originar perplejidades) es impuesto si está regida por la disciplina propia de los impuestos; es pena, en cambio, si está regulada como pena»; *cfr.* BERLIRI, A. Principios de Derecho Tributario, traducción de F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, vol. I, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág. 361.
- (5) *Cfr.* SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T.<sup>a</sup> «La tributación...», *op. cit.*, págs. 9 y 10.
- (6) *Cfr.* BERSANI, G. «Tassazione e redditi derivanti da attività illecita», en *Rassegna Tributaria*, 1990, vol. I, parte 1.<sup>a</sup>, pág. 479. En efecto, la tipología de la actividad ilícita ha variado en el curso de los años produciéndose paralelamente un cambio en la dirección del ilícito considerado sujeto a efectos del tributo: «se parte de las hipótesis clásicas de las rentas derivadas del ejercicio de una casa de prostitución, o del beneficio económico derivado de la gestión de una casa de juego, para añadirse aquellas actividades que son testimonio de una mutación de la criminalidad económica, como son los fraudes petrolíferos, las cesiones de facturas por operaciones inexistentes, falsificación de marcas y patentes, actividades empresariales no permitidas, etc.»; *cfr.* CERRETA, F.A. y BERSANI, G. «Tassazione e redditi derivanti da attività illecita», en *Rivista della Guardia di Finanza*, 1990, pág. 577. En términos similares, RISSO, R. «Tassabilità dei proventi da attività illecite», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1991, vol. II, pág. 290.
- (7) Sobre el particular consúltese a LUINI, A. «L'obbligazione tributaria e i proventi da attività illecita. Il caso dei chiro-manti e degli occultisti», *Rivista Penale*, vol. I, 1992.

En el Derecho comparado, la cuestión que tratamos ha sido objeto de una regulación detallada con el fin de evitar un vacío normativo. Así, en el Derecho italiano, la Ley de 24 de diciembre de 1993 ha sometido al IRPF las rentas derivadas del ejercicio de actividades ilícitas (8). En el sistema tributario norteamericano, una modificación al Impuesto sobre la Renta (*Income tax*) suprimiendo el término «legal» ha llevado a gravar todo beneficio económico sin hacer distinción entre los diversos tipos de ilícitos (9).

El Derecho español se ha quedado atrás en dicha evolución normativa adoleciendo de una base legal y jurisprudencial que sirva para asentar un criterio jurídico que dé solución al problema (10). Existen en torno a la cuestión objeto de debate tantos argumentos a favor como en contra relativos a la sujeción al sistema tributario de los frutos económicos derivados del delito. En este sentido, el citado trabajo pretende hacer un breve recorrido por las distintas posiciones barajadas en el Derecho comparado -principalmente en el ordenamiento jurídico italiano- con el fin de cuestionarse su posible aplicabilidad y adecuación a nuestro sistema normativo.

## II. CONCEPTO Y CLASES DE ACTIVIDADES ILÍCITAS

La expresión «actividad ilícita» puede entenderse en un sentido restringido o lato. El primero comprendería sólo aquellas acciones del hombre que son lesivas para un bien jurídico penalmente protegido -en definitiva, actividades delictivas-. El segundo, englobaría cualquier comportamiento que se realice con violación de normas del ámbito jurídico-privado, principios de la buena costumbre («bonos mores»), o del orden público y de las normas imperativas en general (11) -es decir, ilícitos penales, civiles y administrativos- (12).

(8) En efecto, el artículo 14.4 de la Ley de 23 de diciembre de 1993 ha admitido la tributación al IRPEF de los beneficios económicos de la comisión de un acto ilícito al manifestar «que deben entenderse comprendidas en la categoría de renta conforme al artículo 6 del TUIR de 1986 los beneficios provenientes de hechos o actos calificables como ilícitos civiles, penales o administrativos, siempre que no hayan sido sujetos a secuestro o confiscación penal».

(9) Apuntan APARICIO PÉREZ y SOLER ROCH que unas sentencias paradigmáticas de 1927 (*s. James versus United States*) y de 1961 (*United States versus Sullivan*) sobre la materia han venido a asentar las bases futuras de regulación del tema al recoger que «tanto las ganancias legales como las ilegales están comprendidas en la expresión *renta global*; cfr. APARICIO PÉREZ, J. La lucha contra el fraude fiscal en USA: Los Agentes Especiales, *Ibidem*, Estudios de Derecho y Economía, Madrid, 1993, pág. 110; y SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T.<sup>a</sup> «La tributación...», *op. cit.*, pág. 11.

(10) Sin embargo, hace años la doctrina más autorizada ya cuestionaba la sujeción del dinero derivado de las actividades ilícitas al IRPF mediante el expediente presuntivo de los incrementos no justificados de patrimonio; cfr. SIMÓN ACOSTA, E. en la obra colectiva *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Editorial de Derecho Financiero, vol. III, Madrid, 1983, pág. 439.

(11) Cfr. FALSITTA, G. *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Giuffrè Editore, Milano, 1986, pág. 54. En el mismo sentido, BERSANI, G. «Tassazione e redditi...», *op. cit.*, pág. 478.

(12) Desde esta misma esfera, BELLINI ha venido a distinguir entre ilícitos penales (es decir, delitos) e ilícitos extrapenales (civiles, administrativos, etc.); cfr. BELLINI, F. «Fatto illecito e imposizione tributaria», en *Bollettino Tributario* n.º 14, 1985, pág. 1.114.

En atención a la rama del Derecho que es objeto de intromisión por la actividad ilícita, la doctrina clásica italiana viene acuñando la distinción entre actividades civilmente ilícitas (usura, etc.), actividades ilícitas por infracción de normas de policía (falta de autorización, concesión o registro, etc.), actividades ilícitas por infracción de normas fiscales tuteladas penalmente (delitos contra la Hacienda Pública o delito de contrabando), y por último, actividades delictivas ajenas al ámbito tributario (robo, hurto, extorsión, etc.). Las tres primeras son fuente de obligación en el ámbito tributario, mientras que los ingresos provenientes del delito constituyen un enriquecimiento sin causa jurídica y quedan excluidos de tributación (13).

Sin embargo, posiciones más modernas, sitúan la piedra angular de la cuestión no ya tanto en la tipología del ilícito, sino más bien en la conexión orgánica y funcional entre el desarrollo de la actividad económica y la comisión de infracciones y delitos (14). Desde esta esfera, que a nuestro juicio consideramos muy interesante para la efectiva sujeción a nuestro sistema tributario, nos situaríamos entre el desarrollo de actividades económicas que intrínsecamente son delictivas (extorsión, tráfico ilegal de estupefacientes, etc.), y aquellas actividades en que, aun siendo lícitas, se incurre mediante su ejercicio en infracciones o delitos para la consecución de mejores resultados económicos (v. gr. empresario o profesional que comete falsedades, estafas o infracciones y delitos contra la Hacienda Pública, etc.) (15).

### III. POSTURAS DOCTRINALES ACERCA DE LA SUJECCIÓN DEL DINERO OBTENIDO POR EL EJERCICIO DE UNA ACTIVIDAD ILÍCITA

Han sido varias y complejas las posiciones que se han alineado en torno a la sujeción o no del beneficio económico que ocasiona el ejercicio de una actividad ilícita.

---

(13) Cfr. FALSITTA, G. «Le plusvalenze...», *op. cit.*, págs. 56 y ss. Por su parte, QUARTA ha distinguido entre las actividades inmorales que son toleradas por el Estado (usura, prostitución propia de quien la ejerce), y aquellas que son propiamente *contra legem* (robo, hurto, etc.). Las primeras serían causa de imposición. Las segundas quedarían no sujetas pues sería absurdo que formaran parte de los rendimientos que deben concurrir al gasto social común aquellos que jurídicamente no tienen existencia para el Estado; cfr. *Commento alla legge sulla imposta di R.M.*, vol. I, Soc. ed. libr., Milano, 1917, págs. 210 y ss.

(14) En la doctrina española, SOLER ROCH («La tributación...», *op. cit.*, págs. 14 y 15) y en la italiana principalmente, E. DELLA VALLE («Ancora in tema di imponibilità dei proventi derivanti da attività illecita», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1991, vol. I, parte 1.ª, págs. 653 y 654) y M. SCARLATA FAZIO («I proventi da attività illecita costituiscono reddito», en *Bolletino Tributario*, n.º 3, 1990, pág. 187) han venido a clarificar aún más si cabe el estado de la cuestión diferenciando la ilicitud en términos de *grado*. La actividad económica deberá medirse, «no sólo en términos cuantitativos (de proporción), sino también, y muy especialmente, en términos cualitativos (de identificación conceptual)»; cfr. SOLER ROCH, M.ª T.ª «La tributación...», *op. cit.*, pág. 15.

(15) Cfr. SOLER ROCH, M.ª T.ª «La tributación...», *op. cit.*, pág. 15.

## 1. Posición favorable a su sujeción.

Las posturas partidarias de la tributación de los beneficios obtenidos por una actividad ilícita pueden resumirse básicamente en aquellas fundadas en los principios de capacidad económica y de igualdad tributaria.

### 1.1. La teoría «económica».

Una importante posición doctrinal ha venido a centrar sus argumentos a favor de la sujeción de dichas rentas en el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas (16). El beneficio obtenido al margen de la ley tributaria como cualquier otra renta sujeta al impuesto en virtud del principio de *capacidad económica* (17). El incremento de riqueza que experimenta un individuo en el ejercicio de una actividad ilícita es un dato, por consiguiente, económico, no jurídico (18). El legislador renunciaría a determinar el origen legal de su obtención -la fuente o procedencia de dichas rentas- para gravar únicamente su destino (19). En la configuración del hecho imponible la *proceden-*

(16) En el Derecho italiano este mandato ha sido defendido por una parte cualificada de la doctrina clásica apoyada por una orientación jurisprudencial favorable a su tributación. En este sentido, FORTE refrendado por una Sentencia del Tribunal de Firenze de 11 de febrero de 1952 sostiene que el sujeto que ejerce una actividad ilícita debe pagar el tributo por el lucro obtenido de forma deshonesta. Dichas conductas el Estado no las protege sino que son sancionadas y reprobadas, y los beneficios fruto del ilícito son riqueza, es decir, elementos de la capacidad económica, y por consiguiente, pueden integrar la *causa impositionis* de un tributo concreto; *cfr.* FORTE, F. «Sul trattamento fiscale delle attività illecite», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanza*, 1952, I, parte 2.ª, pág. 120. En el mismo sentido, *cfr.* GIANNETTA-SCANDALE-SESSA, *Teoria e tecnica dell'accertamento del reddito mobiliare*, Roma, 1966, vol. III, págs. 15 y ss.

(17) El principio de capacidad económica vendría a reconocer la *neutralidad* moral del Fisco (*cfr.* FASOLIS, A. «Morale, economia, finanza, diritto ed imposizione dei redditi immorali», en la obra *Le imposte Dirette*, 1917, pág. 114), su *indiferencia* respecto a la ilicitud de dichas actividades (*cfr.* MICHELI, G.A. *Corso di Diritto Tributario*, Utet, Torino, 1989, 8.ª edición, pág. 92), o su *ajeneidad* al Derecho Tributario (*cfr.* GIANNINI, A.D. *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1951, pág. 324). A este respecto, MANGIONE aboga por la sujeción de los beneficios obtenidos a través de una actividad ilícita, pues «los tributos no mudan su naturaleza por el solo hecho de ser debidos en relación a un hecho que constituye delito»; *cfr.* «Contrabbando, finanze regionali e poteri amministrativi delle regioni ordinarie», en *Rivista Penale*, 1972, vol. I, pág. 421.

(18) *Cfr.* COCIVERA, B. *Guida alle imposte dirette*, Torino, 1956, pág. 394; GIANNINI, A.D. «Istituzioni...», *op. cit.*, págs. 324 y 325; y la doctrina administrativa de la Comisión Central de 1 de marzo de 1923 (en *Giur. ital.*, 1923, vol. III, pág. 110); de 3 de octubre de 1924 (en *Giur. imp. dir.*, 1925, pág. 31); de 29 de febrero de 1928 (en *Giur. ital.*, 1929, vol. III, págs. 57 y ss.); de 2 de marzo de 1929 (en *Giur. ital.*, 1929, vol. III, pág. 165); y por último, de 4 de noviembre de 1929 (en *Giur. imp. dir.*, 1930, pág. 126).

(19) En efecto, nada se opone a que el legislador grave la capacidad contributiva de un ciudadano sin indagar si la riqueza en que dicha capacidad se sustancia deriva de una actividad lícita o ilícita; *cfr.* BERLIRI, A.D. *Principi di Diritto Tributario*, 1957, vol. II, t. I, pág. 229. El parámetro objetivo que mide la contribución (señalan SPAGNA-MUSSO) es la posesión de riqueza, el grado individual de bienestar económico, con independencia de cómo haya sido conseguida y de cualquiera que sea su fuente; *cfr.* *La Costituzione italiana*, Cedam, Padova, 1978, pág. 373.

cia del beneficio económico fruto del ejercicio de una actividad ilícita quedaría sacrificada en perjuicio de la *posesión* real del *pretium sceleris* (20). Esta posición ha sido defendida por parte de la jurisprudencia civil italiana clásica:

«La Ley toma en consideración sólo la manifestación económica objetiva, independientemente de la naturaleza de la actividad que genera la renta. Los caracteres de tal actividad ilícita son irrelevantes para el derecho a exigir el impuesto, que surge por el solo hecho de la existencia de una renta en el sentido ya precisado. El beneficio, cualquiera que sea su fuente, por el solo hecho de su existencia material, es sujeto al impuesto. La ilicitud penal o civil de la actividad que la produce o la falta de una específica licencia o autorización, no hace venir a menos la manifestación económica de su objetividad, y por consiguiente, la misma existencia de la renta» (21).

Recientemente la Corte de Casación penal italiana en la Sentencia de 9 de septiembre de 1992 ha venido en cierta parte a reafirmar la fundamentación «económica» defendida años atrás sometiendo a imposición las rentas derivadas del delito. En definitiva, «no existe de forma apriorística ni prejudicial una exclusión a la tributación de lo proveniente de una actividad ilícita, sino todo lo contrario. El principio de capacidad económica viene a gravar y disminuir la riqueza comúnmente obtenida».

### 1.2. La teoría «jurídica».

La posición *jurídica* viene a reconocer la sujeción de los beneficios producidos ilícitamente para disipar el «agravio comparativo» que se produciría entre aquellos que obtienen rentas por vía legal de los que se enriquecen de una forma deshonesta (22). Razones de derecho llevan a constituir

(20) Así ha sido señalado por la doctrina administrativa italiana para sujetar al tributo los beneficios producto del ilícito, pues el presupuesto para la imposición es exclusivamente la posesión de una renta con independencia de su procedencia. Esta última adquiere importancia sólo a los fines de establecer la pertenencia a la categoría de renta prevista en el impuesto (rendimientos de capital, de trabajo, empresariales o la categoría residual de rentas diversas); *vid.* el comentario de RISSO a la d. de la Comisión Tributaria de Florencia de 24 de enero de 1989, en «Tassabilità dei proventi da attività illecite», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1991, vol. II, pág. 289.

(21) *Vid.* S. de Casación Civil de 30 de julio de 1952 (en *Revista de Legislación Fiscal*, 1952, pág. 1.052; y en *Giur. Cass. Civ.* 1953, vol. III, n.º 3144). En esta misma línea se manifestó la Comisión Tributaria Central de 3 de marzo de 1965 al sostener que «no existe en el ordenamiento tributario norma alguna que de modo taxativo excluya de imposición las rentas provenientes de la actividad ilícita» (*vid.* *Giur. imp. dir.*, 1967, pág. 28).

(22) *Cfr.* PESENTI, A. «L'attività finanziaria nella Costituzione», in *Studi sulla Costituzione*, Giuffrè, 1958, vol. III, págs. 100 y ss. En el mismo sentido, MANGIONE, G. «Contrabbando, finanze regionali e poteri amministrativi delle regioni ordinarie», en *Revista Penale*, 1972, vol. I, pág. 418; y MASI, G. «Tassabilità di proventi nelle attività illecite», en *Il fisco*, n.º 13, 1987, pág. 2.038.

f fuente de obligación tributaria lo ganado ilícitamente en aras de un respeto al principio de *igualdad tributaria*, pues sería injusto que una norma eximiera de tributar una renta sólo porque es fruto de una actividad ilícita y sin embargo, se sometiese a imposición si es honestamente producido (23). La no sujeción al tributo del dinero obtenido de una forma ilícita llevaría a distinguir -haciéndonos eco de la redacción formulada por nuestra Constitución en su art. 31.1 (24)- entre los ciudadanos honestos que ejercen una actividad económica lícita contribuyendo por tanto a las cargas públicas del Estado y aquellos que actúan al margen de la ley y el Estado no les reconoce sujetos de derecho a efectos del tributo (25).

Esta misma posición ha sido formulada por la doctrina administrativa italiana al estimar que se llegaría a un absurdo si se obligara a pagar al ciudadano honesto el impuesto relativo, mientras que se estaría premiando desde el punto de vista tributario la deshonestidad si el ciudadano deshonesto poseedor cuantitativamente del mismo rendimiento no pagase nada. Así pues, con tal comportamiento la Administración Pública, en definitiva, el Erario, podría aparecer implicado en el delito favoreciendo realmente las actividades criminales (26).

## 2. Posición adversa a su tributación.

Varias son las posiciones que se han manifestado en contra de la tributación de dichas rentas. Podemos en este sentido resumir en tres los argumentos aportados por la doctrina para excluir del sistema tributario los beneficios obtenidos al margen de la ley.

(23) Cfr. BERLIRI, A.D. *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1957, vol. II, t. I, págs. 228 y ss. En efecto, para el ciudadano «parece indigno e inconcebible que quien desarrolla una actividad prohibida por la ley que le proporciona ingresos a menudo ingentes, deba gozar del injusto privilegio, no sólo de obtener las ganancias ilícitas, sino de no pagar impuestos»; cfr. PEZZINGA, G. «La tassabilità dei redditi da attività illecita alla luce della legislazione sulla criminalità organizzata», en *Il fisco*, 1989, pág. 5.939.

(24) En expresión de SOLER ROCH «todos (*pero sólo los ciudadanos honrados*) contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica»; cfr. «La tributación...», *op. cit.*, pág. 10.

(25) En efecto, la no sujeción del dinero fruto de la actividad ilícita «significaría crear una desigualdad injustificada, una discriminación entre honestos y deshonestos, con ventaja para estos últimos»; cfr. BORJA, P. «La tassazione delle attività illecite», en *Rivista di Diritto Tributario*, núms. 7 y 8, 1991, pág. 512. Estos mismos argumentos han sido señalados por la S. de Casación civil de 30 de julio de 1952 al afirmar que no puede admitirse que la renta derivada del ejercicio de la actividad ilícita deba también gozar de la exención de impuestos con evidente e inadmisibles ventaja de quien la desarrolla, produciéndose una inconcebible equiparación tributaria de aquellos que lo obtienen lícitamente de quien ejerce la actividad *contra legem*; vid. *Rivista di legislazione fiscale*, 1952, pág. 1.052.

(26) D. de la Comisión Tributaria de Florencia de 24 de enero de 1989 (rep. en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1991, vol. II, pág. 290; y en *Rassegna Tributaria*, 1989, vol. II, págs. 945 y ss.).

Una *primera* postura se ha centrado en reprobar la conducta del Estado que se aprovecha de lo ganado ilícitamente para enriquecerse con el fruto del delito (27). El dinero que se obtiene al margen de la ley vendría a excluirse de tributación justificándose en la *naturaleza moral del tributo* (28).

El recurso presentado por el acusado Laureano Oubiña a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 1994 -por la que se le absolvía de un delito de narcotráfico condenándole sin embargo a un delito fiscal y a otro de receptación- ha seguido esta misma línea argumental, pues si los beneficios procedentes de actividades delictivas deben pagar tributos, entonces el Estado se convierte en sujeto activo de un enriquecimiento injusto.

Una *segunda* línea argumental vendría por afirmar un *criterio de coherencia de nuestro ordenamiento jurídico*. Conforme a este prisma, se ha llegado a sustentar que el conjunto del sistema normativo es una unidad en el que no caben contradicciones y, por ello, los actos ilícitos, siendo privados de efectos jurídicos, no pueden ser fuente de una obligación jurídico-tributaria (29). Los argumentos aportados para excluir dichas actividades del sistema tributario podemos resumirlos en la ilicitud de la causa del ámbito civil, en los principios constitucionales como límites impositivos al ejercicio de una actividad contraria al ordenamiento y en la armonización del sistema jurídico comunitario.

(27) El Estado renunciaría a parte de su función protectora para situarse al lado del infractor como «cómplice» del delito. Consúltese a este respecto la d. 13.902 de la Comisión Tributaria de Torino de 23 de septiembre de 1985 (rep. en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1987, vol. II, pág. 46). Sin embargo, en contra de la consideración del Estado como coadyuvante -junto al infractor- en la comisión del ilícito se ha manifestado FORTE pues «es obvio que el Estado detrayendo una parte de la riqueza ilícita y deshonestamente obtenida no se hace cómplice de una actividad contraria al derecho o a la moral pública, porque no absorbe tal lucro a título de retribución, ni asume la obligación de suministrar para su proliferación una protección social o un compromiso de no intervenir»; *cfr.* «Sul trattamento fiscale...», *op. cit.*, pág. 121. En términos similares, PERRUCCI, U. «La proposta di legge per tassare i guadagni illeciti», en *Bollettino Tributario*, n.º 18, 1993, pág. 1.370.

(28) La concepción del tributo como norma *ética* se debe a GRIZIOTTI, pues «antes que como fenómeno jurídico e político el tributo debe ser considerado como norma más general de carácter ético. El hecho primero por el cual se debe tomar el punto de partida, es la constatación de la sociedad considerada como asociación humana distribuida sobre un determinado territorio organizado políticamente y constituido por un pueblo y un Estado que al fijar las normas jurídicas para establecer la distribución de la riqueza, no ha de anular las reglas de distribución del gasto nacidos de la vida social que son inspiradas de la experiencia y de la moral, y que tienen en común los principios fundamentales inspiradores que son siempre principios éticos»; *Principios de politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929, págs. 149 y ss. En este mismo sentido, se ha manifestado MORSELLI al considerar que el «hecho financiero es un hecho inseparablemente moral, tanto por el gobierno que lo impone y lo cumple, tanto por los sujetos económicos que por ello son contribuyentes, y que por tanto, lo consideran un hecho de la realidad cotidiana. La comunidad política es una comunidad moral de sentimientos y de aspiraciones. La acción financiera de gobierno nace de una deliberación humana, y la voluntad se completa, cuantos más actos y operaciones del mismo gobierno buscan el bien y alejan el mal de aquella existencia moral que es el Estado... Se regresa así al elemento jurídico que acompañando al hecho financiero, encuentra su expresión real en el contenido de la fuerza política del gobierno y en la conciencia del bienestar social e individual que los gobiernos tienen de la acción pública financiera»; *cfr.* *Corso di scienza della finanza pubblica*, Padova, 1949, vol. I, pág. 11. Desde esta perspectiva, PALAO TABOADA se ha manifestado también partidario de que el Derecho esté impregnado de valores éticos; *cfr.* PALAO TABOADA, C. «El fraude de la Ley en Derecho Tributario», en *RDFHP*, n.º 63, 1966, pág. 677.

(29) «Un hecho para estar sujeto al tributo debe ser legalmente debido, y no es susceptible de imposición aquella renta que uno obtiene realizando hechos ilícitos prohibidos y sancionados por la ley»; *cfr.* la S. de Casación italiana de 1 de febrero de 1875 y de la Comisión Central Tributaria de 19 de junio de 1880.

Desde la esfera *ius* privatista, el Código Civil en su artículo 1.275 recoge la ausencia de efecto jurídico alguno respecto a los contratos con causa ilícita, siendo contrario al orden jurídico cuando se opone a las leyes o a la moral (30). Ésta ha sido la posición sustentada por el Tribunal de Casación penal italiano cuando ha afirmado que el legislador fiscal asume que la renta puede provenir de cualquier fuente; sin embargo, tal expresión viene interpretada a la luz del conjunto del ordenamiento jurídico, por el cual, salvo determinación legislativa expresa (véase, impuesto sobre las ganancias, sobre operaciones especulativas, etc.) debe ser reconducida a los fines de la regla general de la licitud de la causa (31). También, desde el ámbito mercantil, el artículo 118 del Código de Comercio exige para las sociedades la licitud de su objeto social. En el Derecho español, la LRHL de 28 de diciembre de 1988 al configurar el presupuesto de hecho del IAE (arts. 79 y 80) parece apoyarse en dicha posición jurídica para no sujetar al tributo el ejercicio de una actividad ilícita como así ha venido a corroborarlo la contestación de la DGCHT de 1 de junio de 1992 a la consulta de un contribuyente sobre si el ejercicio de la prostitución por un transexual estaba sometido al citado impuesto municipal. En efecto, «desde la perspectiva jurídico-privada los actos y pactos producidos en el ejercicio de la prostitución están incursos en la sanción de nulidad prevista en el artículo 6.3 del código civil por infringir lo dispuesto en los artículos 1255, 1271 y 1275 del mismo cuerpo legal... así como los artículos 2, 117 y 118 del código de comercio» (32).

(30) En el Derecho italiano, los artículos 1.342, 1.418 y 1.421 del Código Civil han reconocido también la nulidad del contrato cuando la causa sea ilícita por ser contraria a las leyes, al orden público o a la buena costumbre. Sin embargo, como veremos *infra*, estas mismas pautas no han sido las seguidas por el legislador en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales cuando recoge que la ausencia de causa lícita en el contrato determina el derecho a la devolución del impuesto *siempre que no hubiese producido efectos lucrativos*; *vid.* artículo 57.1 TR. ITPAJD. En efecto, como ha sido señalado por un sector cualificado de la doctrina «la génesis del hecho imponible se desconecta por completo de cualesquiera relaciones jurídicas obligacionales» (*cf.* SAINZ DE BUJANDA, F. «Concepto del hecho imponible», en *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, vol. IV, págs. 259 y ss.; y en *Sistema de Derecho Financiero*, vol. I, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, págs. 231 y ss. En términos similares VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. «Consideraciones sobre el hecho imponible», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1960, pág. 550). En el mismo sentido se ha manifestado HENSEL al declarar que «incluso el negocio jurídico nulo por inmoralidad puede ser considerado como realización del hecho imponible del impuesto si y en cuanto los interesados hacen valer entre ellos las consecuencias económicas»; *cit.* por SOLER ROCH, M.ª T.ª «La tributación...», *op. cit.*, pág. 18.

(31) *Vid.* S. de Casación penal de 29 de enero de 1986, n.º 179 (rep. en *Il fisco*, n.º 24, 1989, págs. 3.756 y ss.), de 19 de mayo de 1986, n.º 3.939 (rep. en *Bolletino Tributario*, n.º 21, 1987, pág. 1.665), de 22 de marzo de 1991 (rep. en *Diritto e Pratica Tributaria*, vol. II, págs. 513 y ss.), y de 3 de marzo de 1992 (rep. en *Corriere Tributario*, n.º 15, 1992, pág. 1.096); así como la sentencia del Tribunal de Apelación de Milán de 2 de mayo de 1989 (rep. y comentario de FORTUNA, E. «La tassabilità dei proventi di attività illecite», en *Rassegna Tributaria*, 1990, vol. II, págs. 424 y ss.). En el mismo sentido se ha manifestado la Comisión Tributaria de II grado de Bari de 1 de febrero de 1984 al sostener que «el juez observa que debe ser considerado renta cada riqueza que entra en la esfera jurídica del contribuyente sobre el fundamento de un justo título jurídico. El rendimiento, entonces, se caracteriza sobre el punto de vista de la validez del título de entrada, por el cual es ciertamente fácil afirmar que los efectos del derecho tributario no pueden calificarlo de renta pues proviene del ejercicio de una actividad ilícita» (rep. *Giur. trib. merito*, 1987, pág. 335). Con argumentos similares se han manifestado también en la literatura doctrinal italiana, TOPPAN (*cf.* «E proprio veri che non sono tassabili i proventi da reato?», *Rassegna Tributaria*, 1988, vol. II, pág. 870) y FERRAU, pues la actividad objetivamente ilícita no es idónea para constituir un presupuesto de impuesto, porque el resultado económico conseguido no es renta en un sentido técnico-jurídico»; *cf.* «Tassabilità dei proventi da reato e nuovo testo unico IRPEF», *Corriere Tributario*, 1989, pág. 387.

(32) Véase el epígrafe V. 2 de este trabajo.

En segundo lugar, desde perspectivas constitucionales se ha venido a rechazar el ejercicio de actividades ilícitas en defensa de los pilares que sustentan el sistema democrático de Estado de Derecho refrendado por todos nosotros (33). Por consiguiente, «el grado de ilicitud en estos casos, absoluto (pensemos, por ejemplo, en la esclavitud) y la expulsión de estas actividades del sistema se debe al máximo grado de protección que la Constitución otorga a determinados bienes jurídicos» (34).

En fin, desde instancias comunitarias se ha defendido la no sujeción del tráfico ilegal de estupefacientes o de moneda falsa a los tributos de renta de aduanas e IVA por razones de armonización en el comercio lícito de bienes y mercancías en aras de conseguir un «mercado único europeo» (35).

Una última posición centraría sus razonamientos en la posible *incompatibilidad entre las medidas represivas -sancionadoras y penales- y las tributarias*. Conforme al principio *non bis in ídem*, la sanción administrativa o la pena excluiría de plano el nacimiento de una obligación tributaria. Sin embargo, esta visión vendría a confundir el fundamento jurídico del derecho sancionador con el del derecho financiero del Estado, además de predicar el carácter represivo más que discutible del tributo (36).

(33) En Italia, la S. de Casación penal de 12 de noviembre de 1993 -n.º 2798- (*Il fisco*, n.º 13, 1994, págs. 3.434 y 3.443) vino a plantear la constitucionalidad o no del ejercicio de actividades ilícitas con los principios que anidan el Texto Fundamental invocando el artículo 1.º que define Italia como una «República democrática fundada sobre el trabajo», entendiéndose por éste el trabajo que se obtiene exclusivamente por la vía lícita, y el artículo 41, que aludiendo a la libertad de iniciativa económica proclama que ésta no puede desarrollarse en contra de la utilidad social, ni producir daño a la seguridad, a la libertad y a la dignidad humana; y «es difícil sostener que la actividad económica que constituye delito no esté en contraste con la utilidad social, y no produzca daño a la seguridad, a la libertad, a la dignidad humana, o cuanto menos, que no humille a uno de estos valores». Este último precepto fue también un argumento defendido por el Tribunal de Vicenza de 10 de mayo de 1988 -n.º 280- para declarar no sujeta al tributo el beneficio económico de la emisión de facturas falsas (*vid.* la reproducción y el comentario a la sentencia de TOPPAN, A. «È proprio vero che non sono tassabili proventi da reato, en *Rassegna Tributaria*, 1988, vol. II, pág. 869). A este respecto, señala DELLA VALLE que «dirigirse a los fines sociales la actividad económica significa también no privilegiar aquellos fenómenos antijurídicos que se beneficiarían, en defecto de la sujeción al tributo, de un tratamiento injustamente más favorable»; *cf.* «Ancora in tema di imponibilità...», *op. cit.*, págs. 644, 645 y 669. En el mismo sentido, GAMBAROTA «La frode fiscale nel falso dell'impreditore», *Il fisco*, 1988, pág. 2.037.

(34) *Cfr.* SOLER ROCH, M.ª T.ª «La tributación...», *op. cit.*, pág. 19.

(35) *Cfr.* FALCÓN Y TELLA, R. «La exclusión de las conductas antijurídicas en la delimitación del hecho imponible del IVA», en *Impuestos*, 1991, vol. I, págs. 1.140 y ss.

(36) En efecto, D'ANGELO subraya que deberían no sujetarse las rentas que procedan de una fuente económica declarada ilícita por una norma de derecho público como es la norma penal; *cf.* *Le frodi fiscali*, Milano, 1950, pág. 7. Desde este mismo punto de vista, recuerda TESORO que el presupuesto de hecho es la causa jurídica de una obligación tributaria, por consiguiente, «cuando de un hecho ilícito surge la obligación de satisfacer una prestación pecuniaria, ésta tiene el carácter de sanción no de tributo, atribuyéndose al régimen punitivo del Estado, y no al de su actividad financiera»; *cf.* BELLINI, F. «Fatto illecito e imposizione tributaria», *op. cit.*, pág. 1.112. Sin embargo, como ha sostenido recientemente SOLER ROCH, «esta tesis es fácilmente refutable, ya que se basa en una errónea identidad de los presupuestos de hecho (conducta ilícita y manifestación de capacidad económica), que ni siquiera tienen que coincidir totalmente (dependerá, en cada caso, del grado de ilicitud que afecte a la manifestación de riqueza); además, la identidad del acreedor no basta para configurar un *bis in ídem* si una de las prestaciones (el tributo) no tiene carácter represivo»; *cf.* «La tributación...», *op. cit.*, pág. 16.

### 3. Posición intermedia.

#### 3.1. Formulación teórica.

Por otro lado y con ciertos puntos de conexión con esta última postura, se ha señalado la incompatibilidad del tributo con las obligaciones *ex delicto* de los artículos 109 y ss., y 127 del nuevo Código Penal (37) (el decomiso, la restitución, la reparación del daño causado y la indemnización de daños y perjuicios) (38). La responsabilidad civil nacida de la comisión del delito llevaría a abortar la obligación tributaria originada por la realización del hecho imponible (39). En efecto, la reparación o restitución del bien jurídico lesionado vendría a eliminar el fundamento del hecho imponible del tributo (la manifestación de capacidad económica) (40). Desde este prisma, el principio de capacidad económica ha de ser entendido como capacidad efectiva para soportar las cargas públicas, capacidad contributiva que se traduce en la capacidad *efectiva* para satisfacer la obligación tributaria (41). Por consiguiente, y parafraseando al Tribunal Constitucional «la capacidad económica

- 
- (37) En el Derecho italiano también se reconoce junto a la pena la utilización de estas medidas civiles para neutralizar los efectos del delito en los artículos 185, 198 y 240 del Código Penal, así como en el artículo 2.043 del Código Civil.
- (38) Cfr. BERSANI, G. «Tassazione e redditi derivanti da attività illecita», en *Rassegna Tributaria*, 1990, vol. I, págs. 490 y ss. En la doctrina española, cfr. SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T.<sup>a</sup> «La tributación...», *op. cit.*, pág. 17.
- (39) Cfr. BELLINI, F. «Fatto illecito e imposizione tributaria», en *Bolletino Tributario*, n.º 14, 1985, págs. 1.116 y 1.117. En este sentido, CROCE mantiene que el instituto de la confiscación no deja margen de discrecionalidad al magistrado, por cuanto protege los bienes que constituyen el precio del delito, impidiendo al reo disponer del producto del delito eventualmente mediante la detracción de las obligaciones civiles nacidas del delito; por lo que «faltando la material disponibilidad del delito la sujeción al tributo no parece justificada»; cfr. «In tema di illecite attività: falsa fatturazione e frodi petrolifere, intassabilità dei relativi proventi», en *Bolletino Tributario*, n.º 12, 1982, pág. 769. La Comisión Central en la decisión de 3 de marzo de 1965 -n.º 74.027- (rep. *Bolletino Tributario*, 1966, pág. 1.852) ha venido también a reconocer en concordancia con la doctrina anteriormente expuesta que las obligaciones *ex delicto* excluyen el elemento genético de la obligación tributaria. A este respecto, también el Tribunal de Vicenza en sentencia de 20 de mayo de 1988 ha venido a afirmar que cuando la acción penal lleva a la confiscación de la renta obtenida ilícitamente viene a faltar la «base imponible» y por consiguiente no subsiste la obligación tributaria (rep. en *Bolletino Tributario*, n.º 2, 1989, págs. 149 y ss.; y en *Rassegna Tributaria* 1988, vol. II, págs. 868 y ss.).
- (40) Como así ha recordado la doctrina jurisprudencial italiana «las dos pretensiones, la restitutoria y la tributaria, no pueden coexistir y gravar el mismo elemento genético» (vid. las Ss. de la Casación penal de 20 de noviembre -n.º 2475-, de 30 de marzo -n.º 2220- y 9 de junio -n.º 36- de 1991; así como la S. de la Casación civil de 15 de octubre de 1984 -n.º 5168-). En efecto, «la obligación restitutoria excluye (*scaccia*) la tributaria, y las rentas determinadas tendrán su fuente en la consumación de un delito, no subsistiendo rendimientos para someter al tributo, sino frutos del delito para confiscar» (vid. S. de Casación penal de 15 de octubre de 1984 -n.º 5170-). Por consiguiente, «la restitución, el resarcimiento del daño, la obligatoriedad de la confiscación en algunos casos y el ejercicio del poder discrecional de disponerla en otros, no dejan verdaderamente espacio al legislador tributario para apreciar en cierto modo una «nueva riqueza» que tenga su génesis en el delito y que pueda ser calificada como rendimiento» (vid. S. de Casación Penal de 12 de noviembre de 1993, n.º 2798).
- (41) «Los impuestos deben hacerse cargo sólo por quienes poseen efectiva capacidad contributiva y no debe nunca someterse a un tributo quienes no lo pueden pagar»; cfr. BERLIRI, A. *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1972, vol. II, pág. 93.

obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (42) y es obvio que ésta deja de existir cuando el Estado elimina los efectos económicos del delito mediante las medidas de responsabilidad civil proclamadas en el Código Penal (43).

### 3.2. Situaciones de conflicto entre el nacimiento de las obligaciones ex delicto y las tributarias.

A nuestro juicio, la obligación *ex delicto* que determina el nacimiento de la responsabilidad civil excluye el devengo de la obligación tributaria. En atención a este razonamiento podemos sintetizar básicamente en cuatro las situaciones que pueden originarse y que cuestionan el nacimiento de la obligación tributaria.

- a) En primer lugar, nos encontramos con la de aquellos *ilícitos que no constituyen actividad delictiva*. Es decir, la comisión de actos civiles administrativos desarrollados al margen de la ley (v. gr. beneficios obtenidos por la prostitución, explotación clandestina de casas de juego, etc.) tributarán por el resultado económico de su actividad únicamente en el IRPF o el IS (44). Desde esta esfera, el resultado económico de la actividad ilícita ejercida por una persona jurídica tributará como incremento patrimonial del ejercicio -mediante la autoliquidación de la renta- o por la vía del artículo 140 LIS en los supuestos de descubrimiento de la Administración de activos ocultos. Por su parte, en el IRPF, tributarán por las categorías residuales de incrementos de patrimonio -autoliquidación de rentas procedentes de conductas antijurídicas- y de los incrementos no justificados de patrimonio -en los supuestos de descubrimiento por parte de la Administración de renta o patrimonio desproporcionado con sus declaraciones pretéritas (45)-.

(42) Vid. STC 27/1982, de 20 de julio. Sin embargo, este mismo Tribunal ha matizado aún más el contenido del artículo 31.1 CE en la STC 37/1987, de 26 de marzo, sobre el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas pues «basta 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» (FJ 13.º), con lo que el citado principio quebraría «en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo no sea ya potencial sino "inexistente o ficticia"» (FJ 4.º). Recientemente, se ha manifestado en el mismo sentido la STC 186/1993, de 7 de junio, sobre el impuesto extremeño de las dehesas mal aprovechadas (FJ 4.º).

(43) Así, quedan excluidos del ámbito de sujeción del impuesto los beneficios obtenidos por una actividad penalmente ilícita, sobre el razonamiento de que tales rentas, en virtud de los institutos del Derecho positivo como la confiscación, el resarcimiento del daño o la restitución, no podrán nunca más producir un provecho económico en manos del autor del ilícito (cfr. CROCE, D. «In tema di illecite attività: falsa fatturazione e frodi petrolifere: intassabilità dei relativi proventi», en *Bolletino Tributario*, n.º 10, 1982, págs. 769 y ss.), evitando así el peligro de que el sujeto activo del ilícito -con la detentación de los frutos económicos del delito- pueda reiterar otras conductas criminales (vid. S. de Casación penal de 12 de noviembre de 1993 (rep. en *Il fisco*, n.º 13, 1994, pág. 3.443).

(44) «El lucro es deshonesto sólo sobre el plano moral, pero no sobre la esfera jurídica, y por consiguiente, no existiendo veto a calificarlo como renta, es decir, como rendimiento sujeto a la imposición tributaria directa»; cfr. BELLINI, F. «Tassazione...», *op. cit.*, pág. 1.070.

(45) Véase el epígrafe V. 1 de este trabajo.

b) En segundo lugar, podemos situar aquellos *ilícitos* que son calificados de *delictivos* por una sentencia judicial firme. En este supuesto, tendremos a su vez que distinguir los casos en que haya sido o no efectivamente realizada la responsabilidad civil dimanante de la acción delictiva. En el caso de que el juez haya hecho uso de las medidas accesorias de reparación del delito se excluirá la obligación tributaria por ausencia de causa (46). En el caso contrario, el juez dictará las acciones civiles resarcitorias eliminando las tributarias. Téngase presente que el fundamento de la responsabilidad civil es evitar el enriquecimiento injusto sin causa jurídica y éste únicamente se alcanza haciendo uso de las medidas resarcitorias recogidas en el Código Penal, pues la satisfacción de la obligación tributaria difícilmente podría producir el efecto perseguido (47). Paralelamente a la redacción de este trabajo se ha aprobado en el Congreso de los Diputados la Ley de fondos con el fin de reunir un caudal -proveniente del decomiso del delito de narcotráfico- para la creación de programas de rehabilitación de la drogodependencia (48).

- (46) Téngase presente que en el supuesto de que el juez creyendo haber decomisado totalmente el *pretium sceleris*, tuviera constancia- antes o después de promulgar sentencia firme- de la existencia de dinero u otros bienes fruto del ilícito podría volver a ejercer una acción civil reparadora (no tributaria) con el fin de hacer inane el fin económico del delito.
- (47) En efecto, la Administración Tributaria jamás conseguiría detraer la totalidad del dinero obtenido de forma ilícita, permaneciendo siempre en manos del delincuente el fruto económico de la conducta antijurídica. Así por ejemplo, en el IRPF actualmente el tipo máximo alcanzaría el 56%. Por consiguiente, no creemos -como ha señalado BELLINI- que pueda sostenerse una «injusta equiparación» entre las obligaciones restitutorias y las tributarias pues al ciudadano honesto se le detrae una parte de lo obtenido lícitamente, mientras que al deshonesto se le priva con las medidas de responsabilidad civil todo el efecto económico producto del delito; *cfr.* «Tassazione dei proventi da illecito», en *Bollettino Tributario*, n.º 13, 1992, pág. 1.071.
- (48) Por Ley de 8 de noviembre de 1995 se habilitan los cauces legales para la creación de un fondo procedente de los bienes decomisados por tráfico de drogas y otros delitos relacionados, en beneficio principalmente de programas de prevención, rehabilitación e inserción social de drogodependientes y toxicómanos. Desde esta esfera, podríamos distinguir entre los bienes por un lado empleados en la comisión del delito (vehículos, embarcaciones, etc., que han sido utilizados para transportar la droga) y bienes comprados con dinero producto del delito (*v. gr.* yate utilizado para recreo del delincuente) que son objeto de decomiso y utilizados por la Ley de fondos con la finalidad de crear programas de rehabilitación de la drogodependencia (la droga incautada es destruida); y por otro, del dinero desproporcionado en relación con las declaraciones de renta y patrimonio del delincuente que permanece sujeta al pago de la responsabilidad civil de la víctima (indemnización). En el caso de que no existan indicios suficientes para el juez de la procedencia delictiva del dinero descubierto, constituirá materia imponible tributaria de los impuestos sobre la renta. La citada ley viene por consiguiente a clarificar la extensión de la aplicación de la figura del decomiso en los delitos de narcotráfico y a dotar de contenido el fin para el que son utilizados los efectos y ganancias procedentes del delito. Esto explica la STS de 22 de junio de 1994 (RJ 5222, 1994) por la que este Tribunal estimó el recurso del Ministerio Fiscal de decomisar no sólo el vehículo intervenido y la sustancia ocupada, sino los demás bienes derivados también del ejercicio del delito, pues «las condiciones que han de cumplirse para decretarse el decomiso son: primera, que se trate de ganancias obtenidas con el tráfico de drogas, cualquiera que sean las transformaciones que hayan podido experimentar, y segunda, que no pertenezcan a un tercero no responsable del delito». Estas dos circunstancias sin embargo concurrían a juicio del Ministerio Fiscal en los demás objetos propiedad del imputado, pues ésta es la novedad de este precepto [art. 344 bis e)] -actual 374 CP- que «amplía las posibilidades que ofrece el artículo 48 CP -actual 127 CP-, que sólo permite el comiso de los instrumentos y efectos del delito. La teleología de la norma es evidente: acabar con el fenómeno del llamado blanqueo del dinero negro o reinversión ilegítima de las ganancias del narcotráfico a la normal circulación del dinero, uno de los medios más eficaces, sin duda para luchar contra el narcotráfico». No obstante, «estas medidas han de tomarse siempre que se garanticen los derechos de las personas afectadas respecto de las medidas a tomar, todos los derechos, sin olvidar el de propiedad..., y en este supuesto, los acusados pudieron defen-

- c) *Tributación* del delincuente anterior al fallo del Tribunal declarando la existencia de delito. Tanto si el juez ejerció o no en un principio las medidas reparadoras de la responsabilidad civil estaremos ante un supuesto *teórico* de devolución de ingresos indebidos (49). Esta situación jurídica subjetiva de devolución de ingresos indebidos a nuestro juicio más *teórica* que práctica, pues para efectivamente producirse deberían concurrir tres circunstancias: la efectiva exacción del impuesto por el condenado, la existencia probada del *pretium sceleris*, y por último, que se demuestre el tracto entre las ganancias ilícitas y las liquidadas por la Administración -como «incrementos no justificados»- o por el contribuyente como «incrementos de patrimonio».
- d) Y en último lugar, *absolución* del acusado de delito por sentencia judicial firme. En el supuesto de que el Estado haya decomisado al imputado dinero o bienes patrimoniales tendrá la obligación de restituirlos. Sin embargo, el resultado económico «lícito» tendrá como origen el nacimiento de la obligación tributaria en el IRPF o en el IS (50). A esta misma conclusión ha llegado la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 1994 para condenar por la llamada «operación nécora» a Laureano Oubiña por un delito de defraudación tributaria del actual 305 del Código Penal -anterior art. 349 CP- tras absolverle del delito de narcotráfico.

---

derse respectivamente de la petición formulada por el Fiscal, y sin duda lo hicieron puesto que oportunidad tuvieron». Ésta también parece haber sido la posición reciente del juez D. B. Garzón al ordenar la incautación de bienes (embargo de un centenar de cuentas corrientes, ocho automóviles, dos motos de lujo, e intervención de 13 empresas propiedad de la familia) por valor de más de 600 millones al llamado «clan de los Charlines».

- (49) Este mismo problema se plantea FALSITTA cuando afirma en relación a los acusados en los procesos de «manos limpias», si en el caso de confiscación obligatoria del dinero y bienes, y en el supuesto de que el imputado hubiera pagado impuestos en los años de posesión del patrimonio ahora confiscado, debieran ahora restarse estos impuestos del patrimonio a confiscar; *cf.* «La tassabilità dei redditi da attività delittuose», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1994, n.º 1, págs. 295 y 296. En efecto, la tributación anterior al ejercicio de las medidas reparadoras nos lleva a cuestionarnos la legalidad del pago del tributo por ausencia de la causa jurídica que da origen al nacimiento de la obligación tributaria. En definitiva, el legislador podrá optar por la posibilidad de aplicar en su integridad las medidas relativas a cercenar los efectos económicos del delito produciéndose con posterioridad un supuesto de devolución de ingresos indebidos; o bien, utilizar los medios resarcitorios hasta la cantidad ya satisfecha a efectos del IRPF o IS. A nuestro juicio, la primera posición sería la más correcta a fin de evitar una confusión de identidad entre los presupuestos de hecho (actividad ilícita y manifestación de riqueza) que originan la puesta en funcionamiento del aparato represor y de promoción del Estado. A esta misma conclusión parece llegar también la Sentencia de Casación civil de 19 de abril de 1995 al manifestar que la ocasión de decomisar bienes o dinero después de su tributación no puede comportar un doble pago, con injusto enriquecimiento para la Administración Tributaria. En efecto, la verificación de esta situación truncaría *a posteriori* el acto impositivo, por caducidad del título justificativo y con el corolario de venir a menos la obligación con el acto mismo liquidado, alzándose por consiguiente el derecho del contribuyente a la devolución de la suma indebidamente pagada (*rep. Il fisco*, n.º 20, 1995, págs. 4.958 y 4.959).
- (50) A este respecto, MANGIONE tras defender la posición «económica» que grava cualquier manifestación de riqueza que se revele en el patrimonio del sujeto, distingue el supuesto de la ilicitud de un hecho resultante de un acto jurídico e idóneo por ley para ser aceptado y declarado; de aquel otro no resultante de un acto jurídico idóneo. «En el primer supuesto si una sentencia penal declara que la renta deriva de una fuente ilícita, el juez penal no puede omitir las obligaciones *ex delicto* establecidas al efecto (*v. gr.* confiscación de la riqueza constitutiva de la renta, condena por resarcimiento del daño causado, etc.). Parece entonces difícil de imaginar que después de estas medidas el autor del hecho ilícito pueda tener un "incremento de patrimonio". En cambio, en el segundo supuesto la ilicitud del hecho no resulta de una sentencia penal y de otro acto jurídico idóneo para aceptar y declarar jurídicamente. Estaremos entonces ante una ilicitud *histórica (sic)* la cual, sin embargo, es desde un punto de vista jurídico inexistente y por consi-

#### IV. VALORACIÓN CONSTITUCIONAL: LA INTERVENCIÓN DEL PRINCIPIO *NEMO TENETUR SE DETEGERE*

La determinación del beneficio económico como procedente de un acto delictivo plantea el problema de la prueba de la naturaleza ilícita de dicha actividad así como de su autoría. La determinación del primer componente, decide la rama del Derecho que ha de intervenir (ámbito civil, administrativo, penal), mientras que la resolución del segundo, conduce a imputar al sujeto infractor en cuestión, los medios de reparación (civiles) y de represión (administrativos y penales) establecidos por el Estado para corregir la conducta contraria al Derecho. Como hemos visto *supra*, la calificación judicial de un acto como lícito promoverá la intervención del Derecho financiero como factor de promoción para gravar mediante el tributo su resultado económico. La prueba del beneficio producido nos conduce a la realización del hecho imponible y a su cuantificación lo que podría tropezar con el derecho a la no autoinculpación, que permanece unido al de no confesarse culpable y al de presunción de inocencia recogidos en el artículo 24.2 de la Constitución Española.

En efecto, debemos cuestionarnos si pendiente un *juicio penal o administrativo*, el contribuyente podría ampararse en el principio «*nemo tenetur se detegere*» para renunciar al deber de contribuir del artículo 31 de la Constitución Española (51). La tensión entre el derecho a no autoinculparse y el deber de contribuir recogidos en los artículos 24 y 31 de la Constitución Española respectivamente, se presenta en su grado más álgido en aquellos supuestos en que el sujeto pasivo necesita demostrar que el dinero afluído o descubierto por la Administración no procede del delito y por consiguiente acreditar su inocencia (52).

---

guiente, irrelevante. En este caso, el "rendimiento" sólo *storicamente* será lícito, porque desde un punto de vista jurídico será perfectamente válido. Así, si ninguna sentencia había establecido que Ticio es autor de un delito de hurto o de contrabando, nadie podrá decir jamás que su "incremento de patrimonio" deriva del hurto o contrabando»; *cfr.* MANGIONE, G. «Contrabbando, finanze regionali e poteri amministrativi...», *op. cit.*, págs. 422 y 423.

- (51) Este conflicto de intereses explica que dicha problemática se haya presentado también en otros ordenamientos jurídicos. *V. gr.* en el sistema norteamericano, el Tribunal Supremo en la *S. United States versus Sullivan* manifestó que la declaración en el Impuesto sobre la Renta de las ganancias obtenidas por el tráfico ilegal de licores no vulneraba el derecho a no autoinculparse proclamado en la Enmienda Quinta de la Constitución. Asimismo, las SSTs de 1976 (*Andresen v. Maryland*, y *Fisher v. United States*) admitieron la posibilidad de utilizar los documentos personales de un contribuyente que se encontraban en poder de su abogado para incriminarle de la comisión de un acto delictivo, pues el derecho constitucional recogido en la Quinta Enmienda ampara las declaraciones y autoinculpaciones propias, pero no de un tercero; *cfr.* APARICIO PÉREZ, J. La lucha contra el fraude fiscal en USA: Los Agentes Especiales, *op. cit.*, págs. 110 y 111. La Quinta Enmienda tampoco cubre el contenido de los libros de contabilidad requeridos judicialmente (*Unites States v. Doe*), ni se puede extender a las personas jurídicas (*Bellis v. United States*); *cfr.* FROMMEL S.N. «El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes», en *RDFHP*, n.º 236, 1995, pág. 453.
- (52) Como ha señalado DELLA VALLE en relación con el derecho a no autodenunciarse, «imponer al contribuyente culpable la declaración de la renta ilícita significaría tanto como arrancarle una improbable confesión»; *cfr.* «Ancora in tema di imponibilità...», *op. cit.*, pág. 665. Desde esta misma línea argumental se ha manifestado DAVIGO para negar la tasación de los beneficios derivados de las actividades *contra legem*: «Si me habéis procesado por corrupción, ¿cómo habría podido presentar una declaración de renta en la cual dijera que había tomado ese dinero? Quiero ser eximido de la imputación porque no estaba obligado a denunciarme, siendo éste un principio fundamental del ordenamiento y, por consiguiente, no me podéis procesar; responderé en todo caso de no haber presentado declaración, pero ésa es otra cuestión»; *cfr.* «Confisca ed imposizione dei proventi di attività illecite», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1994, vol. I,

El Tribunal y la Comisión Europea de Derechos Humanos han venido a reconocer en numerosas ocasiones en virtud del artículo 6 (derecho a no confesarse culpable) y 8 (derecho a la intimidad) del Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos (53) el derecho del contribuyente -en sede penal, e incluso administrativa- a no facilitar a la Administración Tributaria información y documentación que pueda servir para reconocer la culpabilidad de unos hechos antijurídicos (54).

Desde esta línea, consideramos que el principio constitucional recogido en el artículo 24 de la Constitución Española quedaría sensiblemente debilitado en aquellos supuestos que el contribuyente tenga que demostrar -para destruir la existencia de indicios de delito- que los beneficios obtenidos no derivan de una actividad de naturaleza ilícita. Haciéndonos eco de la jurisprudencia comunitaria dictada recientemente, el contribuyente podría constitucionalmente oponerse a los requerimientos del juzgador o de la Administración para que declarase rentas o facilitase los medios de prueba que revelasen la imputación de conductas irreprochables penal o administrativamente. Esta afirmación -a nuestro juicio- no vacía de contenido el artículo 111 de la Ley General Tributaria (deber de colaboración con la Administración) (55), y en su consecuencia, el deber constitucional del artículo 31, pues, existen otros mecanismos procesales (pruebas indiciarias, prueba testifical, investigación en cuentas corrientes, etc.) que pueden revelar -aunque sea indiciariamente- la comisión de conductas antijurídicas (56).

- 
- pág. 12. Consúltese también desde este mismo contexto, a BORJA, P. «La tassazione delle attività illecite», en *Rivista di Diritto Tributario*, núms. 7 y 8, 1991, pág. 533; CORSO, P. «Quale regime giuridico per i proventi di reato?», en *Corriere Tributario*, 1992, pág. 2.483; FERRAU, G. «Tassabilità dei proventi da reato e nuovo testo unico IRPF», en *Corriere Tributario*, 1989, pág. 388; PERRUCCI, U. «La proposta di legge per tassare i guadagni illeciti», *op. cit.*, págs. 1.370 y 1.371; y SCARLATA FAZIO, M. «I proventi da attività illecita costituiscono reddito», *op. cit.*, pág. 187.
- (53) *Vid.* Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, European Conventions and Agreements, vol. 1, Estrasburgo, Consejo de Europa, 1971, pág. 21.
- (54) El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en las SS. *Funke v. France*, *Crémieux v. France*, y *Mialhe v. France*, todas ellas de 25 de febrero de 1993, declararon la ilegalidad del requerimiento de la Administración para facilitar información tributaria por vulneración de los artículos 6 (derecho a no confesarse culpable) y 8 (derecho a la intimidad) proclamados en el Convenio. Este mismo Tribunal en la Sentencia de 24 de febrero de 1994, *Bendenoun contra Francia*, declaró que el artículo 6 es también aplicable no sólo en procesos penales, sino también en la esfera administrativa. Sin embargo, el Tribunal Europeo de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia *Orkem* contra la Comisión de 18 de octubre de 1989 rechazó que del artículo 6 del Convenio Europeo pueda desprenderse que dicha disposición reconozca el derecho a no declarar contra sí mismo. Por su parte, la Comisión Europea de Derechos Humanos en la S. *Hardy-Spirlet v. Belgium* tras reconocer inadmisibile la legitimación a la Administración para requerir al contribuyente una lista de gastos para efectuar la liquidación tributaria pues constituye una intromisión en la intimidad, consideró la medida «conforme a la ley» y «necesaria para el bienestar económico de Bélgica»; *cfr.* sobre el particular consúltese a FROMMEL, S.N. «El Tribunal Europeo de Derechos Humanos y el derecho del acusado a no declarar: ¿puede ser invocado por los contribuyentes?», *RDFHP*, n.º 236, 1995, págs. 451 y ss.
- (55) *Cfr.* CASADO OLLERO, G. «Un nuevo modelo de relaciones con la Administración Tributaria», *Hacienda Pública Española*, n.º 68, 1981; y «Deberes de información tributaria», en la obra colectiva CASADO OLLERO, G., FALCÓN Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C. y SIMÓN ACOSTA, E. *Cuestiones Tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, págs. 229 y ss.
- (56) Desde esta misma línea argumental, el profesor FALCÓN Y TELLA recientemente ha sostenido que sin dejar vacío de contenido el artículo 111 LGT, «pues el ordenamiento cuenta con instrumentos eficaces para liquidar el tributo (e imponer sanciones) en los supuestos de "incumplimiento sustancial" de las obligaciones contables y registrales», las sentencias comunitarias podrían cursar una nueva dirección en el procedimiento inspector. Así, la posición tomada en

Esta misma posición ha sido tomada por la Corte de Casación Penal italiana de 21 de enero de 1987 al excluir la calificación de delito en la hipótesis de que en las escrituras contables no vengan indicadas las rentas derivadas de la actividad delictiva. Dicho razonamiento se justifica por la circunstancia de que «nadie puede ser obligado a facilitar -a través de las escrituras en los libros sociales- pruebas a su cargo de los delitos cometidos» (57).

Sin embargo, esta postura se opone frontalmente con la manifestada por nuestro más Alto Tribunal en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990 pues «no puede considerarse la aportación o exhibición de esos documentos como una colaboración equiparable a la declaración comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución, ya que cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una manifestación de voluntad ni emite una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad» (58).

No obstante, un sector doctrinal cualificado reconoce la dificultad de llevar a la práctica el postulado del Tribunal Constitucional de dotar de preferencia el deber de contribuir frente al principio de «*nemo tenetur se detegere*» al menos «cuando el hecho imponible esté directamente relacionado con una conducta *delictiva*» (59). Y la solución a dicha problemática puede venir por la disociación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador, de tal forma que «en

---

las Sentencias *Funken* y *Bendenoun* en relación con el papel que desempeña el derecho a no confesarse culpable del artículo 6 del Convenio podría cuestionar en nuestro sistema jurídico interno su incompatibilidad con el artículo 142.3 LGT (relativo a la adopción de medidas cautelares para la conservación de los documentos privados del contribuyente) -salvo que se interprete correctivamente-; del artículo 82.1 b) LGT que incrementa la sanción en estos casos; conlleva a su vez la necesidad de reconducir el apartado 5 del artículo 83 LGT las conductas recogidas actualmente en el apartado 7 de dicho precepto; supone también la nulidad radical de pleno derecho de los artículos 11.1 d), 13.1 c) y 16 del RD 2631/1985 (en cuanto no se hayan visto ya derogados por la Ley 25/1995); y finalmente implica, entre otras cosas, al menos la necesidad de revisar en profundidad los artículos 36 y ss. del Reglamento de Inspección, relativos a las facultades del actuario, y en particular el artículo 41; *cfr.* FALCÓN Y TELLA, R. «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», Editorial de *Quincena Fiscal*, n.º 22, 1995, pág. 9.

- (57) *Vid.* S. Casación penal de 21 de enero de 1987 -n.º 338-, *cit.* por Cassazione penale, 1988, págs. 379 y ss.
- (58) *Vid.* STC 76/1990 de 26 de abril (FJ 10.º). En este mismo sentido, se ha manifestado recientemente ESEVERRI pues «tanto la negativa a colaborar como la incorrecta declaración de datos a la Hacienda Pública puede dar origen a la instrucción de un procedimiento sancionador que será la causa, no de una autoinculpación del obligado tributario, sino de la infracción de su deber de colaboración con el Fisco»; *cfr.* ESEVERRI MARTÍNEZ, E. «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», *RTT*, n.º 28, 1995, págs. 73 y ss.
- (59) *Cfr.* SOLER ROCH, M.ª T.ª «La tributación...», *op. cit.*, pág. 30. A *sensu contrario*, parece admitirse dicha prevalencia en otras esferas (*v. gr.* en la administrativa). A nuestro entender, y en concordancia con la línea jurisprudencial adoptada en los últimos años por el Tribunal Constitucional -*cfr.* las SSTC. de 1 de abril de 1982 (FJ 2.º), de 21 de julio de 1983 (FJ 4.º), de 8 de junio de 1984 (FJ 1.º), de 8 de marzo de 1985 (FJ 2.º), de 26 de abril de 1990 (FJ 10.º) y 146/1994, de 12 de mayo- los principios penales se aplican con ciertos matices al derecho administrativo sancionador, interviniendo el principio a no declarar contra sí mismo (art. 24 CE) también como límite en una esfera extrapenal. Por consiguiente, el derecho a no confesarse culpable entraría en conflicto con el deber de contribuir del artículo 31 de la Constitución Española no sólo en sede penal, sino también en la administrativa sancionadora.

aquellas cuestiones para las que se solicite la colaboración tributaria de una persona que incidan en el ámbito del juicio sobre la aceptabilidad de su conducta como contribuyente, éste tendrá derecho a no colaborar y, por aplicación del principio constitucional que garantiza este derecho, su conducta abstencionista no podrá tener para él consecuencias ni en el orden liquidatorio, ni en el orden sancionador» (60).

Como venimos sosteniendo, el contribuyente podría negarse a facilitar información sin que dicha oposición pudiera servir indiciariamente al Juzgador o a la Administración para considerarle culpable. Y en aquellos supuestos que el contribuyente sin «estar obligado a declarar» -por imperativo del art. 24 CE- aporte hechos o datos económicos en el proceso -administrativo o penal-, consideramos que no debería ser suficiente para que el juzgador forme un juicio de condena con la propia declaración tributaria del contribuyente autoinculpándose de la obtención de rentas ocultas, sino que dicha convicción habría de buscarse por la existencia de otras pruebas directas (testificales, documentales, etc.) o indirectas (indiciarias) (61).

(60) Cfr. PONT CLEMENTE, J.F. «Separación, en vía de comprobación e investigación por la inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador», *RTT*, n.º 27, 1994, pág. 80. Concluye el citado autor advirtiendo que «no existe una solución a este conflicto si se insiste en mantener ambos procedimientos superpuestos como si en realidad fueran uno solo. No puede predicarse la prevalencia del deber de colaboración sobre el derecho a guardar silencio o de este último sobre el primero. Esto produce necesariamente un callejón sin salida: si el contribuyente se acoge a su derecho a guardar silencio en el procedimiento de inspección se considerará su conducta como resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora con las consecuencias, incluso en el orden sancionador, que ello comporta, amén de abrir la puerta al procedimiento de estimación indirecta; si por el contrario, se entiende que en el conjunto del procedimiento de inspección el deber de colaboración ha de primar sobre el derecho a guardar silencio, se estará obligando al posible sujeto infractor a colaborar en su incriminación, lo cual está vedado por nuestro sistema de garantías constitucionales»; *ibidem*. Recientemente, la profesora SOLER ROCH en otro trabajo comparte la posición anterior, siempre que las pruebas aportadas por el sujeto pasivo tengan efectos únicamente sobre la liquidación de la deuda tributaria, «para lo cual sería necesario establecer que, en el ámbito del procedimiento sancionador, la prueba de los hechos constitutivos de la infracción no pudiera derivar exclusivamente de los datos aportados por el sujeto pasivo en la investigación y comprobación con vistas a dicha liquidación»; cfr. SOLER ROCH, M.ª T.ª «Deberes tributarios y derechos humanos», *RTT*, n.º 30, 1995, pág. 114.

(61) «Creemos que el imperativo constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica avala la tesis favorable a la tributación de las actividades ilícitas, pero la prueba del hecho imponible deberá obtenerse, en estos casos, por medios distintos a la declaración o información del interesado»; cfr. SOLER ROCH, M.ª T.ª «La tributación...», *op. cit.*, pág. 31. En este contexto, se ha pronunciado recientemente FALCÓN Y TELLA subrayando el importante avance alcanzado por la jurisprudencia comunitaria, pues «la extensión del derecho a no declarar el procedimiento inspector no supone vaciar de contenido el deber de contribuir, sino únicamente equiparar la situación de quien no lleva libros o no conserva las facturas u otros antecedentes con trascendencia tributaria (y por tanto le resulta materialmente imposible facilitar tales documentos a la inspección) con la de aquellas personas que teniendo en su poder dicha documentación optan por no facilitarla al actuario, porque piensan que puede resultar perjudicial para sus intereses. De lo que se trata es únicamente que estos últimos sujetos no vean agravada su situación respecto a quienes incumplen absolutamente sus obligaciones (y se colocan de hecho en una situación en que les resulta materialmente imposible colaborar con la inspección), lo que no parece tan descabellado. ¿Por qué ha de hacerse acreedor a un mayor reproche quien se niega a facilitar un documento que quien lo ha destruido o simplemente afirma que no lo tiene?» (cursiva del autor); cfr. FALCÓN Y TELLA, R. «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *op. cit.*, pág. 8.

## V. TRIBUTOS SOBRE LOS QUE INCIDE EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD ILÍCITA

La comisión del ilícito nos lleva a cuestionarnos la sujeción de los diversos hechos impondibles de los tributos que son afectados por la actividad económica «ilegal» (62). Para una mayor comprensión distinguiremos entre tributos directos e indirectos.

### 1. La sujeción a la imposición directa: IRPF e IS. La fuente tributaria a la que se someten.

#### 1.1. Planteamiento.

Partiendo de la premisa de que el resultado económico de la conducta ilícita debería someterse a la imposición directa (63), la cuestión reside en determinar si las leyes del IRPF o del IS autorizan, o al menos, no limitan, la sujeción de las rentas provenientes de comportamientos al margen del ordenamiento jurídico. Y, en su caso, habrá que precisar el componente de la renta gravada que atraería el resultado económico de ese comportamiento ilícito. En definitiva, la cuestión objeto de estudio nos conduce a una reflexión más profunda sobre si el presupuesto del hecho imponible de los impuestos sobre la renta gravita sobre el *origen* o el *destino* de dicha renta (64).

En el Derecho italiano la Ley de 24 de diciembre de 1993 ha dado cumplida respuesta a la polémica suscitada sobre si del dictado legal del IRPEF quedaba abierta una puerta a la sujeción de las rentas con *origen* en un acto ilícito. El artículo 14.4 del citado cuerpo normativo admite su tributación al manifestar que «deben entenderse comprendidas en la categoría de renta conforme al artículo 6 del TUIR de 1986 los beneficios provenientes de hechos o actos calificables como ilícitos».

- 
- (62) Por comodidad de expresión utilizaremos el término «ilegal» para calificar también a las actividades ilícitas. Si bien es cierto, la terminología no es del todo correcta pues existen determinadas actividades económicas que sin ser «ilegales» son ilícitas por quebrantar principios de la buena costumbre (v. gr. la prostitución, etc.).
- (63) Como venimos sosteniendo a lo largo del trabajo se cuestiona si ha de gravarse en el IRPF o en el IS el resultado económico del presupuesto de hecho siempre que el *pretium sceleris* no haya sido cercenado por las medidas civiles reparadoras del delito, o bien por otras circunstancias ajenas a la determinación o no de la existencia del delito (v. gr. indultos particulares, o expiración del plazo de cuatro años de libertad preventiva para enjuiciar a un imputado de delito). En efecto, dejar sin sujetar el beneficio económico de los actos ilícitos sería tanto como admitir «un Derecho Tributario favorable al pícaro y al delincuente de cuello blanco, inmunizado de este modo frente a las más elementales exigencias de la justicia tributaria» (cfr. SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T.<sup>a</sup> «La tributación de las actividades ilícitas», *op. cit.*, pág. 26) a la vez que alentaría al infractor para seguir cometiendo ilícitos.
- (64) Así, el sistema norteamericano se ha decidido por un modelo de *Income Tax* basado en la detentación de las rentas con independencia de que provengan de una fuente lícita o ilícita, pues, «el objeto de esta ley es gravar la renta neta de una persona; es decir, lo que tiene una persona al final del año después de deducir de sus ingresos sus gastos y pérdidas. No es reformar las características morales de la gente» (intervención del senador Williams a la tramitación del Impuesto sobre la renta de 1913 -*cit.* por SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T.<sup>a</sup> «La tributación de las actividades ilícitas...», *op. cit.*, pág. 22-).

tos civiles, penales o administrativos, siempre que no hayan ya sido sujetos a secuestro o confiscación penal». La posición que se ha adoptado en el país transalpino para gravar los beneficios económicos de naturaleza ilícita confirma la concepción del presupuesto del hecho imponible del IRPEF en atención a la actividad económica de la que trae su *causa* (65).

Sin embargo en nuestro Derecho la solución se tiñe de oscuro al carecer de una norma que se manifieste expresamente prohibiendo o autorizando su tributación (66). No obstante, de una lectura conjunta de los artículos 2, 5, 44 y 49 de la LIRPF podríamos adoptar una posición afirmativa en

- (65) La solución que se ha adoptado en el Derecho italiano vendría a responder al concepto de neutralidad de la renta, gravándose el resultado económico de las conductas ilícitas sin atender a la naturaleza jurídica intrínseca de la actividad económica. Desde este punto de vista, el beneficio obtenido al margen de la ley *vendría a asociarse* a la actividad económica que se ejerce lícitamente (empresarial, profesional, laboral, etc.). La consecuencia inmediata a efectos fiscales es subsumir el producto económico de naturaleza ilícita, -es decir, la renta-, como *rendimiento* e integrarlo al impuesto como un componente más de la renta gravada. En efecto, «el artículo 14, párrafo cuarto, intenta ser coherente con la estructura del hecho imponible acogida por el TUIR y parece confirmar que no existe una categoría autónoma de renta de fuente ilícita. Existen sólo las seis categorías citadas, con independencia del hecho de que provengan de una fuente lícita o ilícita»; *cf.* TOSSI, L. «La tassazione dei redditi da attività delittuose», en *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 2, 1994, parte I, pág. 109. Desde este punto de vista, estarían sometidos al impuesto los beneficios económicos, *v. gr.* de un empresario, cuando hayan sido obtenidos a través de falsedades documentales, prevaricación, etc., pero no en supuestos de hurto, robo o secuestro. Consideramos, sin embargo, que la posición del legislador italiano con la promulgación de la Ley de 24 de diciembre de 1993 podría no haber seguido esta última dirección, pues llevaría a favorecer las rentas ilícitas obtenidas con ocasión de hurto, robo, secuestro, etc., en detrimento de las producidas en relación con una determinada actividad profesional o laboral (nótese que la citada norma constituye la respuesta legislativa a la sentencia favorable a la sujeción de dichas rentas de la Corte de Casación penal de 24 de junio de 1992 (sez III, n.º 9.405, reproducida en *Diritto e Pratica Tributaria*, núms. 2 y 3, 1993, vol. II, pág. 121, y vol. II, pág. 241). A nuestro juicio, el problema en el Derecho italiano debería abordarse desde la óptica de que cualquier manifestación de riqueza nace con ocasión de una actividad económica con independencia de su fuente lícita o ilícita; por consiguiente, las rentas obtenidas de una forma «ilegal» vendrían a asociarse por su naturaleza económica al componente de la renta gravada del impuesto, o bien someterse a la categoría residual de los incrementos de patrimonio (*Redditi diversi*). Así, *v. gr.* el TUIR gravará, como rentas empresariales, los beneficios que son obtenidos en la comisión de un delito de secuestro cuando éstos sean producidos a través de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos. Por el contrario, podría asimilarse a las rentas del trabajo personal, la remuneración satisfecha a uno de los delincuentes en atención a la prestación de un trabajo realizado (*v. gr.* cantidad en pago por la conducción del coche objeto del secuestro). Como veremos *infra* esta solución no es extrapolable idénticamente al ordenamiento jurídico español pues en nuestro sistema tributario nos encontramos además con la categoría residual de renta de los incrementos no justificados de patrimonio. Téngase presente que en el sistema tributario italiano, las manifestaciones económicas presuntivas de riqueza se someten al impuesto como rentas del capital. A este respecto, PERRUCCI para salvar esta «laguna legal» propone integrar el beneficio económico de la comisión de cualquier delito en la categoría residual de «rentas derivadas de obligaciones de hacer, no hacer o recibir» (*cf.* PERRUCCI, U. «La proposta di legge per tassare i guadagni illeciti», en *Bolletino Tributario*, 1993, pág. 1.370).
- (66) En el sistema tributario español, el legislador podría perfectamente haber configurado un nuevo componente de la renta gravada en el IRPF para someter a dichos impuestos los beneficios derivados de las conductas ilícitas (rentas del trabajo, empresariales o profesionales, del capital..., incrementos de patrimonio (variaciones en el valor del patrimonio provenientes de rentas de naturaleza lícita), incrementos no justificados de patrimonio (rentas de naturaleza lícita pero provenientes del dinero negro), y por último, la categoría autónoma de incrementos ilícitos de patrimonio (rentas descubiertas por la Administración o autoliquidadas por el propio contribuyente derivadas del dinero sucio). Esta solución, sin embargo, como hemos visto *supra* no ha sido la adoptada en el Derecho italiano por la Ley 537 de 24 de diciembre de 1994, al no incluirse un nuevo componente de renta, sino que valiéndose de los ya existentes, se han integrado dichas rentas en alguna de las seis categorías existentes en el TUIR, con independencia de su procedencia lícita o ilícita; *cf.* TOSSI, L. y la clasificación de actividades ilícitas que propone en relación con la vigencia de la citada Ley de 1994, «La tassazione dei redditi da attività delittuose», *op. cit.*, págs. 107 y 110.

atención a la efectiva tributación de dichas rentas en el IRPF (67). El artículo 5 de la LIRPF afirma que «la renta se entenderá obtenida por los sujetos pasivos en función del origen o fuente de la misma, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio». Asimismo, el artículo 2 señala que «constituye la renta de las personas físicas, la totalidad de sus rendimientos netos e incrementos de patrimonio de acuerdo con lo prevenido en esta Ley». El punto neurálgico de la cuestión reside en determinar si el artículo 5 LIRPF define la renta sujeta al impuesto como aquella que es obtenida por el sujeto pasivo con independencia «del origen o fuente *lícita o ilícita* de la misma». Una posición afirmativa al respecto vendría a agudizar el concepto analítico de la renta gravada en el IRPF, al constituirse ésta como «un conjunto de ingresos obtenidos mediante el ejercicio de derechos generados en distintas situaciones jurídicas cuya titularidad corresponde al sujeto pasivo» (68). A nuestro juicio, del artículo 2 LIRPF no se deduce ninguna cláusula impositiva que limite la sujeción al impuesto de los beneficios económicos provenientes de comportamientos ilícitos. La concepción de la renta desde este punto de vista, nos lleva a decidir sobre si el resultado económico proveniente de una conducta al margen de la ley se ha de conceptuar como «rendimiento» o como «incremento de patrimonio» tal como la define el legislador. Entendemos -como desarrollaremos más adelante-, que cuando el legislador emplea el término «rendimiento» lo utiliza únicamente para aludir a alguno de los componentes de la renta gravada del artículo 5.4 LIRPF (rentas del trabajo, de capital, o empresariales o profesionales), pues éste, sólo puede configurarse exclusivamente a través de su obtención por vía «lícita» (69). Sin embargo, no puede llegarse a esta misma conclusión en relación a los «incrementos de patrimonio» (art. 44 LIRPF) e «incrementos no justificados de patrimonio» (art. 49 LIRPF) pues éstos han sido configurados por el legislador como cláusula residual y de cierre de nuestro sistema tributario (70). Así podría deducirse de una lectura del artículo

(67) Desde este mismo prisma, en el ámbito societario, el artículo 140 LIS vendría a gravar los incrementos de patrimonio con origen en un acto ilícito.

(68) Cfr. SOLER ROCH, M.ª T.ª «La tributación de las actividades ilícitas...», *op. cit.*, pág. 23.

(69) En armonía con los artículos 6.3, 1.666, 1.255, 1.271 y 1.275 CC y 117 y 118 C.Co. el legislador cuando emplea el término «rendimiento» lo utiliza no para gravar «cualquier tipo de actividad económica, sino sólo aquel que tiene carácter empresarial, profesional o artístico, cuyo ejercicio presupone su licitud, excluyendo los que, aun encajando aparentemente en el presupuesto de hecho que integra el referido hecho imponible, son contrarios al ordenamiento jurídico o declarados por éste ilícitos». Cfr. la consulta a la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales (DGCHT) de 1 de junio de 1992 a la que aludiremos más adelante. Téngase presente que el contribuyente podría declarar las rentas procedentes de un acto ilícito como rendimientos empresariales, profesionales, del trabajo, etc., pues las declaraciones tributarias se presumen ciertas conforme al artículo 116 LGT. Sin embargo, la Administración podría posteriormente enervar dicho medio presuntivo mediante pruebas indiciarias calificando el dinero o bienes como incrementos no justificados de patrimonio.

(70) En palabras de SIMÓN ACOSTA los incrementos de patrimonio constituirían una especie de «cajón de sastre, donde tienen cabida todas las afluencias o aumentos de riqueza que no encuentran lugar específico en las demás categorías de rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»; cfr. SIMÓN ACOSTA, E. «Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: Concepto y ámbito», *CREDF*, n.º 75, 1992, págs. 523 y ss.; y en «Comentarios al artículo 20 LIRPF», en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, *op. cit.*, pág. 278. En efecto, como advierte RODRÍGUEZ MIRANDA y SEMPERE RODRÍGUEZ «lo que no tribute como rendimiento del trabajo, de capital, de explotaciones económicas o de actividades profesionales o artísticas, tributará como incremento patrimonial, de ahí su carácter residual negativo»; cfr. *Régimen Fiscal de los incrementos de patrimonio*, *op. cit.*, págs. 102 y 103. En el mismo sentido, BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J. «Los incrementos no

lo 44 LIRPF cuando afirma que «son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo *que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél...*». Y es obvio, que la comisión de actos o hechos contrarios al ordenamiento jurídico reportan para su titular beneficios económicos -al igual que los que ejercen actos lícitos- experimentando variaciones en el valor de su patrimonio, y por consiguiente constituyendo materia imponible del impuesto (71).

### 1.2. La admisión de pruebas indiciarias.

Varios y complejos son los problemas que se presentan a objeto de estudio, relacionados con el ejercicio de una actividad antijurídica. En primer lugar, la calificación y autoría de una conducta como ilícita y en segundo término, la valoración de la capacidad económica *real* del sujeto infractor. Ambas cuestiones están estrechamente ligadas de tal forma, que la determinación de una de ellas puede llevar a la otra y viceversa, utilizándose en estos casos diversos métodos para el descubrimiento del delito (72).

---

justificados de patrimonio», *RTT*, n.º 20, 1993, pág.17. CAYÓN GALIARDO, A. «La definición de los incrementos patrimoniales en la Ley 18/1991», *RTT*, n.º 14, 1991; y en el «Prólogo», a la monografía de I. JIMÉNEZ COMPAREID, *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 10. CAZORLA PRIETO, L. M.<sup>a</sup>, *Lecciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 1993, pág. 148. MARTÍN QUERALT, J., en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, 9.<sup>a</sup> Edición, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 101. En relación con el carácter residual y de cierre de los incrementos no justificados de patrimonio en el conjunto de nuestro sistema de imposición personal puede consultarse a MARIN-BARNUEVO FABO, D. y ZORNOZA PÉREZ, J. «Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario», *CT*, n.º 71, 1994, pág. 91; PÉREZ ROYO, I. Manual del *IRPF*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 244; y a SIMÓN ACOSTA, E. «Comentarios al artículo 20 LIRPF», en la obra colectiva *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, *op. cit.*, pág. 349.

- (71) Como ha señalado la Sentencia de Casación penal italiana de 12 de noviembre de 1993, «la renta, cualquiera que sea su fuente, por el solo hecho de su existencia material es sujeta al impuesto». En efecto, «el presupuesto de la renta tasable es una riqueza nueva reproducible en relación de causa a efecto, con una energía o fuerza productiva» (reproducido por *Il fisco*, n.º 13, 1994, pág. 3.432).
- (72) Así, la revelación de un acto como ilícito administrativo (*v. gr.* el descubrimiento de una casa de juego sin autorización, o el de un empresario sin la correspondiente licencia para la venta de un determinado producto) conllevará la consiguiente investigación para la cuantificación del patrimonio no declarado a efectos de que tribute en IRPF. Del mismo modo, en el supuesto de hallazgo de un ilícito penal, se inspeccionará las posesiones del acusado para desviar y decomisar lo que es producto del *pretium sceleris*. Por el contrario, la determinación de una capacidad económica desproporcionada con las respectivas declaraciones del contribuyente llevará a la inspección a hacer indagaciones sobre el origen del «incremento patrimonial». A este respecto, PARLATO recomienda cautela para la determinación de la prueba del *pretium sceleris*. A estos efectos, habrá de distinguirse el hecho jurídico de la prueba: «que la renta constituya *pretium sceleris* debe ser probado, con los instrumentos y los consiguientes efectos legales, por lo que cualquier prueba conseguida de forma ilícita induce a la no sujeción de la renta»; *cf.* PARLATO, A. «Considerazioni sulla tassabilità dei proventi derivanti da attività illecite», *Diritto e Pratica Tributaria*, 1992, vol. I, pág. 2.219.

En primer lugar, el descubrimiento de una importante cuantía de dinero o bienes del contribuyente sin justificar su origen (73) podría servir al juez en el ámbito penal junto a otros indicios (testifical, pericial, etc.) para que determinase la comisión y autoría de un delito (v. gr. el incremento patrimonial no justificado -presunción *iuris tantum* e indicio en el ámbito penal- descubierta a un individuo perteneciente a una banda armada -indicios de la comisión de actos de terrorismo- es fruto de la extorsión) (74). En dicho contexto, la Inspección cuando tenga indicios suficientes a tenor de las investigaciones realizadas (v. gr. mediante el expediente de los incrementos no justificados de patrimonio) o declaraciones de los propios contribuyentes de la posible comisión de un acto delictivo remitirá el expediente al Ministerio Fiscal para su enjuiciamiento en la esfera criminal (75). Este procedimiento, sin embargo, ha sido criticado por algún sector doctrinal al cuestionar la legalidad de la adopción de una medida reparadora del delito determinada a través de medios *presuntivos* de riqueza (76).

- (73) Entendemos que no será suficiente en la esfera judicial únicamente la propia autoliquidación del contribuyente imputándose un *incremento de patrimonio* desproporcionado con sus propias declaraciones de IRPF o IP, necesitando el Magistrado para formar la convicción de la comisión del delito la constatación de la veracidad del contenido de éstas. Aún menos consideramos relevante a estos efectos la declaración de un tercero imputando la obtención de renta (préstamo recibido a favor de un tercero) o la realización por un tercero de una transacción (v. gr. factura de IVA).
- (74) En estos casos denuncia CAPOLUPO la posición de absoluta ventaja que se sitúa la Administración Tributaria, que podrá limitarse a probar la mera disponibilidad del bien o servicio en manos del sujeto prescindiendo de su titularidad jurídica; cfr. «La quantificazione dei proventi illeciti», en *Il fisco*, n.º 42, 1993, pág. 10.356.
- (75) En efecto, sostiene SOLER ROCH en relación con el blanqueo de dinero (es decir, no dinero *negro*, sino *sucio*) en los delitos de narcotráfico [vid. art. 344 bis h) e i) del CP.], que en la hipótesis de que el propio sujeto pasivo declarase la realización del hecho imponible, habiendo desconectado previamente la riqueza obtenida de su origen ilícito, podría la inspección -limitándose al ámbito estrictamente tributario- ponerlo en conocimiento de la jurisdicción penal cuando determinase *indicios racionales* de delito (la cursiva es nuestra); cfr. «La tributación...», *op. cit.*, págs. 31 y 32. En el sistema norteamericano, con el fin de corregir el fraude fiscal y descubrir prácticas delictivas se obliga a presentar una declaración sobre las transacciones que se realicen por una cantidad superior a 10.000 dólares en efectivo («Report of cash payments over \$ 10.000 received in a trade or bussiness») debiendo incluirse la identificación de las personas intervinientes, la de sus agentes, el tipo de negocio, forma de pago y cantidad exacta desembolsada; cfr. APARICIO PÉREZ, J. La lucha contra el fraude fiscal en USA: Los Agentes Especiales, *op. cit.*, págs. 89, 90 y 156. Desde esta óptica, el Tribunal Supremo en la *S. Garner v. United States* admitió y declaró conforme al derecho constitucional a no autoinculparse, la posibilidad de utilizar el contenido de la declaración de impuestos de un contribuyente como prueba de la comisión de un delito no tributario; cfr. *Ibidem*, *op. cit.*, págs. 110 y 111. En nuestro Derecho, el Real Decreto de 5 de diciembre de 1986 establece la obligación de los empresarios y profesionales de presentar anualmente una declaración sobre operaciones realizadas con terceros que en su conjunto para cada una de ellas no hayan superado la cifra de 500.000 ptas. (art. 2.º).
- (76) En efecto, PERRONE CAPANO *cit.* por DELLA VALLE, E. «Ancora in tema di imponibilità...», *op. cit.*, pág. 668, lleva a sostener que las estimaciones presuntivas de riqueza, (es decir, el accertamento sintético-redditometro-) puede conseguir mudar el objeto de la imposición. Si el procedimiento del redditometro puede aflorar a la luz una capacidad económica desproporcionada y ser motivo de investigación penal en el que resulte la determinación de un delito, esta riqueza fuente de obligación tributaria en un principio quedará cercenada por las obligaciones *ex delicto*. Podría en este sentido plantearse con qué legalidad podría decomisarse una cantidad que ha sido objeto de una estimación presuntiva como es el medidor de rentas (redditometro) o la cuantificación de un incremento no justificado en nuestro sistema tributario. A nuestro entender, el instrumento procesal del artículo 49 LIRPF no entraría en el ámbito penal en colisión con las garantías constitucionales del ciudadano (v. gr. con la presunción de inocencia) cuando el juez utilizando la manifestación presuntiva de riqueza como un indicio más en el proceso pueda formar un juicio de condena.

Por otro lado, la declaración mediante sentencia firme de la comisión de un delito o la existencia de indicios «precisos, serios y concordantes» sobre la posible realización de éste (77) dará lugar a la correspondiente investigación de las actividades y el patrimonio de un sujeto pudiendo aflorarse (por medio -entre otros instrumentos- del expediente del art. 49 LIRPF) la existencia de dinero o bienes no declarados en renta o patrimonio (78).

Ésta parece ser la posición adoptada en el Derecho italiano con la promulgación de sucesivas Leyes para combatir la mafia, la corrupción y el *riciclaggio* («blanqueo») del dinero proveniente del delito mafioso (79). En efecto, el legislador prevé primeramente el secuestro de bienes sobre la base

- (77) Como viene señalando la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (STC de 22 de diciembre de 1986, de 1 de octubre de 1987; y Autos de 14 de marzo de 1988 y de 21 de julio de 1989), así como la doctrina administrativa del TEAC de 16 de febrero de 1977, las presunciones simples sobre las que se debe fundar el juzgador deben reunir los siguientes requisitos: «a) *seriedad*, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta, en un orden lógico, como extremadamente probable; b) *precisión*, o lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plenamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrar; y c) *concordancia* entre los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión» (cit. por FALCÓN Y TELLA, R. en «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el derecho tributario», en *Crónica Tributaria*, n.º 62, 1992, pág. 27). En este mismo sentido, el Auto del TS de 16 de junio de 1993 (RJ 7127, 1993) no admitió el recurso de casación del imputado contra la acusación de delito de receptación por considerar que el requisito básico de carácter normativo (hecho cognoscitivo y psicológico interno) consistente en el conocimiento por el sujeto activo, de la comisión antecedente de un delito contra los bienes, fue inferido -al faltar la prueba directa- de los hechos externos acreditados mediante un enlace preciso, directo y razonable según las reglas lógicas del buen juicio y criterio humano (arts. 1.249 y 1.253 CC), llegando este Tribunal a la conclusión de que el acusado adquirió buena parte de las joyas «conociendo su ilícito origen».
- (78) Este procedimiento afirma BELLINI «no busca descubrir una capacidad económica señalada en base a índices constitutivos de una hipotética riqueza fundada sobre el *pretium sceleris*, porque el recurso lógico deductivo es exactamente inverso al inductivo de las presunciones simples que constituyen el fundamento de la investigación de la capacidad contributiva. En efecto, mientras en este último caso se parte de un hecho conocido -manifestación de riqueza- para llegar a un hecho desconocido: la producción de una renta (es decir, la existencia de un rendimiento producido), en la hipótesis de la renta procedente del ilícito no estamos ante un recurso inductivo porque la fuente de riqueza es ya conocida»; cfr. BELLINI, F. «Tassazione...», *op. cit.*, pág. 1.071.
- (79) La Ley 575/1965, adjunta a la Ley 649/1982 con las posteriores modificaciones de la Ley 55/1990; del D.L.306/1992; de la Ley 256/1993 y de la Ley 501/1994 han venido a crear lo que se ha denominado las Leyes antimafia y Leyes *antiriciclaggio* de las rentas procedentes del delito. Esta filosofía se ha traducido en la incorporación al Código Penal italiano de diversas medidas represivas con el fin de destruir los efectos económicos del delito. En efecto, los artículos 648-bis y 648-ter sancionan -fuera de los casos de concurso de delito- el reciclaje (*riciclaggio*), es decir, la sustitución o el traspaso (648-bis) o el empleo en la actividad económica o financiera (648-ter) del dinero, bienes u otros instrumentos provenientes de la actividad delictiva. Consúltese sobre el particular a CERIANA, E. «Profili internazionali del segreto bancario nell'ottica della lotta all'evasione e al riciclaggio del denaro di provenienza illecita», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1994, vol. LXV, págs. 104 y ss. CUCUZZA, O. «La lotta al riciclaggio non decolla», en *Il fisco*, n.º 1, 1992, págs. 44 y ss.; y del mismo autor «Le deroghe al segreto bancario in campo tributario della riforma tributaria alla manovra fiscale 1992», *Il fisco*, n.º 8, 1992, pág. 1831; «Lotta al riciclaggio. Sono giustificate le critiche al sistema bancario», *Il fisco*, n.º 40, 1992, pág. 9.534; «Cenni sulla disciplina del segreto bancario negli Stati Uniti», *Il fisco*, n.º 43, 1992, pág. 10.213; «L'evoluzione della disciplina del segreto bancario in Austria», *Il fisco*, n.º 1, 1993, pág. 23; «Lotta al riciclaggio. Alcuni profili internazionali», en *Il fisco*, n.º 12, 1993, págs. 3752 y ss.; «Repressione dell'evasione fiscale. Alcuni profili internazionali», *Il fisco*, n.º 14, 1993, pág. 4.194; y «Cenni sul segre-

de pruebas *indiciarias* de la pertenencia de determinadas personas a una asociación mafiosa (art. 2-ter) (80), así como dota de amplias potestades a la Guardia di Finanza para investigar sobre estas personas en relación a su «nivel de vida, su disponibilidad financiera, sobre su patrimonio, y sobre su actividad económica ejerciente a los fines de individualizar las fuentes de sus rendimientos, como así también la de su cónyuge, hijos de aquél, y personas físicas y jurídicas con las que haya convivido o mantenido relaciones en los últimos quince años». Recientemente, el legislador ha emanado otras medidas intituladas «medidas urgentes para limitar el uso del dinero y de los títulos al portador, y prevenir la utilización del sistema financiero al objeto del *riciclaggio*» (Ley 501/1994, de 8 de agosto). La norma prohíbe la transferencia de dinero en efectivo y de títulos al portador cuando el valor del traspaso fuese superior a veinte millones de liras (aproximadamente 1.600.000 ptas.). Por último, la misma legislación dispone «siempre la confiscación del dinero, de bienes o de otros instrumentos por los que el condenado no pueda justificar su procedencia y de los que por persona física o jurídica interpuesta, *resulte ser titular o tener la disponibilidad a cualquier título en valor desproporcionado a las propias rentas declaradas.*»

Este procedimiento basado en pruebas indiciarias para evitar el blanqueo de dinero procedente del delito ha obtenido recientemente el consenso del Tribunal Constitucional italiano al sostener que «no es contrario a los principios constitucionales una norma que al fin limitado de activar medidas de tipo preventivo, deduce del indicio de tales delitos la sospecha (y por consiguiente, la consecuencia) que la desproporción entre los bienes poseídos y las rentas declaradas puedan ser fruto de la actividad ilícita» (81).

---

to bancario in Spagna», *Il fisco*, n.º 30, 1993, pág. 8.097; y «Segreto bancario e funzione di polizia valutaria e tributaria», *Il fisco*, n.º 46, 1993, pág. 11.549. FEMMINIE, V. DELLE. «L'impresa mafiosa», *Il fisco*, n.º 15, 1993, pág. 4.472; y «La legislazione antiriciclaggio in ambito comunitario ed internazionale», en *Rivista delle Guardia di Finanze*, n.º 1, 1995, págs. 35 y ss. FERRAJOLI, L. «Riciclaggio, evasione, verifica fiscale», *Il fisco*, n.º 46, 1991, pág. 7.739. MARINI, L. «Il documento della Commissione antimafia su economia e criminalità. Un segnale importante ed un impegno dello Stato», *Il fisco*, n.º 37, 1993, pág. 9.306; y «Le modifiche alla legge n. 197/1991», *Il fisco*, n.º 47, 1993, págs. 11.845 y ss. NANULA, G. La lotta alla mafia. Strumenti giuridici. Strutture di coordinamento. Legislazione vigente, Giuffrè editore, 1994; «Lotta alla mafia. Trasferimento fraudolento e possesso ingiustificato di valori», *Il fisco*, n.º 32, 1993, pág. 8.360; y «Riciclaggio di proventi illeciti. Il parametro del patrimonio ingiustificato», *Il fisco*, n.º 19, 1995, págs. 4.606 y ss. PESSINA, C. «Società finanziatrice e legge antiriciclaggio», *Il fisco*, n.º 8, 1993, pág. 2.416. PEZZINGA, A. «Redditi derivanti da attività illecite e legge 646/1982 (antimafia)», en *Rassegna mensile delle imposte*, 1990, págs. 21 y ss. PEZZOTTI, F. «Le misure di prevenzione. Problematiche vecchie e nuove», *Il fisco*, n.º 14, 1992, pág. 3.614. PISANTI, G. «Segreto bancario e fisco. Cosa é rimasto dopo la L. n.º 413/1991», *Il fisco*, n.º 13, 1992, pág. 3.479; y «Alla ricerca del denaro sporco. Le procedure operative per la lotta al riciclaggio», *Il fisco*, n.º 33, 1992, pág. 8.101. POLLARI, N. *Tecnica delle inchieste patrimoniali per la lotta alla criminalità organizzata*, Edizioni Laurus Robuffo, 1993; SELMI, M. «Il riciclaggio del denaro "sporco" in Italia», en *Il fisco*, n.º 41, 1994, págs. 9.829 y ss. SELMI, M. y LA COMMARA, U. *Antimafia. Legislazione di contrasto preventivo alla criminalità organizzata*, Edizioni Fratelli Laterza, 1993.

(80) Este mismo precepto ha sido modificado por el artículo 3 de la Ley n.º 256 de 24 de julio de 1993 añadiendo al precepto invocado que debe entenderse que una persona es suficientemente indiciaria cuando «su situación económica resulte desproporcionada a las rentas declaradas o la actividad económica desarrollada».

(81) Sentencia n.º 48, de 17 de febrero de 1994.

### 1.3. Por descubrimiento de la Administración Tributaria: la aplicación del régimen de los incrementos no justificados de patrimonio.

Como establece el artículo 101 de la Ley General Tributaria «la gestión de los tributos se inicia... c) por actuación investigadora de los órganos administrativos» (82). La Inspección de los Tributos al someter al contribuyente a una investigación patrimonial podrá revelar a la luz rentas con origen en actos lícitos o contrarios al ordenamiento jurídico. El descubrimiento por la Administración de una renta procedente de una actividad delictiva lleva a remitir al Ministerio Fiscal el enjuiciamiento de las responsabilidades penales que puedan ejercitarse por la comisión del ilícito. La calificación de la conducta como ilícito penal conduce a la imposición de las distintas medidas civiles de reparación del delito. Por el contrario, la absolución del acusado del delito imputado conlleva el sometimiento al IRPF de la manifestación de riqueza desproporcionada con sus declaraciones de renta y patrimonio. A nuestro entender, el instrumento tributario adecuado para gravar dichos elementos de riqueza (lícitas o ilícitas) es el componente presunto de la renta de los incrementos no justificados de patrimonio (83). Desde esta esfera, los beneficios económicos de naturaleza ilícita (civil y administrativa) (84) disfrutarían del mismo régimen procesal y tributario que las rentas presuntas de naturaleza lícita integradas al impuesto mediante el mismo expediente de los incrementos no justificados de patrimonio (85). La prueba del contribuyente enervando la presunción del incremento no justificado (*v. gr.* demostrando la naturaleza de la renta derivada de otros rendimientos del sujeto pasivo conforme al art. 49 LIRPF) podría servir para formar la convicción del juez de la no comisión del delito, o en su caso, manteniendo la creencia de su ilicitud pero para eliminar las medidas reparadoras del delito del artículo 101 del Código Penal.

(82) Asimismo, consúltese los artículos 109 y 110 de la LGT de 28 de diciembre de 1963; y 2, 10 y 11 del RGI de 25 de abril de 1985.

(83) En la doctrina italiana, CAPOLUPO, S. «La quantificazione dei proventi illeciti», en *Il fisco*, n.º 42, 1993, págs. 10.355 y ss.; GOLINO, S. «Osservazioni sul tema della tassazione del negozio immorale», en *Rivista delle Guardia di Finanze*, 1990, vol. II, pág. 809; y POTITO (Il sistema delle imposte dirette, Milano, 1989, págs. 17 y ss.), y en la española originariamente SIMÓN ACOSTA, E. en la obra colectiva *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Editorial de Derecho Financiero, vol. III, Madrid, 1983, pág. 439, y recientemente, CALERO GALLEGU, J. en *Manual del sistema tributario español*, dirigido por J. GARCÍA AÑOVEROS, Civitas, Madrid, 1995, pág. 71; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. «Incrementos patrimoniales no justificados», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley del IRPF y a la Ley del IP*, coordinada por E. SIMÓN ACOSTA, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 804 y ss.; y SOLER ROCH, («La tributación de las actividades ilícitas...», *op. cit.*, pág. 26) han venido también a reconocer el relevante papel de los métodos presuntivos de renta (ascertamiento sintético -reddímetro-, e incrementos no justificados de patrimonio respectivamente) para someter al impuesto sobre la renta el resultado económico de la comisión de actos ilícitos.

(84) Rentas en definitiva, ilícitas desde un punto de vista civil (beneficios obtenidos de la prostitución *propia* o de la usura) o administrativo (por falta de autorización, etc.), no penal, pues las rentas procedentes del delito necesariamente serán objeto del decomiso.

(85) Puede consultarse sobre el tratamiento procesal y tributario del expediente jurídico de los incrementos no justificados de patrimonio el trabajo de CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P.M. «Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la renta», en *CREDF*, n.º 81, 1994, págs. 20 y ss.; y de JIMÉNEZ COMPAREID, I. *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 63 y ss. Sobre la naturaleza sustantiva de este expediente puede consultarse también a ZORNOZA PÉREZ, J.J. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Civitas, Madrid, 1992, págs. 145 y ss.; y MARIN BARNUEVO, F. y ZORNOZA PÉREZ, J.J. «Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario», *CT*, n.º 71, 1994, págs. 85 y ss.

Por otra parte, la estimación indirecta podría también servir como medio de prueba para el descubrimiento de rentas de naturaleza ilícita (86). En el ámbito penal este método «*estimativo*» de rentas (87) -no «presuntivo» (88)-, podría ser utilizado por el juzgador como un indicio más en el pro-

- (86) Sin embargo, no parece ser ésta la posición de LUPI cuando señala que, en la práctica, la renta de la actividad ilícita viene determinada sobre una base *presuntiva*, en una relación de situaciones potenciales y no reales. En definitiva, se trata de una especie de «normalizzazione» (método regularizador) de la renta real, que es cosa bien distinta de la renta media-ordinaria (estimación objetiva) siendo siempre posible en el método presuntivo una demostración contraria de parte del contribuyente, pues la contraposición entre la estimación objetiva y la directa tiene un valor más teórico que real, constituyendo una serie ininterrumpida de hipótesis intermedias entre estos dos extremos; *cfr.* LUPI, R. *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Giuffrè, Milano, 1988, págs. 86 y ss.
- (87) No es pacífica la doctrina sobre si el método indirecto tiene un carácter «estimativo» o «presuntivo». GENOVA GALVÁN, A. considera que es un método «presuntivo»; *cfr.* *La estimación indirecta, op. cit.*, pág. 70; y en «La estimación indirecta en las leyes de modificación parcial de la LGT y reguladora del IVA», *CREDF*, núms. 47/48, 1985, págs. 446 y 447. Por contra, se alinean como método «estimativo» entre otros, CORS MEYA, X «La base imponible», *CREDF*, n.º 72, 1991, pág. 508. DURAN-SINDREU BUXADE, A. «La estimación indirecta de bases imponibles: delimitación conceptual y legal», *RDFHP*, vol. I, 1989, pág. 58; JUAN LOZANO, A. M.<sup>a</sup>, «Un análisis de los pronunciamientos de los tribunales sobre la estimación indirecta», *CREDF*, N.º 70, 1991, págs. 258 y 263; y MARTÍNEZ IZQUIERDO, S., «Estimación indirecta de bases imponibles y delito fiscal», *GF*, n.º 52, 1988, pág. 147. A nuestro juicio, compartimos esta segunda posición pues, no existe un enlace preciso y directo entre el hecho conocido y el que se pretende demostrar; (*cfr.* a este respecto, a SÁNCHEZ PINO, A. J. *Presunciones y ficciones en el IRPF*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Huelva, 1995, pág. 102), además, siguiendo a ESEVERRI, las presunciones se sitúan en el plano de la prueba y las estimaciones, sin embargo, en el de las valoraciones fiscales o entre los medios de determinación de las bases tributarias. «En la mayoría de los casos, la presunción es una manera de determinar a quién corresponde el deber de probar, en tanto que la estimación indirecta de bases es una forma de sustituir los rigores de la prueba...». Por último, «el fin de la estimación sólo es valorar cosas y el de la presunción crear la apariencia de un hecho con trascendencia tributaria a través de un proceso de deducción lógica, de forma que tras la presunción del hecho se haga necesaria su valoración o estimación a los efectos tributarios, puesto que el valor de un objeto puede ser estimado, pero su existencia no»; *cfr.* ESEVERRI MARTÍNEZ, E. *Presunciones tributarias y derecho tributario*, IEF, Madrid, 1995, págs. 18 y 19. Como afirma ARIAS VELASCO «los datos, antecedentes y elementos en que se base la estimación habrán de ser igualmente probados, pero el enlace entre éstos y la estimación resultante no habrá de ser necesariamente "preciso" y "directo" como, para la prueba de presunciones exige el artículo 118.2 LGT»; *cfr.* *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1990, pág. 193. Por consiguiente, si la Administración «puede establecer un enlace preciso y directo entre un hecho demostrado y el que trata de demostrar, es decir, entre la realización de unos hechos imponibles y la determinación de una base imponible, no sería necesario recurrir a la estimación indirecta, puesto que estaríamos en un supuesto de estimación directa en el que habríamos utilizado como medio de prueba las presunciones. El régimen de estimación indirecta no puede limitarse a la parte procesal de la prueba (...), sino que es algo más, es la facultad reglada de la Administración Tributaria cuyo objeto es estimar la base imponible ateniéndose a la normativa establecida(...); *cfr.* MARTÍNEZ IZQUIERDO, S. «Estimación indirecta de bases imponibles y delito fiscal», *op. cit.*, pág. 149; y en *El Delito fiscal*, ed. Rialp, Madrid, 1989, pág. 67.
- (88) Sin embargo, en alguna ocasión como veremos *infra* -STSJ de Navarra de 13 de abril de 1993- la Administración conforme al artículo 64.2 e) RGIT más que «estimar» la renta ha «presumido» la obtención de renta a través de gastos desproporcionados. Esto explica la anterior doctrina administrativa y jurisprudencial calificando la naturaleza de este método como «presuntivo»; *vid.* la STSJ de las Islas Baleares de 6 de marzo de 1990 («es un método que descansa en, esencialmente «presunciones» fundadas...»); de la AT de 13 de noviembre de 1987 («... que a puros efectos repressivos necesitaría aportaciones más concluyentes que las "presunciones" desprendidas de la diferencia entre los rendimientos estimados y los declarados») y la R. TEAP de Valencia de 29 de junio de 1989 («que el incremento de la cuota tributaria a ingresar se debe a la aplicación del régimen de estimación indirecta, basado en "presunciones" establecidas...»); *cit.* todas ellas en el trabajo de JUAN LOZANO, A. M.<sup>a</sup> «Un análisis de los pronunciamientos de los Tribunales sobre la estimación indirecta», *op. cit.*, págs. 262 y 263.

ceso para formar un juicio de condena (89). Incluso, la estimación indirecta (indicio en la esfera penal) podría utilizarse para decomisar el *pretium sceleris* en aquellos supuestos en que se tenga constancia que la comisión del delito ha producido beneficios económicos, pero éstos son de imposible cuantificación (90).

#### 1.4. Vía declaración del contribuyente.

- a) La consideración del dinero o los bienes como «renta» gravada en el IRPF del ejercicio imputado. La imposibilidad del contribuyente de declarar el *pretium sceleris* como incremento no justificado de patrimonio.

La gestión de un tributo puede iniciarse por la declaración del sujeto pasivo manifestando o reconociendo espontáneamente ante la Administración Tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible (91). Como venimos manteniendo la manifestación de riqueza podría generarse ontológicamente de forma ilícita mediante dos vías: a través de la comisión de un acto legal pero que ha permanecido oculto a efectos tributarios (dinero negro), o mediante el ejercicio de conductas antijurídicas (desde el plano civil, administrativo o penal). A nuestro juicio, el beneficio económico de la conducta antijurídica podría declararse en el IRPF por el propio infractor en plazo voluntario o extemporáneamente (92) y éste a efectos tributarios sería considerado renta del ejercicio imputado conforme al artículo 116 de la Ley General Tributaria (93).

(89) En el Derecho italiano se ha manifestado a favor de la utilización de «estimaciones medias» entre otras, la decisión de la Comisión Central de 25 de noviembre de 1987 -n.º 7.198- (rep. en *Il fisco*, n.º 47, 1987, pág. 7.198). En contra de esta medida, se pronuncia la S. de Casación de 16 de enero de 1991 -n.º 355- (rep. en *Il fisco*, n.º 12, 1991, pág. 1.919) pues «la determinación de la renta en atención a los costes medios adquiridos de materias primas, de los precios medios de venta, así como de los porcentajes de riqueza presumida por un determinado sector empresarial, por muy exactos y ciertos que puedan ser los análisis, no es por sí sola idónea -a los fines de determinar la existencia de la actividad no declarada- para fundarse en presunciones que recaigan en caracteres de gravedad, seriedad y concordanza requeridos por la estimación indirecta conforme al artículo 39.1 del DPR 600/1973. En el mismo sentido, *vid.* la decisión n.º 3.585 de la Comisión Central de 12 de mayo de 1990 (rep. en *Corriere Tributario*, n.º 36, 1990, pág. 2.538).

(90) Piénsese *v. gr.* en el supuesto de un empresario que en el ejercicio de su comercio ha utilizado facturas ficticias sin que se tenga constancia de su existencia, ni de su importe.

(91) *Vid.* artículos 101 y 102 LGT.

(92) Por desbordar la extensión de este trabajo no nos detendremos en el marco normativo propio de las regularizaciones fiscales de la esfera administrativa (declaraciones espontáneas por ingresos fuera de plazo del art. 61.3 LGT y disposiciones adicionales 13.ª y 14.ª de la LIRPF de 6 de junio de 1991) así como de la penal (excusa absolutoria del art. 305.4 del nuevo CP).

(93) Téngase presente que la declaración tributaria conforme al artículo 116 LGT se presume cierta, salvo prueba en contrario; *cfr.* CASADO OLLERO, G. en la obra colectiva *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, págs. 372 y ss. FALCÓN Y TELLA, R. *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 189. SÁNCHEZ SERRANO, L. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, vol. II, Madrid, Edersa, 1983, págs. 168 y ss.

Una vez admitido el sometimiento al IRPF -y al IS (94)- de la renta generada por el acto ilícito, la cuestión se centra en precisar el componente de la renta gravada que debe imputar el contribuyente en su declaración. La doctrina administrativa (R. TEAC de 20 de julio de 1994) ha dado un importante paso para el esclarecimiento de la naturaleza jurídica y del régimen procesal de los incrementos no justificados de patrimonio (95). El Tribunal se opone al procedimiento de que el propio contribuyente pueda realizar una autoliquidación del IRPF del patrimonio oculto (es decir, de renta no declarada -transformada ya en patrimonio- con origen en ejercicios pretéritos) (96). Las conclusiones formuladas por dicha doctrina administrativa pueden hacerse extensivas a las conductas antijurídicas. El TEAC no hace referencia alguna a los beneficios económicos derivados de los actos ilícitos, si bien es cierto, podría predicarse el mismo criterio pues ambas fuentes (lícitas e ilícitas)

- (94) Nótese que en la esfera societaria también existe en el artículo 140 LIS un mecanismo procesal para el descubrimiento de activos ocultos.
- (95) El Tribunal Central en la R. de 20 de julio de 1994 (JT 1217/1994) se cuestiona la naturaleza jurídica del expediente de los incrementos no justificados de patrimonio. En el supuesto enjuiciado el contribuyente calificó como incrementos de patrimonio del IRPF la suscripción de activos adquirida en el período ordinario de pago (reflejándolo únicamente en la casilla correspondiente al «valor de enajenación»). Sin embargo, el citado Tribunal viene a reconocer la naturaleza presuntiva («*iuris tantum*») de los incrementos no justificados de patrimonio para negar que este instrumento procesal pueda utilizarse por los particulares para imputarse rentas ocultas, pues dicho expediente no es un elemento más de la renta gravable que el contribuyente deba declarar y autoliquidar. Sobre la naturaleza del citado expediente puede consultarse las consideraciones formuladas por CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA, P. «Los incrementos no justificados de patrimonio: componente imponible presunto del Impuesto sobre la Renta», *CREDF*, n.º 81, 1994, págs. 20 y ss.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E. *Presunciones legales y derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 75 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R. «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el derecho tributario», *CT*, n.º 61, 1992, pág. 32; «Comentario de Jurisprudencia», *CREDF*, n.º 79, 1993, págs. 507 y 508; «Comentario de Jurisprudencia», *CREDF*, n.º 82, 1994, págs. 405 y 406; y JIMÉNEZ COMPAREID, I. *Los incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, *op. cit.*, págs. 63 y ss.; SIMÓN ACOSTA, E. en «Naturaleza de los incrementos no justificados de patrimonio y efectos derivados de las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio», *Quincena Fiscal*, núms. 1 y 2, 1992, págs. 13 y ss.; en la «Presentación» de la revista *JT* (48/1994), págs. 8 y ss. en la que se cita dicha doctrina administrativa; y por último, el artículo ya citado de SOLER ROCH, M.ª T.ª «La tributación de los actos ilícitos», *op. cit.*, pág. 27; Sin embargo en contra de la posición sustentada en este trabajo, un cualificado sector doctrinal ha negado recientemente la naturaleza presuntiva de este expediente administrativo otorgándole el carácter de auténtica norma sustantiva; *cf.* MARIN-BARNUEVO, F. y ZORNOZA PÉREZ, J.J. «Los incrementos no justificados de patrimonio y el régimen sancionador tributario», *CT*, n.º 71, 1994, págs. 85 y ss. Consúltense también las interesantes consideraciones formuladas por ZORNOZA PÉREZ, J.J. en la monografía, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 145. En el mismo sentido, APARICIO PÉREZ, J. «La Jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal: la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio», *Impuestos*, 1990, vol. I, pág. 281. Por otra parte, ROZAS VALDÉS respecto a la imputación temporal de la norma, sí considera que estamos ante un mecanismo presuntivo de rentas); en «El derecho tributario ante el fraude de ley», *RDFHP*, n.º 223, 1993, pág. 99.
- (96) Téngase presente que las consideraciones vertidas por el Tribunal vienen a negar su acceso a las *autoliquidaciones* de incrementos no justificados de patrimonio con independencia de que las rentas declaradas sean de naturaleza lícita o ilícita, o bien las que habiéndose obtenido e imputado al período voluntario se justifiquen por el contribuyente en la ignorancia de su fuente concreta de renta. En efecto, -señala el Tribunal- «resulta obvio que nadie mejor que el contribuyente conoce el origen de la capacidad económica que las rentas manifiestan, siendo impensable, por absurdo, que un sujeto pasivo ignore si provienen de un rendimiento del trabajo desempeñado o una actividad ejercida, o de unos inmuebles o capitales invertidos, o de una transmisión onerosa o lucrativa, o de un premio no exento y así largo etc.». Sin embargo, el Tribunal va más allá pues al no existir en el impreso la casilla correspondiente de los incre-

constituyen rentas no declaradas y que pretenden ser gravadas por una vía «extraordinaria» y «a posteriori» a la establecida con carácter general en el impuesto. En efecto, como señala esta doctrina administrativa «bajo este presupuesto (97), cuando por falta de diligencia o *por cualquier otro motivo* (la cursiva es nuestra) (98) no declara o declara sólo parcialmente las rentas obtenidas, incumpliendo así sus obligaciones fiscales, no puede pretender declarar, si posteriormente se "arrepiente", amparándose bajo el concepto de incrementos o plusvalías que en su día ocultó y que posteriormente decide declarar, enmendando así su comportamiento pasado; en otras palabras, este instituto no puede ser utilizado para servir de cauce a las regularizaciones voluntarias de los contribuyentes; ...de lo cual se deduce que la declaración ordinaria como una renta cualquiera más de un incremento no justificado de patrimonio supone una utilización espúrea de este instituto, para regularizar situaciones tributarias prescindiendo del cauce legal previsto para ello (art. 61.2 LGT)» -actual art. 61.3 LGT-.

Téngase presente que el Tribunal rechaza que por la vía ordinaria de las declaraciones complementarias en plazo puede «blanquearse dinero negro» manifestándose a favor del cauce de las declaraciones-liquidaciones extemporáneas sin requerimiento previo, no entrando a enjuiciar -y por tanto dejando una puerta abierta- si por este caudal podría encauzarse las rentas procedentes de las conductas contrarias a Derecho.

b) Su tributación como incremento de patrimonio.

Como ha manifestado la doctrina administrativa la vía correcta para regularizar el patrimonio oculto es la declaración-liquidación presentada fuera de plazo (sin requerimiento previo) -art. 61.3 LGT-. Entonces, ¿no cabría presentar en plazo declaraciones complementarias de renta o patrimonio oculto (ya sea generados lícita o ilícitamente)? A nuestro entender consideramos que el contribuyente podría valerse de la presunción de certeza de las declaraciones recogida en el artículo 116 de la Ley General Tributaria para «blanquear» dinero negro o sucio, o para imputar dichas rentas a períodos prescritos (99). Si bien es cierto, la presunción de certeza podría ser desvirtuada con la prueba del descubrimiento por parte de la Administración de un elemento patrimonial oculto (dinero o bienes) y la relación indiciaria -al menos- del tracto entre la renta o patrimonio declarado complementariamente y el elemento patrimonial descubierto.

---

mentos no justificados de patrimonio -lo que viene a confirmar que este expediente no es un elemento más de la renta gravable- no permite que aquellas rentas ocultas transformadas en patrimonio sean regularizadas por la vía ordinaria de la autoliquidación de un incremento de patrimonio del IRPF, pues requiere una declaración-liquidación complementaria conforme al artículo 61.3 LGT. Es decir, lo que ontológicamente son rentas o patrimonio oculto -incrementos no justificados de patrimonio (ya sea dinero negro o sucio)- no cabe blanquearlo por un cauce distinto y colateral al de las regularizaciones voluntarias del artículo 61.3 LGT.

(97) Es decir, cuando el contribuyente desea blanquear dinero negro.

(98) Piénsese en rentas procedentes de conductas antijurídicas civiles, administrativas o incluso penales, es decir, delictivas (dinero sucio).

(99) *Cfr.* CASADO OLLERO, G. «Declaración y autoliquidación», en la obra colectiva *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, pág. 375. FALCÓN Y TELLA, R. *La prescripción en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 189. En efecto, la STS de 13 de octubre de 1992 y la SAT de Burgos de 15 de diciembre de 1988 resolvieron

Una vez admitida la posibilidad de imputar rentas de naturaleza ilícita por el cauce de las declaraciones complementarias (bien en plazo o bien extemporáneamente sin requerimiento previo) debemos cuestionarnos bajo qué fuente de renta se integrarán en el impuesto, pues no existe un componente de renta gravada al efecto (100). A nuestro entender, el resultado económico del ejercicio de un acto ilícito podría sujetarse por la vía de los incrementos de patrimonio (101). Toda renta en el IRPF (con origen en un acto lícito o ilícito) es por su naturaleza un incremento, un acrecentamiento de riqueza en el patrimonio del contribuyente. Es tal vez por lo que el legislador ha configurado dicha categoría como un elemento de cierre de nuestro sistema tributario. En definitiva, estamos ante una categoría residual de la renta, que grava *cualquier exteriorización de riqueza (vis atrativa)* que haya dejado de someterse al impuesto (102). Desde esta esfera, consideramos rechazable imputar las rentas de naturaleza ilícita bajo otra categoría de renta, *v. gr.* a otras rentas integradas en el impuesto (del trabajo personal, empresariales, etc.), pues el término *rendimiento* a nuestro entender conlleva intrínsecamente su carácter lícito. Por otra parte, téngase presente que al contribuyente le favorecerá declarar el dinero *sucio* en alguna categoría de renta -como rentas del trabajo, empresariales y profesionales, etc.- más que como incremento no justificado de patrimonio -bajo la denominación «incremento de patrimonio» (103)-

---

sobre la imposibilidad de presentar declaraciones complementarias de renta y patrimonio para enervar el régimen jurídico de los incrementos no justificados de patrimonio, pues la Administración ha de sujetarse y someterse al Derecho «lo que implica que no puede permitir que por la sola declaración del contribuyente se sometan a tributación hechos de existencia no probada y por tanto no integrantes del hecho imponible...»; Sin embargo, -como asevera SIMÓN ACOSTA- «la declaración de patrimonio no produce ninguna exoneración de rentas, sino simplemente hace recaer sobre la Administración la prueba de la existencia de dichas rentas impidiéndole aplicar una presunción que, de otro modo, jugaría en su favor»; *cf.* SIMÓN ACOSTA, E. «Incrementos no justificados de patrimonio: su naturaleza y efectos de la declaración de patrimonio», en la obra colectiva Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena, Servicio Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, pág. 263. Y en términos similares en otro trabajo del mismo autor, «Incrementos no justificados de patrimonio: su naturaleza y efectos derivados de las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio», en *Quincena Fiscal*, núms. 1 y 2, págs. 21.

- (100) Nótese que no existe una casilla establecida especialmente para las autoliquidaciones del dinero obtenido a través de conductas antijurídicas.
- (101) Sin embargo, el contribuyente podría valerse de la presunción de certeza del artículo 116 LGT para integrar dichas rentas como si procediesen de una fuente lícita (rendimientos empresariales, profesionales, del capital, del trabajo, etc.) y disfrutar de la deducción de determinados gastos fiscales de la base imponible (gastos de difícil justificación, amortizaciones, etc.).
- (102) *Cfr.* GORDILLO, M.; JIMÉNEZ, E.; LERIDA, T. y NUÑEZ, I. Las nuevas Leyes del Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio, ed. Arthur Andersen, Asesores Legales y Tributarios, Madrid, 1991, pág. 282.
- (103) Como venimos manifestando a lo largo del trabajo, el contribuyente no podrá declarar en la autoliquidación el dinero *negro* (lícito) ni *sucio* (ilícito) mediante el expediente de los incrementos no justificados de patrimonio pues dicho procedimiento es un instrumento destinado exclusivamente a la Administración para facilitar la prueba de los hechos. *Cfr.* sobre el particular FALCÓN Y TELLA, R. «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario», *CT*, n.º 61, 1992, págs. 27 y ss. En el mismo sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, E. *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 23. ROZAS VALDÉS, J. A. *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 46.

sin hacer constar el origen de su procedencia, pues de desvelar su procedencia ilícita, además de sufrir los efectos de las obligaciones *ex delicto* -decomiso, reparación del daño, etc., que eliminan la tributación) (104)-, deberá someterse a la justicia penal para responder por las conductas delictivas.

Incluso, el contribuyente declarando dichas rentas *v. gr.* como empresariales o profesionales se favorecería de gastos deducibles, amortizaciones que legalmente sólo le corresponderían al que ejerce un comercio lícito como señala el Código de Comercio y los artículos del IRPF, IS, IVA o IAE que definen la actividad empresarial o profesional (105).

Desde esta línea se ha manifestado la STSJ de Valencia de 21 de diciembre de 1991 al oponerse al informe de la Inspección que entendía que los gastos realizados por la comisión de actos prohibidos conforme a la reglamentación del juego del Bingo (publicidad, invitaciones a jugadores, compras de encendedores, etc.) no pueden ser considerados deducibles, pues «con independencia de la mayor o menor necesidad del gasto, requisito para la deducibilidad fiscal del mismo, admitir éstos como fiscalmente deducibles supondría admitir en la esfera tributaria como lícitos actos expresamente prohibidos en el Derecho positivo vigente, lo que choca contra la lógica jurídica más elemental y supone la contradicción, y por ende la distorsión, del ordenamiento jurídico existente sobre la materia». Sin embargo, este Tribunal rechaza el informe del inspector actuario y estima su deducción puesto «que el requisito a que la normativa del IS vincula la deducibilidad del gasto, es el que de éste sea necesario para la obtención del ingreso, y no oponiéndose ningún reparo a esta necesidad, no puede pues cuestionarse su deducibilidad, dado que si se considera solamente ilicitud de los actos desde la perspectiva del gasto, pero no desde la perspectiva del ingreso se llegaría al resultado incoherente de no admitir la deducción de un gasto, respecto de unos ingresos que al no haberse discutido la necesidad del gasto, se está admitiendo que efectivamente han derivado de los actos que han provocado dichos gastos, de modo que si los ingresos derivados de dichos actos se incluyen en la base imponible, también habrán de incluirse sus gastos» (106).

---

(104) Téngase presente como hemos venido señalando *supra*, que la obligación tributaria, en defecto de las obligaciones nacidas de la responsabilidad civil del delito, es más beneficiosa por regla general -salvo que las sanciones e intereses impuestos sean superiores a la cantidad decomisada- que las derivadas de la declaración de una actividad delictiva. En el Derecho italiano también favorece el tratamiento tributario pues, las rentas determinadas en base al método presuntivo del *redditometro* se integrarán en el IRPF como rentas de capital sometándose también al impuesto municipal del ILOR. Por ello, no creemos viable que los contribuyentes prefieran reconocer el origen ilegal del dinero declarado -produciéndose una autodenuncia a la comisión del delito- con el fin de evitar los citados efectos tributarios.

(105) A nuestro juicio de los artículos 40.1 LIRPF, 12 a) LIS, 4.1 LIVA y 80.1 LHL no se deduce el ejercicio empresarial o profesional de una actividad ilícita. A esta misma conclusión podría también haber llegado la DGCHT para oponerse a la tributación del IAE por el ejercicio de una actividad ilícita (reproducido en el siguiente epígrafe de este trabajo).

(106) *Vid.* CISS, Renta Sociedades, *Jurisprudencia Tributaria*, pág. 81/B-5 y B-6.

La Sala, sin embargo, no parece aclarar el problema y rehuye a entrar en el fondo del asunto lo que le lleva a estimar la deducibilidad de los gastos con el fin de equipararlos con los ingresos que se obtienen en el IS. Estas conclusiones, por consiguiente, dejan subsistente la resolución del problema y abren la posibilidad de que puedan imputarse partidas positivas y negativas al citado impuesto tal vez por la vía residual de los incrementos y disminuciones de patrimonio del artículo 140 de la LIS.

## 2. La exclusión del ejercicio de la actividad ilícita al Impuesto sobre Actividades Económicas.

Hemos visto como la comisión de un acto ilícito es objeto de tratamiento tributario en los impuestos sobre la renta cuando el resultado económico de éste (manifestación externa de riqueza aflorada en renta o transformada en patrimonio) permanece aún en posesión del infractor. Un segundo paso vendría por analizar la sujeción a los diversos presupuestos de hecho tributarios en que incurrir el mismo ejercicio de la actividad que hemos declarado contraria a Derecho (IAE, IVA e derechos arancelarios, estos últimos serán objeto de un análisis posterior).

La cuestión objeto de estudio viene a gravitar sobre si por la comisión de conductas antijurídicas se incurre en el presupuesto de hecho del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Es decir, si el hecho imponible del citado tributo municipal grava únicamente el ejercicio de actividades económicas, o el ejercicio de actividades económicas *que sean además lícitas*. A nuestro entender, el ejercicio de conductas antijurídicas (ya sea civiles, administrativas o penales) no deberían someterse al tributo pues siendo su objeto (el ejercicio de la actividad económica) declarado nulo por la ilicitud de su causa perdería el tributo la *ratio* jurídica para ser exigido (107). En efecto, el Derecho tributario grava «hechos» nacidos de actos, situaciones o cualidades de las personas porque la ley los ha convertido en «presupuesto de hecho» del tributo (108). El «presupuesto de hecho» que ontológicamente disfruta de naturaleza jurídica puede hacer predominar el aspecto económico

---

(107) Cfr. CORRAL GUERRERO, L. El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos, Edersa, Madrid, 1975, pág. 360. FALCÓN Y TELLA, R. «Interpretación económica y seguridad jurídica», en *Crónica Tributaria*, n.º 68, 1993, pág. 29. LEJEUNE VALCÁRCEL, E. «La devolución de ingresos tributarios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por causa de nulidad, rescisión o resolución de actos y contratos», en la obra colectiva Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1978, Madrid, 1980, pág. 312. SERRANO ANTÓN, F. «Las devoluciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», en *Impuestos*, n.º 13, 1995, págs. 9 y 12. TEJERIZO LÓPEZ, J. M. «La causa de los tributos», en *Hacienda Pública Española*, n.º 64, 1980, pág. 217.

(108) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. «Fundamento del hecho imponible», en *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 440 y 560 y ss. En el mismo sentido, AMORÓS RICA, N. «La causa en la obligación tributaria», en *XII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965, pág. 408.

o el jurídico para configurar el elemento generador de la obligación tributaria (109). Desde esta última esfera, siendo ilícito su objeto conforme al ámbito privado, dejaría también de existir el fundamento jurídico del tributo entendiéndose que no se ha realizado entonces el hecho imponible (110). A estas mismas conclusiones parece haber llegado la DGCHT al oponerse a sujetar al IAE el ejercicio de una conducta ilícita civilmente (prostitución de un transexual) (111). En efecto, «el hecho de que el ejercicio de la actividad de prostitución por la propia persona prostituida no sea ilícita penalmente no significa que sea una actividad lícita o permitida, sin que la mera tolerancia pueda considerarse declaración de ilicitud; antes bien constituye una actividad prohibida por normas ilegales no penales... Desde la perspectiva jurídico-privada los actos y pactos producidos en el ejercicio de la prostitución están incurso en la sanción de nulidad prevista en el artículo 6.3 del Código Civil por infringir lo dispuesto en los artículos 1.255, 1.271 y 1.275 del mismo cuerpo legal; por tanto frente a la ley no producen efecto alguno y no existen normas que ordenen la forma de cumplimiento de sus efectos ni ordenación legal para hacerlos efectivos. En resumen, desde la perspectiva de la prostitución es una actividad ilícita frente a la que se reacciona, como sanción, con la nulidad absoluta de los actos y pactos que la posibiliten». Sin embargo, el órgano administrativo es aún más concluyente en sus consideraciones de no sujetar dicha actividad al manifestar que «desde un punto de vista estrictamente material la prostitución y su tráfico pueden conceptuarse como actividad económica pero dicha calificación material no implica la subsunción de tal actividad en el hecho imponible del impuesto por cuanto que de admitirse tal interpretación fundada en la circunstancia de que en el concepto de actividades sujetas no se distingue si son sujetas o no, se subsumirían en el mismo actividades ilícitas no penales (explotación no autorizada de juegos de azar, entrada clandestina de inmigrantes extranjeros, etc.) o penales (tráfico de drogas, contrabando, explotación habitual de la prostitución, etc.) ...debiendo circunscribirse el hecho imponible del impuesto a aquellas actividades que, reuniendo los requisitos que permiten calificarlas como "económicas", sean conformes con el ordenamiento jurídico, o, lo que es lo mismo, sean lícitas; y ello porque la pretensión de la norma

---

(109) Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. «Naturaleza del hecho imponible», *op. cit.*, pág. 581. En el mismo sentido, GONZÁLEZ GARCÍA, E. «Comentario al artículo 25», en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, vol. I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 203. En este sentido, NAVAS VÁZQUEZ sostiene que la distinción entre «conceptos» económicos o jurídicos es criticable porque está dejando fuera otros posibles, de libre elección por el legislador, y que se resisten a ser calificados como jurídicos o económicos; cfr. «Interpretación y calificación en Derecho Tributario», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 401.

(110) En contra de la aplicación directa de conceptos jurídicos del ámbito privado a la esfera tributaria (en concreto la citada teoría de la «licitud de la causa») puede consultarse las consideraciones de FORTE (cfr. «Sul trattamento fiscale delle attività illecite», *op. cit.*, págs. 122 y 123) quien cita en la doctrina germana a POPITZ, para sostener que «el trasvase de tales ideas al derecho tributario podría llevar a un resultado contrario a la naturaleza del precepto de derecho público violando el principio de igualdad tributaria». En efecto, -subraya el profesor italiano haciéndose eco de la postura de HENSEL-, «también el negocio jurídico nulo por inmoralidad puede ser sujeto al impuesto en cuanto los interesados hagan valer sus consecuencias económicas»; cfr. *ibídem*, *op. cit.*, pág. 123.

(111) Nótese que las conclusiones establecidas en dicha consulta son extrapolables a los ilícitos administrativos y penales.

delimitadora del hecho imponible no es gravar cualquier tipo de actividad "económica", sino sólo aquellas que tienen carácter empresarial, profesional o artístico, cuyo ejercicio presupone su licitud, excluyendo a las que, aun encajando aparentemente en el presupuesto de hecho que integra el referido hecho imponible, son contrarias al ordenamiento jurídico o declaradas por éste ilícitas» (112).

### 3. La no sujeción a la imposición indirecta (IVA y derechos arancelarios).

Nos queda por examinar la sujeción o no a los impuestos indirectos que gravan presupuestos de hecho relacionados con el ejercicio de una actividad ilícita (por un lado, la exacción del IVA, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios contrarios al ordenamiento jurídico; y por otro, los derechos de aduanas por la importación y exportación de mercancías de carácter ilícito en el circuito económico de la Comunidad). El planteamiento sobre la sujeción del ejercicio de las conductas antijurídicas desde el plano de la imposición indirecta requiere por nuestra parte una solución basada en el tratamiento conjunto de ambos institutos jurídicos y desde la propia esfera legislativa y jurisprudencial de armonización comunitaria.

El Tribunal de Justicia ha venido sentando una doctrina jurisprudencial de no sujeción de aranceles comunitarios y del IVA para aquellos productos que encuentran prohibido su tráfico en un grado absoluto o relativo (proscritos por la totalidad de los Estados miembros o tolerados en algunos casos bajo ciertas condiciones) (113). Sin embargo, la Comisión parece haber dejado una puerta abierta

---

(112) Concluye esta Dirección apoyando su postura de la «licitud de la causa» conforme a los artículos 6.3, 1.255, 1.271, 1.275, y 1.666 del Código Civil, así como los artículos 2, 117 y 118 del Código de Comercio, pues «la explotación de la prostitución, cualquiera que sea el tráfico, forma o comercio de la misma, ya sea de la prostitución ajena (ilícita penalmente) ya sea de la propia de quien la ejerce (ilícita civilmente y objeto de medidas de seguridad) es, en todo caso, ilícita, y no puede ser objeto válido de ninguna actividad empresarial o profesional a efectos fiscales; subsidiariamente no está sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas»; Consulta de 1 de junio de 1992 de la DGCHT (rep. por SOLER ROCH, M.ª T.ª «La tributación de los actos ilícitos», *op. cit.*, pág. 24).

(113) Las SSTJCEE Einberger II (28 de febrero de 1984, asunto 294/82, Rec. pág. 1177), Mol (5 de julio de 1988, asunto 269/86, Rec. pág. 3.627); Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (5 de julio de 1988, asunto 289/86, Rec. pág. 3.655); Witzemann (6 de diciembre de 1990, asunto 343/89) y Wilfried Lange (2 de agosto de 1993, asunto 111/92) en relación al pago del IVA; y Horvath (5 de febrero de 1981, asunto 50/80, Rec. pág. 385), Wolf (26 de octubre de 1982, asunto 221/81, Rec. pág. 3.681) y Einberger I (26 de octubre de 1982, asunto 240/81, Rec. pág. 3.699) relativas a los derechos de aduana han sentado un criterio jurisprudencial al respecto excluyendo del ámbito tributario las conductas antijurídicas que gravan el tráfico comunitario de entregas de bienes y prestaciones de servicios (comercio ilícito de estupefacientes o de moneda falsa). Téngase presente que el artículo 2.º de la VI Directiva Comunitaria (77/388/CEE) prevé el sometimiento al IVA de las actividades económicas «independientemente de su objeto y de sus resultados». Esta afirmación fue altamente debatida en el asunto Mol de 5 de julio de 1988 (269/86) en relación a la sujeción al IVA de la venta interior de estupefacientes, sobre si dicha normativa gravaba la entrega de bienes y prestaciones de servicios con independencia de la «licitud de la causa». Como ha manifestado SOLER ROCH, dicha

para que en un futuro los hechos antijurídicos se asimilen a efectos impositivos a las conductas lícitas como así se viene manifestando ya desde las instancias comunitarias (114). El principal problema nace de la divergencia existente en el ordenamiento jurídico interno de cada Estado sobre la proscripción o el grado de ilicitud del tráfico comunitario de productos y servicios (115), pues «al depender muy frecuentemente las prohibiciones de normas nacionales, si se excluye el nacimiento de la obligación tributaria cuando se trata de un hecho ilícito conforme al ordenamiento interno de cada Estado, se está en última instancia haciendo depender de dicho ordenamiento interno el ámbito del hecho imponible» (116). Un sector cualificado de la doctrina ha venido a aportar una solución intermedia para evitar el cambio radical de dirección y respetar la uniformidad en la aplicación del Derecho tributario comunitario. El Parlamento Europeo en un futuro podría autorizar la no sujeción de los derechos arancelarios y del IVA en las importaciones de productos prohibidos cuando en la normativa

---

Directiva comunitaria podría ser interpretada en el sentido de que «ninguna deuda por el IVA se devenga con ocasión de la entrega ilegal de estupefacientes, efectuada a título oneroso en el interior de un país, en la medida en que estos productos no forman parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes con vistas a ser utilizados para fines médicos o científicos»; *cf.*: «La tributación de las actividades ilícitas», *op. cit.*, pág. 28. En el mismo sentido, el Tribunal de Justicia de Luxemburgo de 5 de julio de 1988, asunto 269/86; rep. y comentario de MONDINI, M.L. «Ancora sull'imponibilità dei proventi da attività illecita», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1990, vol. II, págs. 992 y ss.).

(114) La Comisión parece estar abierta a la equiparación de los diversos actos ilícitos al tráfico lícito de mercancías comunitarias para evitar descoordinaciones entre los distintos Estados miembros (Reglamento 2144/87 y observaciones contenidas en el Asunto C-343/89). Desde esta perspectiva, la Comunidad excluiría el pago del IVA y aranceles comunitarios únicamente cuando además de existir una prohibición generalizada y permanente de todos los Estados miembros concurren los siguientes requisitos:

1. Un contenido idéntico o muy similar de la prohibición de todos los Estados. Cuando en cada Estado existen prohibiciones con un contenido diferente (como ocurre en materia de tráfico de armas o de material pornográfico) la Comisión sugiere la concreción de un «núcleo duro» de prohibición, común a todos los Estados, fuera del cual se exigirán derechos de aduana e IVA.
2. Una absoluta separación entre el circuito legal de comercialización del producto que eventualmente pueda existir (como ocurre en el caso de los estupefacientes) y el tráfico ilegal, sin ninguna posible comunicación entre ambos.
3. Que el producto en cuestión suponga en sí mismo un peligro grave para el orden público (como ocurre en el caso de la moneda falsa o las drogas), quedando sujetos a derechos de aduana e impuestos los demás productos (por ejemplo, el comercio de pieles de animales protegidos, la que sería aplicable el criterio general enunciado en el art. 2.2 del Reglamento 2144/87).
4. Que el producto haya sido introducido en el circuito económico de la Comunidad con vistas a su utilización para fines prohibidos. En caso contrario, si el producto introducido ilegalmente se pretende emplear en una actividad industrial o comercial regular, debería quedar sometido a tributación» (rep. por FALCÓN Y TELLA, R. «La exclusión de las conductas antijurídicas en la delimitación del hecho imponible del IVA», *op. cit.*, pág. 1.143).

(115) Piénsese *v. gr.* en el diverso amparo jurídico que se dispensa en el ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro del comercio de la prostitución, o del tráfico de drogas, etc.

(116) *Cfr.* FALCÓN Y TELLA, R. «La exclusión de las conductas antijurídicas...», *op. cit.*, pág. 1.143.

nacional que establezca la prohibición esté prevista la incautación de la mercancía introducida ilegalmente en el interior del Estado, «lo que evitaría que pudiesen introducirse productos no gravados en el circuito económico regular y asegurar la neutralidad del impuesto» (117). La afirmación propuesta nos conduce a que cada Estado miembro sujete al IVA aquellas prestaciones de bienes o servicios considerados lícitos respecto a su ordenamiento jurídico interno, así como aquellas de naturaleza ilícita sobre las que no se hayan practicado las medidas civiles de reparación del delito (incautación, decomiso, etc.) (118).

## VI. CONCLUSIONES

*Primera.* La sujeción tributaria de los actos ilícitos conduce a cuestionarse la propia unidad del ordenamiento jurídico y a replantear el contenido del tributo como instituto jurídico. La solución podría encontrarse en la distinción entre la función del *Derecho penal* como factor de *protección* de bienes jurídicos que afectan a las relaciones democráticas de convivencia entre los ciudadanos de una sociedad, y la función del *Derecho tributario* como factor de *promoción*, recayendo su fundamento jurídico *-ratio-* en el sostenimiento por parte de la comunidad de las cargas tributarias en función de la capacidad económica *-actividad financiera-*.

*Segunda.* En el Derecho comparado, los ordenamientos jurídicos *-entre otros el italiano y el norteamericano-* han dado cumplida respuesta al problema, incluyendo disposiciones que someten al impuesto sobre la renta el resultado económico del ejercicio de la conducta antijurídica. El Derecho español, sin embargo, adolece de una regulación expresa legal y jurisprudencial que dé luz a la cuestión.

*Tercera.* La tipología del ilícito podría situarse en la conexión orgánica y funcional entre el desarrollo de la actividad económica y la comisión de infracciones y delitos. Desde esta esfera, los ilícitos podrían catalogarse entre el desarrollo de actividades económicas que intrínsecamente son

---

(117) *Ibidem*.

(118) Téngase presente que en algunos Estados miembros se autorizan determinadas prestaciones de servicios (*v. gr.* el ejercicio de la prostitución en Holanda) que sin embargo son consideradas prohibidas por el resto de ordenamientos jurídicos. En estos supuestos, el criterio interno de licitud de cada país prevalecerá sobre el principio de «armonización comunitaria» para gravarse en dichos Estados el impuesto indirecto.

antijurídicas penales (rufianismo, extorsión, tráfico ilegal de estupefacientes, etc.), o civiles (prostitución) y aquellas otras actividades en las que, aun siendo lícitas, se incurre mediante su ejercicio en infracciones o delitos para la consecución de mejores resultados económicos (v. gr. empresario que comete falsedades, estafas, o infracciones o delitos contra la Hacienda Pública, etc.).

*Cuarta.* Las posiciones doctrinales acerca de la sujeción del beneficio económico del ejercicio de una conducta antijurídica pueden básicamente resumirse en tres posturas. Primeramente figurarían aquellas posiciones jurídica (principio de igualdad) y económicamente (principio de capacidad contributiva) favorables a su tributación. Posteriormente, las posturas adversas, que centran su fundamentación en la consideración del Estado como «cómplice» de la actividad antijurídica, enriqueciéndose de lo ganado ilícitamente; en un criterio de coherencia de nuestro ordenamiento jurídico (posición privatista de la licitud de la causa y de armonización comunitaria entre otros); y en la incompatibilidad entre las medidas represivas (sanción y pena) y tributarias. Por último, existiría una postura intermedia que lleva a conciliar las medidas civiles de reparación del delito de los artículos 48 y 101 del Código Penal (decomiso, restitución, reparación del daño causado y la indemnización de daños y perjuicios) con las tributarias. La responsabilidad civil nacida de la comisión del delito llevaría a abortar la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible (renta o patrimonio fruto del ejercicio de la actividad ilícita).

*Quinta.* El nacimiento de la obligación tributaria -en el IRPF y en el IS- tendrá lugar específicamente cuando la actividad antijurídica sea de naturaleza civil o administrativa (pues siendo delictiva deben actuar las medidas de responsabilidad civil de los arts. 127 y ss. CP) o bien cuando se extinga la responsabilidad penal (amnistía particular o expiración del plazo de libertad preventiva -cuatro años- sin haberse enjuiciado al imputado), y cuando se absuelva al acusado del delito por sentencia judicial firme y se descubra la existencia de renta o patrimonio no declarados. Las categorías residuales de incrementos de patrimonio -cuando sea el propio contribuyente quien autoliquide dichas rentas- y de los incrementos no justificados de patrimonio -por la vía del descubrimiento administrativo- integrarán la fuente tributaria de los impuestos sobre la renta del resultado económico del ejercicio de conductas antijurídicas. El mero ejercicio de éstas no estará sujeto al Impuesto sobre Actividades Económicas por la ilicitud de su causa conforme a los artículos 1.275 y 118 del Código Civil y Código de Comercio respectivamente (*cf.*: consulta de 1 de junio de 1992 de la DGCHT sobre el ejercicio de la prostitución por un transexual).

*Sexta.* El derecho a no autoinculparse proclamado en el artículo 24 de la Constitución Española podría quedar sensiblemente debilitado en aquellos supuestos en que el contribuyente en virtud del deber de colaboración del artículo 111 de la Ley General Tributaria declara renta o patrimonio desproporcionado procedente del delito, o cuando aporta documentos relevantes para su imputación en el hecho ilícito. En contra, de la posición de nuestro Tribunal Constitucional (STC de 26 de abril de

1990), diversa jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha venido reconociendo el derecho del ciudadano a no facilitar información a la Administración Tributaria por imperativo de los artículos 6 (derecho a no autoinculparse) y 8 (derecho a la intimidad) del Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Públicas. No obstante, en la esfera penal, no debería ser suficiente con que el juzgador formase la convicción de un juicio de condena con la propia declaración tributaria del contribuyente imputándose unas rentas desproporcionadas, sino con la existencia de pruebas directas (testificales, documentales, etc.) o indirectas (indiciarias).

*Séptima.* En el sistema tributario italiano, la Ley de 24 de diciembre de 1993 sujeta al IRPEF los beneficios procedentes de hechos o actos ilícitos siempre que no hayan actuado las medidas reparadoras del delito. En nuestro Derecho, no existe una norma expresa que sujete el resultado económico de las conductas ilícitas al IRPF o al IS. Ante el silencio legal consideramos que las categorías residuales de los incrementos de patrimonio -mediante autoliquidación del contribuyente imputándose rentas derivadas del ilícito- o de los incrementos no justificados de patrimonio -cuando el *pretium sceleris* es descubierto por la Administración- atraerían al ámbito de sujeción del impuesto las rentas producto del ilícito siempre que no hayan sido cercenadas por las obligaciones *ex delicto* de los artículos 109 y 127 del Código Penal.

*Octava.* El *ejercicio* de las conductas antijurídicas no debería someterse al Impuesto sobre Actividades Económicas pues siendo su objeto declarado nulo por la ilicitud de su causa perdería el tributo la *ratio* jurídica para ser exigido (*cf.* la consulta de 1 de junio de 1992 de la DGCHT).

*Novena.* El Tribunal de Justicia de la CEE ha venido sentando una doctrina jurisprudencial de no sujeción de aranceles comunitarios y del IVA para aquellos bienes prohibidos de forma absoluta -totalidad de Estados miembros- o relativa -tolerados en algunos casos bajo ciertas condiciones-. La Comisión sin embargo, parece dejar una puerta abierta para la tributación de las conductas antijurídicas asimilando a efectos impositivos a los hechos y actos lícitos. La formulación propuesta por el órgano consultivo podría completarse por la no sujeción al IVA y a los aranceles comunitarios en aquellos supuestos en que se haya procedido a las obligaciones *ex delicto* establecidas en el Código Penal.

**BIBLIOGRAFÍA**

Además de la bibliografía referenciada expresamente a través de las notas a pie de página, el autor ha consultado:

- AITALA, R. S. «Sui rapporti tra giudicato penale e controversie tributarie in materia di imponibilità dei proventi illecite», en *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 9, 1992, vol. II.
- BEGHIN, M. «Società occulta tra professionisti non abilitati e tassazione dei redditi da fonte illecita», en *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 2, 1993, vol. II.
- BELLINI, F. «Nuove considerazioni sui rapporti tra illecito e obbligazione tributaria», en *Il fisco*, 1990.
- CIANCIA, G. «Non sono tassabili i proventi da attività illecite», en *Diritto e Pratica Tributaria*, n.º 3, 1992, vol. II.
- FLICK, J. M. «Brevi note sulla prospettiva di tassazione dei proventi da reato», en *Diritto e Pratica Tributaria*, n.º 1, 1994.
- FURLAND, D. «L'imposta sul reato esiste: ma chi si se ne ricorda?», en *Corriere Tributario*, 1978.
- GOLINO, S. «Proventi da attività illecita. Confisca o tassazione?», en *Il fisco*, n.º 17, 1994.
- LAMEDICA, P. «Non hanno più una casa i proventi di attività illecita?», en *Corriere Tributario*, 1991.
- LIGUORI, L. «Circa la tassabilità dei redditi derivanti da attività illecita», en *Giur. Imp. Dir.*, 1952.
- MAFFEZZONI, F. «Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema una tantum», en *Rivista di Diritto Finanziario*, 1957.
- PERUGGIA, P. «Imposizione e proventi da attività illecita», en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1987, vol. II.
- PURI, P. «La normativa contro l'insider trading: un caso di tassazione di redditi derivanti di attività illecita», en *Rivista di Diritto Tributario*, n.º 1, 1991.
- REGAZZONI, D. «Considerazioni in merito alla tassabilità dei proventi di attività illecita», en *Diritto dell'economia*, 1990.
- ROTONDI, A. «Il regime fiscale delle attività illecite», en *Rivista di Guardia di Finanze*, 1956.
- SAINZ DE BUJANDA, F. *Sistema de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho, UCM, Madrid. Vol. I, parte 2.ª, 1983.
- SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1993.