

# EL GRAVAMEN DE LO ILÍCITO. APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA SOLUCIÓN PROPUESTA A LOS DISTINTOS IMPUESTOS DESDE NUESTRO DERECHO POSITIVO

**NURIA PUEBLA AGRAMUNT**

*Máster en Tributación/Asesoría Fiscal por el CEF  
Doctora en Derecho y Profesora Asociada del Departamento de  
Derecho Financiero y Tributario de la UCM*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2008** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Carlos PALAO TABOADA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, doña M.<sup>a</sup> José LEZA ANGULO, don Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, don FRANCISCO PALACIO RUIZ DE AZAGRA y don José Ramón RUIZ GARCÍA.

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

## **Extracto:**

**EL** trabajo que el lector tiene en sus manos aborda la cuestión de la tributación de los actos ilícitos, respondiendo a la pregunta de si un acto, contrato o negocio contrario a Derecho y declarado nulo debe tributar. Sin desconocer que muchas veces se han alzado para sostener que las operaciones ilícitas, los actos antijurídicos o las actividades contrarias a Derecho, como reveladoras de riqueza, deben someterse a gravamen, y sin prescindir de los principios como el de igualdad y el de generalidad, con base en los cuales se ha afirmado que todos, y no solo los ciudadanos honrados, deberían contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, la autora realiza un planteamiento distinto. Y así, tras un imprescindible examen previo del concepto de ilicitud, que conecta con el más amplio de invalidez, para evitar que la respuesta tributaria al problema fuese incongruente con lo establecido en otros órdenes del Derecho, aporta una teoría de la que deriva una solución práctica, que hace referencia a los distintos impuestos de nuestro sistema tributario, que está cuajada de citas doctrinales y jurisprudenciales, y que viene a decir que en un Ordenamiento jurídico único no puede sostenerse que lo contrario a unas normas, y declarado por ello sin efectos, debe tributar.

**Palabras clave:** tributación de actos ilícitos, invalidez, ilicitud, capacidad económica y unidad del Ordenamiento jurídico.

# Sumario

- I. Primera Parte
  1. Planteamiento del problema y delimitación del objeto de estudio: ¿debe tributar lo contrario a Derecho?
  2. La solución al problema basada en los principios: argumentos que se contraponen.
  3. El punto de partida: los conceptos mismos de *tributo* y de *ilícito* y la conexión de este último con la *invalidéz*.
  4. La detección de la ilicitud: la distinta solución tributaria si hay apariencia de validez o si la ilicitud es manifiesta.
- II. Segunda Parte: los casos de apariencia de validez: gravamen prescindiendo de los vicios y devolución si los efectos se deshacen.
  5. La irrelevancia de los vicios de invalidez de los actos a efectos de su gravamen.
  6. La declaración de nulidad de los actos sometidos a gravamen.
  7. La relevancia tributaria de la declaración de nulidad y cesación de efectos: la necesidad del reintegro del impuesto ingresado.
  8. La naturaleza de la devolución.
  9. Mecanismos legales para obtener el reintegro del impuesto satisfecho por el acto anulado.
- III. Tercera Parte: los casos en que no hay apariencia de validez: no sujeción.
  10. No sujeción a gravamen por haber indicios de delito.
  11. No sujeción a gravamen por ser el objeto absolutamente ilícito.
- IV. Conclusiones.

El presente trabajo se divide en tres partes. En la primera de ellas se plantea el problema, se delimita el objeto de estudio, se descartan las soluciones dadas al mismo hasta ahora y se propone una solución. La solución, siendo única en lo sustancial, difiere en lo procedimental, y por ello se desglosa en dos. Al desarrollo de la primera vía de solución dedicamos la segunda parte, y al desarrollo de la segunda, la tercera parte de este trabajo.

## I. PRIMERA PARTE

### 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ESTUDIO: ¿DEBE TRIBUTAR LO CONTRARIO A DERECHO?

A nadie se le escapa que, en su mayoría, los negocios ilegales, las operaciones ilícitas, los actos antijurídicos o las actividades contrarias a Derecho, de un modo u otro revelan riqueza, en el sentido de que con ellas se mueve dinero. Tampoco puede obviarse que precisamente uno de los motivos que conducen a la comisión de delitos o infracciones es la expectativa de obtener con ello un beneficio en términos monetarios. Por eso es comprensible que, desde distintos foros y con base en argumentos de justicia material, se haya pretendido que estas actividades, operaciones o actos se sometan a gravamen, porque son enormes las sumas de dinero que, por ilegales, quedan al margen de la tributación.

**En el presente estudio nos preguntamos exactamente esto, si un acto, contrato o negocio contrario a Derecho debe tributar.** Se trata de un asunto sobre el que se están vertiendo cada vez más opiniones, españolas y extranjeras, y que sin embargo a día de hoy y a pesar de su trascendencia práctica, no podemos afirmar que esté resuelto de manera unánime, ni en la doctrina ni en la legislación ni en la jurisprudencia.

Ciertamente, la consagración de principios de justicia tributaria como el de igualdad y el de generalidad significaría que todos, y no solo los honrados, deberían contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Pero ¿es este argumento válido o encierra un sofisma? Porque lo primero que deberá analizarse es si dicho razonamiento se asienta en una premisa cierta; y solo posteriormente podrá resolverse la cuestión, verificando si la conclusión alcanzada es verdaderamente acorde con los principios de justicia e igualdad o si, en realidad, atenta contra la esencia del Derecho. Porque, ¿no es el fin último del mismo el mantener un orden y, por tanto, la restitución de ese orden cuando ha sido violado, con la reposición de las cosas al estado en que se encontraban antes de la comisión del ilícito y con la reparación del daño causado con este? Aceptar el gravamen definitivo sobre lo ilícito, ¿no significa entonces aceptar la infracción? El ente público que lo percibe, ¿no se convierte, al exigir el tributo, en autor de un delito de receptación, por hacerse con una parte de los beneficios del delincuente? Consentir que se graven conductas castigadas penalmente, ¿no convertiría al tributo en una sanción más, impuesta de plano y sin las garantías procesales consagradas en la Constitución?

Estamos ante un problema que puede enfocarse desde un punto de vista interdisciplinar, pero al que trataremos de dar una respuesta desde planteamientos de Derecho tributario, y no desde la filosofía del Derecho, desde el Derecho penal o desde el Derecho constitucional, ni tampoco desde la ética, la moral o la economía.

Ya dentro del Derecho tributario, muy diversas son las situaciones que, encuadrables en el problema del gravamen de lo ilícito y en la imaginación de quien estudia, pueden querer resolverse con una solución única. Nosotros limitaremos la investigación a los **tributos que hay establecidos sobre los propios actos, transacciones económicas o negocios jurídicos, cuando estos son contrarios a Derecho**, y dejaremos fuera de nuestro estudio la tributación de los posibles beneficios del que comete una ilegalidad, la deducibilidad del gasto en el que se ha incurrido para llevar a cabo la misma y otras cuestiones conexas. Nos ceñiremos, además, a los impuestos, y no entraremos a analizar las particularidades que la cuestión entraña en el resto de figuras tributarias.

Por otro lado, no pretendemos ofrecer al problema una solución universal, sino que nos limitaremos a intentar encontrar **una respuesta práctica, para y desde el Derecho tributario español**. Nos centraremos, por tanto, en nuestro Derecho positivo, sin por ello dejar de ser conscientes del necesario auxilio del Derecho comparado para obtener luz en cuestiones puntuales.

En efecto, somos conscientes de que en Alemania se ha sostenido por la jurisprudencia que la imposición se basa en la capacidad contributiva y que esta también existe cuando es obtenida de forma contraria a la ley o a las buenas costumbres, así como que el principio de igualdad exige que la carga tributaria se reparta por igual entre los contribuyentes, tanto si la capacidad económica se manifiesta jurídica como fácticamente <sup>1</sup>. Conscientes de que en Estados Unidos, aunque no se habla de capacidad económica, la obligación de contribuir por las rentas obtenidas de actividades ilícitas se fundamenta en el control real sobre los fondos de origen ilegal de quien no tiene intención de devolverlos y disfruta de su valor económico <sup>2</sup>. Y conscientes de que en Italia existe una norma que permite el gravamen de las rentas ilícitas, norma que surgió en plena operación *mani pulite* y que significó la justificación de la intervención legislativo-tributaria como instrumento que podía operar con mayor eficacia que el penal respecto de un fenómeno criminal que tuvo implicaciones económicas absolutamente dramáticas <sup>3</sup>.

Pero las soluciones ofrecidas hasta ahora, dicho con el debido respeto, no nos satisfacen. Consideramos necesario realizar un planteamiento distinto de raíz, que basado en la teoría aporte soluciones prácticas a los problemas concretos. Que no se base únicamente en los principios que inspiran los sistemas tributarios, y que no se justifique en su eficacia o utilidad para alcanzar un resultado. Que tenga una base sólida en el Derecho tributario positivo, y que resista cualquier análisis que desde el mismo se haga, sin olvidar que si bien este constituye una disciplina y una rama autónoma, pertenece a un Ordenamiento jurídico único.

<sup>1</sup> Véase M.<sup>a</sup> Ángeles GARCÍA FRÍAS: «Comentario a la decisión del BverfG, de 12 de abril de 1996 sobre la tributación de los ingresos procedentes de la explotación de un burdel», *REDF*, n.º 98, pág. 275.

<sup>2</sup> Véanse las sentencias *Rutkin v. United States*, de 1952, y *James v. United States*, de 1961.

<sup>3</sup> Norma contenida en el artículo 14.4 de la Ley 537/1993, de 24 de diciembre.

Por eso **resulta imprescindible, previo a todo análisis sobre su posible sometimiento a gravamen, comprender qué significa en esencia que un acto sea ilícito y qué consecuencias tiene su declaración de ilicitud**, porque el Derecho es un todo interrelacionado, un conjunto armónico de normas que pretende ofrecer soluciones válidas, y la solución que alcancemos en el plano tributario no puede ir en contra de lo establecido en el Derecho civil, penal o administrativo, por mucha preponderancia que queramos darle al principio de capacidad económica. Una respuesta válida no puede ser incongruente, y permitir la tributación de lo que legalmente no debe existir supone una contradicción interna en un Ordenamiento que debería ser coherente.

Partiremos de un concepto amplio de contrariedad a Derecho, que se conecta con la invalidez: desde la que se da en el Derecho civil hasta la que se declara cuando se comete un delito <sup>4</sup>. Entendida la ilicitud como una causa de invalidez basada en la contrariedad a Derecho de los actos, anunciamos que descartamos de nuestro estudio los actos contrarios al Ordenamiento comunitario, esto es, a aquellos supuestos en que los actos sean ineficaces o inválidos por contravenir normas de Derecho Comunitario primario o derivado <sup>5</sup>.

Tampoco incluiremos los impuestos propios de las Comunidades Autónomas, escasos y prácticamente irrelevantes en cuanto a potencial recaudatorio, ni analizaremos la cuestión en las Comunidades que se rigen por los sistemas de convenio o concierto, pero no por ello obtendremos conclusiones que no sean aplicables en dichos ámbitos. Sí haremos referencia a los tributos cedidos, porque en ellos se observa sin dificultad la aplicación de nuestra solución al problema. Y en cuanto a tributos locales, trataremos alguna figura impositiva en la que se verá plasmada nuestra propuesta.

## 2. LA SOLUCIÓN AL PROBLEMA BASADA EN LOS PRINCIPIOS: ARGUMENTOS QUE SE CONTRAPONEN

¿Debe tributar lo ilícito? Intuitivamente viene a la mente una primera respuesta, y es que la consecuencia natural a la ilicitud debe ser la sanción y no el tributo: no se puede exigir impuestos por algo que merece un reproche y que debe dejar de existir. Ahora bien, desde otro ángulo, los actos contrarios a Derecho, en la medida que expresen riqueza, no deberían sustraerse a la tributación <sup>6</sup>.

<sup>4</sup> No se plantea la cuestión con los ilícitos tributarios, pues no puede concebirse, lógicamente, la tributación de la defraudación tributaria misma; el no ingreso de un tributo o la no declaración de un ingreso nunca serán constitutivos del hecho imponible de un impuesto, sino que servirán de base, en su caso, para la imposición de una sanción por constituir en sí mismos un ilícito tributario.

<sup>5</sup> No porque a ellos no sea aplicable la solución que ofreceremos, sino porque las especialidades de este Ordenamiento nos impiden hablar con las mismas categorías y conceptos que las empleadas en nuestro Derecho propio. No obstante, sobre la cuestión puede consultarse Rafael NAVAS VÁZQUEZ, «La devolución de ingresos indebidos ante el Derecho comunitario», *Noticias CEE*, núm. 54/1989, págs. 139-142 y Fernando CASANA MERINO, *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pág. 39, entre otros.

<sup>6</sup> Una buena exposición de los principios a favor y en contra de la tributación de lo ilícito puede leerse en Clara JIMÉNEZ: «Tributación de los rendimientos ilícitos: STS 21/12/1999, una nueva lectura del artículo 31 de la Constitución. Pronunciamiento sobre una cuestión pendiente de desarrollo en la jurisprudencia y doctrina españolas», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 204, abril 2000, Madrid.

En efecto, aunque lo declarado contrario a Derecho debe considerarse que nunca ha existido, lo cierto es que los principios tributarios clásicos, destacadamente el de capacidad económica y el de igualdad, justificarían la imposición de quienes actúan de forma contraria a Derecho, con argumentos tan lógicos como –al menos en apariencia– sólidos: capacidad económica, ¿no significa, en palabras de nuestro Tribunal Constitucional, «buscar la riqueza allá donde esta se encuentra»<sup>7</sup>?

Con base en el primero de estos principios se ha dicho que si el sujeto que actúa de forma contraria a Derecho obtiene un beneficio en términos económicos, la imposición estaría justificada. Sintéticamente enunciado y reducido a su mínima expresión, este sería el principal argumento esgrimido a favor de la tributación de las actividades ilícitas, que ya FORTE, GIANNINI y BERLIRI sostuvieron allá por los años 50<sup>8</sup>.

En la misma línea se colocan quienes sostienen su postura a favor de la tributación de lo ilícito pero con base en el principio de igualdad ante el impuesto, pues este ¿no prohibiría un trato más favorable a quien viole el Derecho que a quien lo respete? Esta argumentación ha sido utilizada por los tribunales para someter a gravamen rentas de origen delictivo. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ha afirmado que un impuesto en que rige el principio de generalidad como el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) *no permite que se hagan diferencias según se trate de una entrega legal o ilegal, pues el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete*<sup>9</sup>. Y nuestro Tribunal Supremo ha sostenido la existencia de un delito contra la Hacienda Pública en quien había defraudado las cuotas tributarias correspondientes a su «*efectivo nivel de ingresos, procedente de una pluralidad de fuentes, que incluye tanto ingresos derivados de actividades lícitas como otros derivados de modo directo o indirecto de actividades ilícitas*»<sup>10</sup>.

No puede negarse que es sugerente la interpretación del principio de igualdad, ya mítica en la doctrina, que viene a decir que si el artículo 31 de la Constitución dice «todos contribuirán», eso significa todos y no solo los honrados o los que ajustan su conducta a Derecho, pues atentaría contra este principio el que una norma eximiera de tributar una renta solo porque es fruto de una actividad ilícita y sin embargo la sometiera a imposición si hubiese sido honestamente obtenida<sup>11</sup>.

<sup>7</sup> Es inevitable traer a colación la expresiva argumentación del Tribunal Constitucional, «Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra», de su Sentencia 27/1981, de 20 de julio, fundamento jurídico 4.

<sup>8</sup> Francesco FORTE, «Sul trattamento fiscale delle attività illecite», *Riv. Dir. Fin.* 1952, pág. 120. GIANNINI, A.D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1951, pág. 324; BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, vol II, Tomo I, 1957, pág. 229.

<sup>9</sup> Asunto 294/82 Einberger, sentencia de 28 de febrero de 1984. Holanda estaba a favor de que las entregas de estupefacientes tributaran por IVA. El Tribunal da su respuesta basándose en una interpretación del artículo 2.1 de la Sexta Directiva Comunitaria.

<sup>10</sup> STS, Sala de lo Penal, de 21 de diciembre de 1999, núm. 1493/1999, ante el recurso de casación núm. 1174/1998-P, recaída en el conocido «Caso Roldán», del que fue ponente Cándido Conde Pumpido (Ref. RJ 1999/9436). La sentencia recoge el argumento empleado por la Audiencia Nacional en el caso Nécora: «el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete». Sentencia de la Sección Tercera de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional, de 27 de septiembre de 1994, rollo núm. 17/90, Juzgado Central de Instrucción n.º 5, sumario 13/90.

<sup>11</sup> M.ª Teresa SOLER ROCH, en «La tributación de las actividades ilícitas», *Revista de Derecho Financiero*, n.º 85, enero/marzo 1995, pág. 10, afirmó: «no es admisible la lectura de una norma como la contenida en el artículo 31.1 de nuestra Constitución en los siguientes términos: *todos, pero solo los ciudadanos honrados*, contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos».

Sin embargo, otros razonamientos han sido puestos sobre la mesa como argumentos en contra de la tributación de los actos ilícitos, principalmente con referencia a los principios técnico-jurídicos de unidad y coherencia del Ordenamiento. En virtud de los mismos, se dice, el gravamen de lo contrario a Derecho supondría convertir al Estado en cómplice de los autores del ilícito <sup>12</sup> o incluso en autor de un delito de receptación <sup>13</sup>. Planteamientos menos radicales pasan por afirmar que un mismo hecho, al que un sector del Ordenamiento priva de todo efecto, no puede resultar en otro fuente de derechos y obligaciones, sin atentar contra la racionalidad y la no contradicción que subyace en la calificación de los actos <sup>14</sup>, pues como decía KELSEN, es imposible captar la naturaleza del Derecho limitando nuestra atención a la regla aisladamente considerada <sup>15</sup>.

Además, la máxima del *non bis in idem*, que lleva a la incompatibilidad entre tributo y sanción, niega toda cabida al tributo sobre el acto contrario a Derecho y merecedor de reproche jurídico. Asimismo, la incompatibilidad ente el tributo y las obligaciones de reparación derivadas del delito, impediría el gravamen de lo ilícito, pues con la restitución y el decomiso desaparece la posible capacidad económica que se hubiera adquirido mediante el acto delictivo.

### 3. EL PUNTO DE PARTIDA: LOS CONCEPTOS MISMOS DE *TRIBUTO* Y DE *ILÍCITO* Y LA CONEXIÓN DE ESTE ÚLTIMO CON LA *INVALIDEZ*

Era tentador argumentar que porque en los actos ilícitos existe fáctica y apriorísticamente capacidad económica, debe haber tributación, pero a la vista está que hay otros principios que juegan con la misma intensidad, y que no es posible encontrar una teoría, válida para todos los impuestos, fundada en este principio. Por eso entendimos que quizás el problema debería enfocarse, no tanto con base en los principios, como atendiendo al concepto mismo de *tributo* y su función, y al concepto de *ilicitud*.

Tráigase a colación la expresión de BERLIRI «el tributo no constituye la sanción de un acto ilícito», clásica en la definición de tributo. El enunciado no es, a pesar de lo que a primera vista parece, argumento que niegue de por sí la tributación de los actos contrarios a Derecho, pues, como se ha advertido en nuestro país, no es lo mismo afirmar que los tributos no suponen la sanción de un acto ilícito que afirmar que los tributos siempre gravan hechos lícitos <sup>16</sup>. Lo que sí es cierto es que el tributo tiene un fin propio, esencial, que es la recaudación o la obtención de ingresos para financiar el gasto público,

<sup>12</sup> Federico BELLINI: «Fatto illecito ed imposizioni tributaria», *Bolletino Tributario*, 14, 1985, pág. 1.112.

<sup>13</sup> ¿Qué impide considerar al Estado como autor de un delito de receptación si se hace con un porcentaje del botín del delincuente?, se pregunta Silvina BACIGALUPO, en *Ganancias ilícitas y Derecho penal*, Ceura, Madrid, 2002, págs. 22 y 23, refiriéndose al delito tipificado en el artículo 298 del Código Penal.

<sup>14</sup> Entre tantos, Alessandro GIOVANNINI: *Provento illecito e presupposto dell'imposta personale*, Giuffrè editore, Milano, 2000, pág. 105.

<sup>15</sup> Palabras de su *Teoría general del Derecho* que transcribe el profesor FERREIRO para afirmar que «el Derecho financiero no es un conjunto de normas aisladas, sino un conjunto de normas que se funden con la totalidad de un ordenamiento, forzosamente uno, inescindible como la realidad social que regula»: José Juan FERREIRO LAPATZA: *Curso de Derecho financiero español*, Instituciones, 25.ª edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona 2006, pág. 35.

<sup>16</sup> Nuria PUEBLA AGRAMUNT, en Documento del IEF, n.º 11/02, págs. 316 a 321.

y que este fin no puede ser identificado con lo que constituye el objetivo básico de las sanciones, que es el de castigar un ilícito en la idea de tratar de restablecer las cosas a su estado originario, es decir, a como se encontraban antes de que el Ordenamiento jurídico se hubiese quebrantado <sup>17</sup>.

Si la sanción surge como consecuencia a una violación de una norma jurídica, el tributo por el contrario nace precisamente por la realización del presupuesto de hecho de una norma. La sanción es la reacción del Ordenamiento a una previa vulneración del mismo, y persigue la represión de ese ilícito y el restablecimiento del orden social alterado. Sin embargo, el tributo se fundamenta en la capacidad económica que se considera debe ser llamada a contribuir a los gastos públicos. Siguiendo a nuestro Tribunal Constitucional, el tributo constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos, con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos, y que grava un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica; siendo esto lo que distingue a los tributos de las sanciones: que aun cuando tienen carácter pecuniario y el producto de las mismas contribuye a engrosar las arcas del erario público, ni tienen como función el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas, ni se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito <sup>18</sup>.

Por otro lado, la capacidad económica es un presupuesto de la imposición, pero razonamientos que exijan el gravamen con exclusivo fundamento en este principio son incorrectos en su planteamiento, pues «al sistema tributario no están sujetas las capacidades económicas, por muy evidentes que sean, sino los hechos imponible <sup>19</sup>». El argumento de si lo ilícito puede ser manifestación de capacidad económica, como único argumento a efectos de determinar su tributación, es un sofisma.

El otro concepto que debe analizarse, pues, antes de procurar dar una respuesta a la pregunta planteada, es el de *ilicitud*. Lo *ilícito* es lo no permitido legal o moralmente, según puede encontrarse en el diccionario de la Real Academia. Pero esta definición poco ayuda. Creo que en un intento por tratar de elaborar un concepto que abarcara todas aquellas conductas de quienes se comportan contrariamente a las normas establecidas, se inventó el sustantivo *ilicitud*, pero, como ocurre con cualquier otro sustantivo, una vez elaborado el concepto, se hace necesario llegar a un acuerdo acerca de cuál es su significado, alcance y límites. Dejando al margen la contrariedad a normas que no sean jurídicas, ¿qué significa *ilicitud*, qué conductas se tipifican como tales y cuál es la razón de su establecimiento y de sus consecuencias?

Téngase presente que la solución que alcancemos en el plano tributario no puede ir en contra de lo establecido en otras ramas del Derecho, si este constituye un todo interrelacionado y con coherencia interna. Porque **si entendemos por tributo un ingreso definitivo**, y no provisional, a la Hacienda

<sup>17</sup> José Juan FERREIRO LAPATZA: *Curso... op. cit.*, pág. 543, expresa esta idea: el Derecho quiere un determinado orden social y para ello establece determinadas pautas de conducta bajo la amenaza normalmente de una sanción; cuando alguien quebranta esas normas, el ordenamiento prevé, generalmente, una reacción, que trata de restablecer, salvaguardar y procurar el orden social por él querido.

<sup>18</sup> STC 276/2000, de 16 de noviembre, fundamento jurídico 4.

<sup>19</sup> Ramón FALCÓN Y TELLA, «De nuevo sobre las primas únicas y los bonos austríacos: pronunciamientos recientes de la Audiencia Nacional y los TEA», *Quincena Fiscal*, 14/1999, págs. 5 a 8.



da Pública (precisión que vendría avalada por la propia existencia legal de ingresos «indebidos», tanto *ab initio* como sobrevenidos <sup>20</sup>), **y si no queremos atentar contra el principio de unidad, un acto que por aplicación de la ley dejara de existir y cuyos efectos se hubieran deshecho, no debería gravarse**. En definitiva, que la solución al dilema de si los actos ilícitos deben tributar pasa por tener claro qué significa en esencia que un acto tenga defectos, o mejor, **cuál es la consecuencia que el Ordenamiento apareja a esa ilicitud, y ello no ya como un fin en sí mismo, sino para evitar incongruencias con el resto de órdenes jurídicos** al ofrecer una respuesta tributaria.

Tan pretencioso sería intentar definir la ilicitud como expresar un concepto de Derecho, pues la ilicitud es un supraconcepto que abarca una heterogeneidad de supuestos que lo que tienen en común es precisamente su contrariedad a las normas jurídicas. No sería posible detallar los límites y características del concepto, pues en función de la rama del Derecho que se entienda vulnerada, encontraremos actos o hechos delictivos, actos que suponen infracción de normas administrativas, de normas laborales, tributarias, así como actos o negocios jurídicos con vicios, para cada uno de los cuales el Ordenamiento ha previsto una consecuencia jurídica distinta. Para lo que queremos dilucidar aquí, esto es, su sometimiento o no a gravamen, lo que orientaría nuestra respuesta sería, quizás, como acabamos de adelantar, saber cuál es la consecuencia aparejada a la ilicitud: si es la nulidad de lo actuado o su ineficacia, si es la sanción o castigo, si es la obligación de reparación del daño, si es la restitución de lo entregado... Piénsese que, de actuar alguna de estas consecuencias, la posible riqueza llamada hipotética e intuitivamente a tributar con base en los principios de justicia tributaria, quedaría anulada. Por tanto, al no haber capacidad económica, no habría lugar para la tributación.

Pues bien, del análisis de muy variados y distintos supuestos de ilicitud y sus consecuencias, observamos que parece haber un denominador común: **todas las modalidades de contrariedad a Derecho necesitan ser detectadas para producir algún efecto, y una vez esto ocurre, la consecuencia suele ser la desaparición de lo actuado del mundo jurídico y la pretendida ausencia de efectos en el mundo de lo fáctico**.

Ya no es tan importante, a los efectos tributarios que nos ocupan, el porqué de la ilicitud o qué normas se vulneran, como **la conexión de la contrariedad a Derecho con la invalidez**. En efecto, existe una íntima relación entre lo ilícito y lo inválido, de forma que la salida normal a algo que es contrario a Derecho es su nulidad y la cesación de sus efectos. Pero nótese que no siempre la consecuencia que el Derecho quiere para la ilicitud es la sanción, la ineficacia o la invalidez de lo realizado, con la consiguiente retroacción de las cosas a su estado originario, pues a veces el Ordenamiento prefiere la conservación de lo actuado a su declaración de nulidad; o dicho de otro modo, **un acto no será inválido si el Ordenamiento, a pesar de su ilegalidad o ilicitud, tiene interés en conservarlo** <sup>21</sup>, y el juzgador debe extremar su prudencia a la hora de formular declaración

<sup>20</sup> Sobre el concepto de ingresos indebidos, César GARCÍA NOVOA: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993. A su juicio, el momento en que se produce la contradicción con el ordenamiento es indiferente, y tanto si se produce en el momento del pago como si se da posteriormente, se debe configurar este como un supuesto de ingreso indebido (pág. 156).

<sup>21</sup> «La invalidez es la calificación que debe otorgarse no ya cuando exista un desajuste estructural entre el acto y la norma, sino cuando el Derecho considera que ese desajuste no debe ser protegido» (...) «el acto no es que sea inválido pero eficaz, sino que será simplemente válido» (Margarita BELADÍEZ ROJO: *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 54-56).

expresa de nulidad, pese a la infracción legal<sup>22</sup>. Desde esta perspectiva, **consideramos la ilicitud de un acto como un motivo de su invalidez**, en el bien entendido de que no toda contrariedad a Derecho acarrea esta consecuencia. De ahí que, si bien toda invalidez procede de una ilegalidad, no todas las ilegalidades acarrean necesariamente la invalidez<sup>23</sup>.

De todo lo anterior se deduciría que, si como consecuencia de su ilicitud, el acto fuese anulado o declarado sin efectos, no cabría tributo. Y cuando la nulidad no fuese declarada ni desapareciesen los efectos de lo realizado, a pesar de su ilicitud, la capacidad económica del acto seguiría intacta y, por tanto, cabría gravamen. Pues **solo debería tributarse por lo que legalmente debe existir, o mejor, por lo que el Ordenamiento consienta de manera definitiva**.

#### 4. LA DETECCIÓN DE LA ILICITUD: LA DISTINTA SOLUCIÓN TRIBUTARIA SI HAY APARIENCIA DE VALIDEZ O SI LA ILICITUD ES MANIFIESTA

Sostenemos que **lo inválido, y, por tanto, lo ilícito, no tributa, siempre que de la ilicitud se derive la desaparición de los efectos de lo realizado**, y sostenemos que **cundo algo se grava es porque, en realidad, es válido**; bien porque el Ordenamiento lo consiente, convalida o conserva, bien porque no se ha demostrado que proceda del delito y por tanto es lícito. Un acto no es inválido ni sus efectos desaparecen por el mero hecho de ser ilícito, sino que ello se producirá tras una valoración sobre el alcance de su contrariedad a Derecho.

Pues bien, a nuestro juicio, va a ser determinante saber cómo se llega a esa detección de la ilicitud y a la consecuencia de anular o dejar sin efecto lo actuado. Ya que, como veremos, **la solución tributaria va a ser distinta**, si no en el fondo (que seguirá siendo que solo se tribute por lo que legalmente deba existir), sí en cuanto al procedimiento, y **va a depender de la apariencia** que presente el acto<sup>24</sup>, **siendo una si debe observarse la presunción de validez** de que gozan los actos en un sistema jurídico como el nuestro de control a posteriori de la legalidad, y **siendo otra si la contrariedad a Derecho es evidente o manifiesta, o si juegan las reglas imperativas de la prejudicialidad penal**.

<sup>22</sup> En numerosas sentencias (desde la de 1 de enero de 1958 –ref. Aranzadi 554– y en idéntico sentido las de 8 de abril de 1958 –Ar. 1.467–, de 8 de octubre de 1963 –Ar. 4.072–, de 22 de marzo de 1965 –Ar. 1.904– y varias más) el Tribunal Supremo ha venido sosteniendo que no toda disconformidad a Derecho implica nulidad. Más recientemente, SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 3 octubre 1997, Recurso contencioso-administrativo núm. 128/1994 (Ref. JT 1997\1360): «tiene declarado el Tribunal Supremo, al interpretar el artículo 6.3 del Código Civil, que no es posible admitir que toda disconformidad con una ley cualquiera haya de llevar siempre consigo la sanción extrema de la nulidad».

<sup>23</sup> Alejandro NIETO, Estudio preliminar a la monografía de Margarita BELADÍEZ ROJO, *Validez y eficacia de los actos administrativos*, apenas citada, págs. 10 y ss.

<sup>24</sup> La apariencia constituye una de las nociones fundamentales del Derecho y se aplica tanto en Derecho civil como en Derecho mercantil y administrativo (M.J. DE SOTO: *Contribution à la théorie des nullités des actes administratifs unilatéraux*, Bernard, Paris, 1941, págs. 62 y 63), aunque ciertamente es en este último donde triunfa la teoría de la evidencia (*Evidenztheorie*). En Derecho administrativo, esta teoría delimita los supuestos de nulidad a partir de la acumulación de dos elementos: la especial gravedad de la irregularidad del acto y su evidencia o carácter manifiesto. La teoría nace en Alemania, y tiene la virtualidad de la inmediatez entre la infracción que afecta al acto y la conciencia social de la misma, que justifica la excepción a la regla general de la eficacia. Véase Javier GARCÍA LUENGO: *La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos*, Civitas, Madrid, 2002, págs. 121 a 123.

En Derecho administrativo se afirma rotundamente el **dogma de la eficacia provisional del acto administrativo ilegal o de la presunción de validez de los actos administrativos**. En Derecho privado también se manifiesta este principio, aunque de forma más restringida, dado que expresamente solo se desprende del articulado del Código Civil una presunción de licitud, que no de validez, de los actos y contratos <sup>25</sup>. En cualquiera de los dos órdenes, por tanto, **la licitud y la validez, salvo que haya evidencia de lo contrario o indicios de relevancia penal, se presumen, y la nulidad no se produce sin más, sino que debe ser declarada** <sup>26</sup>.

Con arreglo a ello, mientras no sea evidente lo contrario, un acto se presume válido desde que nace y, sea válido o no, se conserva hasta que se le priva formalmente de su existencia. Como se ha expresado, los actos jurídicos tienen una *pretensión de vigencia* o una *vocación de supervivencia o eternidad*, que les hace resistirse a su eliminación hasta que no aparece otra fuerza de signo contrario. Partiendo de esta idea, todos los sistemas jurídicos se han configurado como sistemas de control a posteriori (y no de control previo o preventivo) de legalidad <sup>27</sup>, y así, un acto no es inválido por sí mismo, sino porque a consecuencia de su ilicitud, se declara su nulidad y la cesación de sus efectos.

Tanto en Derecho privado como en Derecho administrativo se ha venido diciendo que una nulidad absoluta es aquella que existe *ab initio* sin necesidad de intervención (judicial o administrativa) alguna, y que implica ausencia de efectos. Sin embargo, la realidad demuestra que **tanto un contrato privado como un acto administrativo producen efectos a pesar de adolecer de vicios de invalidez que acarrearían una nulidad absoluta** <sup>28</sup>. Esta realidad ha llevado a civilistas y administrativistas a negar relevancia a la distinción entre ineficacia e invalidez y a afirmar que siempre que se pretenda la nulidad y la consiguiente privación de efectos de un acto, será necesaria su impugnación; excepto si adolece de una ilicitud evidente, **un acto se presume válido mientras no se declare lo contrario**. En definitiva, **acto inválido es aquel sobre el que pesa una declaración de ilegalidad o contrariedad a Derecho relevante realizada por un órgano legitimado para ello** <sup>29</sup>.

<sup>25</sup> La presunción de validez del acto administrativo se recoge en el artículo 57.1 de la LRJPAC. La presunción de licitud civil la encontramos en los artículos 1.277 del Código Civil (la causa en los contratos se presume que existe y que es lícita) y en el 1.261 del mismo cuerpo legal (requiere implícitamente una causa lícita para que haya contrato). Y en los artículos 1.254, 1.255, 1.256 y 1.258 se encuentra *implícita la presunción de validez* de los contratos, a los que se considera productores de los efectos jurídicos pretendidos por sus autores, entre ellos y ante los registros públicos.

<sup>26</sup> En la doctrina civil seguimos a Luis Díez PICAZO: *Fundamentos de Derecho civil patrimonial. I. Introducción*, Civitas, Madrid, 1993, págs. 446 y ss., y en el ámbito administrativo a Ramón PARADA: *Derecho administrativo I, parte general*, undécima edición, Marcial Pons, 1999, pág. 144.

<sup>27</sup> Margarita BELADÍEZ ROJO, *Validez...*, op. cit. pág. 42, explica que la razón de que el Derecho permita la existencia de actos inválidos es eminentemente práctica, ya que la única forma de evitarlo sería estableciendo un control previo de legalidad, control que sería incompatible con las necesidades propias del tráfico jurídico. Aunque este sistema, explica la autora, tiene la desventaja de permitir que situaciones contrarias a Derecho puedan conservarse por falta de impugnación, los efectos negativos que de ello se derivan siempre serán menores que los que derivarían de un control previo de legalidad.

<sup>28</sup> STS de 10 de diciembre 1996 [RJ Aranzadi 1996\8846], que afirma: «En principio, la consecuencia de la nulidad, según el artículo 1.303 del Código Civil, es la de "quod nullum est, nullum effectum producit", pero no ha de olvidarse que los contratos, aun siendo nulos, han sido ejecutados –como resulta del hecho de haber existido determinados rendimientos cuya tributación precisamente está en la base del presente litigio–».

<sup>29</sup> La anulación no siempre y necesariamente acompaña a la ilegalidad. Tanto en los supuestos de nulidad como en los de anulabilidad, debe ser declarada formalmente, por lo que «Después de leer el libro de Margarita BELADÍEZ hay que abandonar para siempre las cómodas, aunque vacías, muletillas de la nulidad *per se*, los efectos *ex tunc* de su declaración (...) y tantas otras». Alejandro NIETO, Estudio preliminar a la obra de BELADÍEZ ya citada, págs. 16, 21, 22.

Aclarados estos términos, avanzamos ahora la solución al problema que nos ocupa: a nuestro juicio, **la presunción de validez de los actos que rige en nuestro Ordenamiento jurídico** y que impide que un acto sea expulsado del mismo sin pronunciamiento formal y expreso, es lo que permite y **fundamenta que, de principio o de momento y mientras esa declaración no se produzca, ese acto sea sometido a gravamen**. La norma que permite el gravamen de los actos *con apariencia de válidos* pero aquejados de vicios de invalidez e ilicitud, se recoge en nuestro Derecho positivo en el artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria<sup>30</sup>, que contiene la **regla de la irrelevancia de los vicios** que puedan afectar al acto que conforma el hecho imponible de un impuesto.

Ahora bien, lo anterior no significa que lo ilícito tribute definitivamente. Como veremos, **si esa apariencia es destruida, el gravamen no puede ser definitivo, o mejor, si se declara la nulidad y, en consecuencia, se deshacen los efectos, entonces el impuesto satisfecho debe devolverse**. Piénsese en un contrato que se declara nulo. La consecuencia típica de la nulidad es la restitución de las prestaciones establecidas en el artículo 1.303 del Código Civil: los contratantes deben restituirse recíprocamente prestaciones, esto es, por una parte, las cosas que hubiesen sido materia del contrato, con sus frutos, y, por otra, el precio, con sus intereses, con la excepción de si fuese ilícita la causa u objeto del contrato<sup>31</sup>. Por ello es por lo que la devolución del impuesto deberá operarse cuando se declare la nulidad, porque al operar la restitución se privará de efectos a lo realizado y se hará como si el acto nunca hubiera existido. Al haber desaparecido el acto, no puede haber gravamen sobre el mismo.

Como vemos, la Ley tributaria prohíbe, a quien liquide, indagar sobre las posibles causas de invalidez en el ámbito extratributario, caso de que se den. Ordena liquidar el impuesto y, en consecuencia, **se tributa porque se acepta que los actos o negocios son en apariencia válidos**<sup>32</sup>. Pero si esa apariencia se rompe (por una declaración de nulidad) y se restituyen las prestaciones, o de cualquier otra manera se deshacen los efectos de lo realizado, el tributo no tiene razón de ser. Al desarrollo de esta solución y su aplicación práctica dedicaremos la segunda parte de este trabajo.

Sin embargo, **todo acto que no goce de dicha apariencia de validez, bien por ser evidente su ilicitud, bien por contener indicios de delito, no debe ser gravado**. Porque el artículo 13 de la LGT solo habla de gravar negocios con vicios que pudieran afectar a su validez, no de gravar negocios evidentemente nulos. Dicho de otro modo, si la Administración tributaria se encuentra ante actos o hechos sobre cuya declaración de nulidad no es competente o si no puede ampararse en la apariencia de validez de esos actos (porque la ilicitud o el vicio sea evidente, como la venta de droga fuera del circuito autorizado), la solución ya no puede venir de la regla de la prescindencia de los vicios. Cuando la Administración no puede abstraerse de los defectos de los actos, no debe liquidar haciendo abs-

<sup>30</sup> En su última redacción hasta su derogación por la Ley 58/2003, se encontraba en el artículo 28.2 de la misma.

<sup>31</sup> La restitución ha de hacerse preferentemente *in natura*, y si no se puede devolver la cosa por haberse perdido, se devolverá el valor de la misma con sus intereses (1.307 CC). La obligación de restitución es recíproca y de cumplimiento simultáneo (1.308 CC). Las excepciones a la restitución se contienen en los artículos 1.305 y 1.306 CC y se deben a una razón clara: la causa ilícita supone una conducta de alguna manera culpable, y por ello acarrea una sanción complementaria: la de que *nemo auditur suam turpitudinem allegans* y que *in pari causa turpitudinis cessat repetitio* o que ninguna de las partes, si ambas eran culpables, tiene acción frente a la otra, y que la culpable no puede reclamar lo que hubiera entregado ni pedir el cumplimiento de lo pactado. La regla tiene un gran arraigo y ha sido acogida en muchos ordenamientos, como en el inglés, donde los tribunales establecieron el «he who comes to equity must come with clean hands».

<sup>32</sup> Con referencia al ITP, Fernando VICENTE-ARCHE DOMINGO, «Contribución al análisis de la imposición española sobre el tráfico patrimonial», *REDF*, n.º 2, 1974, pág. 266.

tracción de los mismos. Y esto ocurrirá tanto **cuando lo realizado sea algo absolutamente ilícito y no presente siquiera apariencia de validez**, como **cuando pudiera ser constitutivo de delito**.

En el primer caso, porque «si la ilicitud de la conducta y, por tanto, la imposibilidad de que produzca efectos, resulta evidente, es claro que no tiene sentido exigir un impuesto que posteriormente haya de devolverse»<sup>33</sup>. Además, porque cuando los bienes sean de ilícito comercio, el Estado no puede tener un interés fiscal sobre los mismos.

En el segundo caso, porque la Administración tributaria no solo no es competente para declarar este tipo de ilicitud, sino que, por las reglas de la prejudicialidad penal, debe abstenerse de continuar el procedimiento y pasar el tanto de culpa. La solución, por tanto, aquí, es en sustancia la misma, no habiendo tampoco lugar a la tributación de lo ilícito, pero procedimentalmente la contraria: en estos casos, la Administración tributaria, en un principio no puede gravar. Terminado el proceso penal se estará a lo que en el mismo se resuelva: **si se estima que existe delito, se procederá contra el patrimonio criminal con las medidas del Derecho penal y no cabrá gravamen**; y, sin embargo, **si no hubiera delito, entonces se hará tributar al acto si pudiera subsumirse en algún hecho imponible**, pero nótese, habrá imposición sobre un acto que ya no será ilícito, sino válido. Por eso, la respuesta a si deben o no someterse a gravamen estos actos dependerá de la consecuencia ordenada en la sentencia<sup>34</sup>. El desarrollo de esta solución se abordará en la tercera parte de este estudio.

## II. SEGUNDA PARTE: LOS CASOS DE APARIENCIA DE VALIDEZ: GRAVAMEN PRESCINDIENDO DE LOS VICIOS Y DEVOLUCIÓN SI LOS EFECTOS SE DESHACEN

### 5. LA IRRELEVANCIA DE LOS VICIOS DE INVALIDEZ DE LOS ACTOS A EFECTOS DE SU GRAVAMEN

Sobre la base de ser ciertos los planteamientos expresados en la primera parte de este estudio, reformulamos ahora la pregunta inicial: ¿deben someterse a gravamen los actos ilícitos, más en concreto, *aquellos que encierran en su seno un posible motivo de nulidad de lo actuado, pero que son en apariencia válidos*?

La respuesta es clara: si cualquier operador jurídico, en un sistema de control de la legalidad a posteriori, debe respetar la *apariencia de validez* que presentan los actos, no hay duda de que el aplicador de los tributos **deberá prescindir de los vicios y defectos que contaminen el acto, y con base en esa apariencia, gravar el mismo**. Esto es lo que preceptúa con carácter general el artículo 13 de la LGT, que establece que «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma

<sup>33</sup> Ramón FALCÓN Y TELLA, «La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito: SAP Madrid 24 enero 1998 (sic)», *Quincena Fiscal* n.º 11, junio 1999, pág. 5.

<sup>34</sup> Véase Eduardo RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE: «Ganancias de origen (ilícito) delictivo y fraude fiscal», *Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública*, vol. LII, núm. 265, jul-sept. 2002, pág. 593.

o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

El precepto, además de resolver un problema de calificación, ya suficientemente tratado por la doctrina y que no es objeto de nuestro estudio, contiene otro mandato que no debe pasar desapercibido: el mandato de prescindir de los defectos o *principio de prescindencia de los defectos*<sup>35</sup>, lo que se ha venido a denominar *la regla de la irrelevancia de la ilicitud*<sup>36</sup>, o el principio de abstracción de la ilicitud, el *principio de marginación de la invalidez*<sup>37</sup>, *principio de indiferencia tributaria en relación a la validez o invalidez de los negocios jurídico-privados*<sup>38</sup> o el *principio de preterición de los vicios de invalidez*<sup>39</sup>. **El artículo ordena que las obligaciones tributarias se exijan con independencia de los defectos que pudieran afectar a la validez de lo realizado.** Con ello, el legislador trata de resolver el problema al que se enfrenta el aplicador de las normas tributarias cuando se encuentra ante actos o negocios de cuya validez o eficacia duda, y lo hace imponiéndole la obligación de hacer abstracción de los defectos de lo realizado.

El origen de la norma, hoy recogida con carácter general en el artículo 13 de la LGT, se remonta, con toda probabilidad, a una norma que fue pensada y concebida para un impuesto en particular, el impuesto que grava las transmisiones patrimoniales, actualmente conocido como Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), en el que constituye, sin duda, una norma clásica. Clásica aunque, curiosamente, **en el primer Reglamento de Derechos Reales**, que data de 1873, **los actos o documentos que el liquidador considerara nulos no estaban sujetos al impuesto**<sup>40</sup>.

El artículo 72 del citado Reglamento, que establecía que no se exigiría el impuesto por el documento o acto que adoleciera de vicios de nulidad, fue derogado por Real Orden de 7 de marzo de 1878, porque «la disposición envolvía una confusión de atribuciones» y porque por medio de la misma «siempre se podía poner en duda la eficacia de los documentos, mientras no se declarase la validez por la autoridad competente»<sup>41</sup>. Desde entonces, nunca más se ha vuelto a enervar el mandato de prescindir de los vicios para los casos de nulidad, aunque hay quien en la doctrina afirma que en los casos de nulidad absoluta no debería operar la norma<sup>42</sup>.

<sup>35</sup> Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, en su «Comentario al artículo 25 de la LGT», en la obra colectiva dirigida por Narciso AMORÓS RICA, *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, Tomo I, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1992, pág. 205.

<sup>36</sup> Eugenio SIMÓN ACOSTA en la voz «tributo» de la *Enciclopedia Jurídica Básica* de Civitas (vol. IV), Madrid, 1995: «No se trata de que el hecho imposible haya de ser lícito, sino de que a efectos tributarios es irrelevante su ilicitud».

<sup>37</sup> Referido a los Impuestos sobre Sucesiones y Transmisiones, así lo denomina Mario CONDE y CONDE en «El principio de calificación. Análisis global del hecho imposible y de las técnicas para su calificación», en *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Estudios de Hacienda Pública, IEF, Madrid, 1977, pág. 282.

<sup>38</sup> Ernesto LEJEUNE VALCÁRCCEL: «La devolución de ingresos tributarios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por causa de nulidad, rescisión o resolución de actos y contratos», comunicación española presentada en las VII Jornadas Hispano-Luso-Americanas de estudios tributarios, *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero* de 1980, pág. 309.

<sup>39</sup> Carlos DE PABLO VARONA en *La preterición de los vicios de invalidez del hecho imposible*, Tema de especialidad presentado para concursar a una plaza de Profesor Titular de la Universidad de Cantabria, Santander, 2003 (inédito).

<sup>40</sup> Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, «Comentario...», *op. cit.* pág. 205.

<sup>41</sup> Véase Salvador ROCAFULL Y CASTRO: *Manual de la legislación del Impuesto de Derechos Reales y Transmisión de Bienes*, Librería de M. Murillo, 2.<sup>a</sup> ed., Madrid, 1881, pág. 175.

<sup>42</sup> GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: «Los actos contrarios a las normas y su significado en el ordenamiento tributario», *REDF*, n.º 9, 1976 y VILASECA MARCET: «La base jurídica de los impuestos de Derechos Reales y del Timbre», *RDFHP*, n.º 35, 1959.

Nosotros estamos con quienes consideran que **no se puede excluir de entrada la imposición de los actos con vicios o incluso nulos, pues estos**, a pesar de lo que en apariencia prescribe el brocado *quod nullum est nullum producit effectum*, también **producen efectos**, porque **no siempre la sanción de nulidad lleva aparejada la desaparición retroactiva de los efectos** del negocio celebrado, y porque **la Administración tributaria o el particular no son quienes para declarar la nulidad** del acto sometido a imposición, luego no podrán abstenerse de liquidar con la justificación de que el acto puede ser nulo. Confirma esta idea el hecho de que no viera la luz una enmienda en la tramitación parlamentaria de la LGT de 1963, que pretendía dejar fuera de la aplicación del artículo 26 del proyecto presentado por el Gobierno a los actos nulos de pleno derecho.

El Reglamento provisional para la administración y realización del Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes de 31 de diciembre de 1881 recogió y refundió las disposiciones existentes sobre la materia. Contemplaba solo el mandato que obliga a *exigir el impuesto conforme a la verdadera naturaleza del acto o contrato liquidable, cualquiera que fuese la denominación que las partes le hubieren dado*; hay que esperar al Real Decreto de 1 de septiembre de 1886 para ver, en su artículo 34, la incorporación del mandato que obliga también a liquidar *prescindiendo de los defectos de validez y eficacia de los actos* <sup>43</sup>.

El precepto pasa sin variaciones al Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 1927 <sup>44</sup>, y posteriormente la norma se incorpora al Reglamento del Impuesto de 1932 <sup>45</sup>. En su artículo 41 se recogía una norma casi idéntica a la del actual artículo 13 de la LGT. Se añadía, eso sí, que *esos defectos podían ser tanto de forma como intrínsecos*, y la norma pasó al Impuesto de Derechos Reales de 1941 <sup>46</sup> y posteriormente al de 1947 <sup>47</sup>, y se incorpora en los mismos términos en el Reglamento del Impuesto de 1959 <sup>48</sup>.

El legislador de 1963 consideró que esta norma, aunque en un principio había sido concebida para los impuestos que gravaban las transmisiones patrimoniales, bien podía ser aplicable a otros supuestos en que se apreciaran vicios o defectos en el acto sometido a tributación y por ello **incorporó en la ley general un precepto de una ley especial** <sup>49</sup>.

<sup>43</sup> «El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado y prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia».

<sup>44</sup> Por Real Decreto n.º 581 se aprueba el Texto Refundido de 28 de febrero de 1927, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes. Publicación de la Biblioteca Oficial Legislativa, volumen XXII, Ed. Reus, Madrid, 1927.

<sup>45</sup> Repertorio de Legislación de Aranzadi, referencia 935 del tomo correspondiente a 1932, pág. 758 y ss.

<sup>46</sup> Decreto de 29 de marzo de 1941, del Ministerio de Hacienda, por el que se aprueba el Texto Refundido de Ley, Reglamento y Tarifa del Impuesto de Derechos Reales. Puede consultarse en el Repertorio de Legislación de Aranzadi, referencia 739 del tomo correspondiente a 1941, pág. 476 y ss.

<sup>47</sup> Decreto de 7 de noviembre de 1947, del Ministerio de Hacienda, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley y Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, publicado en el BOE de 24 de febrero de 1948. Repertorio de Legislación de Aranzadi, referencia 229 del tomo correspondiente a 1958, pág. 218 y ss.

<sup>48</sup> Puede consultarse en el Repertorio de Legislación de Aranzadi, referencia 273 del tomo correspondiente a 1959, pág. 206 y ss.

<sup>49</sup> Lo cuenta ALBIÑANA, como ponente que fue del anteproyecto de la LGT de 1963: César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, prólogo al *Manual del ITP y AJD*, de Antonio MARTÍNEZ LAFUENTE, Marcial Pons, en su edición de 1996, pág. 10 y ss.

El artículo 13 de la LGT establece una regla general para todos los hechos imponibles, y aunque proviene de un impuesto típicamente jurídico como es el ITP, debemos entender que se aplica a todos los hechos imponibles y no solo a los conocidos típicamente como jurídicos<sup>50</sup>. Y aunque pudiera pensarse que la norma comprende todo tipo de defectos, la norma no se refiere a todo grado de ilicitud, sino que tiene relevancia cuando estamos ante vicios de validez y especialmente jurídico-privados. Las razones que nos conducen a esta afirmación son, de entrada, que entendemos que cuando la ilicitud es penal no se puede decir que el acto tenga un mero *vicio* o *defecto*, y que por lo tanto, la ley, cuando habla de *prescindir de los vicios y defectos*, está pensando en los únicos que pueden calificarse como tales, esto es, los civiles o administrativos<sup>51</sup>. Porque en Derecho se habla de *vicios* cuando se está ante carencias del negocio jurídico privado o ante defectos del acto administrativo, pero no cuando se habla de un acto delictivo. Y además, porque cuando se sospeche que el problema es penal, se debe pasar el tanto de culpa. Con base en el 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, «si la Inspección descubre dinero o bienes procedentes de un posible delito, no podrá practicar liquidación alguna, porque tiene obligación de denuncia»<sup>52</sup>.

Aunque el artículo 13 de la LGT es de aplicación general, el mandato de prescindir de los vicios y defectos se encuentra en muchas de las Leyes de los impuestos de nuestro sistema fiscal, explícita en la Ley del propio ITPyAJD<sup>53</sup> y en el Arancel Aduanero Comunitario<sup>54</sup>, e implícita en el hecho imponible de otros como el IVA<sup>55</sup>, los Impuestos Indirectos sobre el Juego (IJ)<sup>56</sup>, o el Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)<sup>57</sup>. Estos últimos son especialmente interesantes y paradigmáticos de cómo la teoría que sostenemos encaja en la práctica.

<sup>50</sup> Pero además, como resume SOLER ROCH, «si esta es la solución adoptada en un impuesto cuyo hecho imponible se ajusta a las llamadas reglas de calificación iusprivatista, tanto más ocurrirá en aquellos impuestos cuyo hecho imponible no se ajusta a dicha calificación» (M.<sup>a</sup> Teresa SOLER ROCH, «La tributación...», *op. cit.*, pág. 18).

<sup>51</sup> En contra, HERRERA MOLINA piensa que el precepto no se refiere solo a los ilícitos civiles, sino a las infracciones administrativas y a la antijuridicidad penal (*Fiscalidad de los actos ilícitos. La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria*, Colección Estudios Jurídicos, IEF, Madrid, 2004, pág. 49).

<sup>52</sup> Ramón FALCÓN Y TELLA, «La posibilidad de gravar...», *op. cit.*, pág. 6.

<sup>53</sup> Artículo 2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que establece el mandato de prescindir de vicios y defectos de *validez* pero también de *eficacia* de los actos.

<sup>54</sup> Artículo 212 del Reglamento (CEE) núm. 2913/1992, de 12 de octubre, del Consejo, que aprueba el Código Aduanero Comunitario, que dice: «La deuda aduanera contemplada en los artículos 201 a 205 y 209 a 211 se originará incluso si se refiere a una mercancía que sea objeto de una medida de prohibición o de restricción a la importación o a la exportación, cualquiera que fuere su naturaleza».

<sup>55</sup> El artículo 4 de la Sexta Directiva del Consejo 1977/388/CEE, de 17 de mayo, establece que: «Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». En la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, se recoge una cláusula en sentido similar, aunque referida al hecho imponible en las operaciones interiores: el artículo 4, apartado Tres, establece que «la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular».

<sup>56</sup> Englobamos entre los IJ a todas aquellas figuras tributarias establecidas sobre el juego que, habiendo sido calificadas por el legislador español como tasas, son consideradas por nuestra doctrina y tribunales como auténticos impuestos. Nos referimos a las «tasas» que gravan los juegos de suerte, envite o azar, establecidas por el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales del juego, y a las «tasas» sobre apuestas y combinaciones aleatorias, que fueron introducidas por el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de las Tasas Fiscales.

<sup>57</sup> Artículo 100 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, de las Haciendas Locales.



En los IJ porque la regla de la irrelevancia de la ilicitud puede entenderse implícita en la descripción del hecho imponible, que está constituido por «la autorización o, en su defecto, por la organización o celebración, de juegos de suerte, envite o azar», lo que viene a significar que la falta de autorización administrativa para la organización o celebración de un juego de azar no impide la tributación por este impuesto. En el ICIO porque su hecho imponible consiste en la realización de una obra «para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia». Entendemos que cuando la ilicitud no fuera evidente o no se hubiera detectado, procedería el gravamen por ser una obra, instalación o construcción para la que normalmente se exige licencia, se haya esta obtenido o no. Esto es, que debe entenderse, a mi juicio, que entre las obras para las que sí se exige licencia, es decir, entre las obras sujetas al impuesto, se encuentran las obras que no suponen una ilicitud tan grave que no pueda subsanarse. Sin embargo, cuando sea evidente la ilicitud, no sería posible otorgar licencia y desde un principio, la obra o la construcción no debería someterse a gravamen, porque no podría entenderse realizado el hecho imponible; no se trata de una obra para la que se exija licencia, sino de una obra absolutamente ilegal para la que no puede exigirse licencia, y para lo que procede, si se ha realizado, es su demolición o la sanción administrativa que corresponda.

Este mandato de abstraerse de los vicios de los actos a la hora de liquidar el tributo no es exclusivo del Ordenamiento jurídico español, sino que podemos encontrarlo, por ejemplo, en la Ordenanza Tributaria alemana, cuyo artículo 40 establece que «a efectos tributarios es irrelevante que una conducta, que cumple total o parcialmente el supuesto de hecho de una ley tributaria, infrinja un mandato o prohibición legales o atente contra las buenas costumbres»<sup>58</sup>. En otros países europeos como Portugal también se recoge este principio de irrelevancia<sup>59</sup>, y además se recoge en los Modelos de Código Tributario para América Latina y en Ordenamientos de países latinoamericanos como Brasil, Venezuela o Costa Rica<sup>60</sup>.

## 6. LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE LOS ACTOS SOMETIDOS A GRAVAMEN

Como hemos expuesto, la norma del artículo 13 de la LGT pretende significar, no solo la autonomía calificadora del Derecho tributario y el mandato de prescindir de los defectos de validez, con la consiguiente posibilidad de que tributen actos o negocios a pesar de ser inválidos o ineficaces para otros sectores del Ordenamiento, sino además, y como consecuencia de lo anterior, que **la Administración tributaria no puede instar la invalidez o ineficacia de un negocio celebrado entre las partes, como por otro lado tampoco los sujetos pueden alegar la invalidez o ineficacia de un negocio para con ello eludir el pago del impuesto**<sup>61</sup>.

<sup>58</sup> Traducción de Carlos PALAO TABOADA de la *Ordenanza Tributaria Alemana*, IEF, Madrid, 1980.

<sup>59</sup> En el artículo 10 de su *Lei Geral Tributária*, que entró en vigor el 1 de enero de 1999.

<sup>60</sup> Da cuenta de ello Pedro M. HERRERA MOLINA en *Fiscalidad...*, *op. cit.*, pág. 45.

<sup>61</sup> En realidad, el propio legislador tributario también sería destinatario de esta norma, pues la ley fiscal no puede regular la validez o invalidez civil de un negocio. En un conocido trabajo sobre la relación Derecho civil-Derecho fiscal, RAMALLO da cuenta de una SAT de Palma de Mallorca de 10 de abril de 1968; la Ley del Timbre del Estado sancionaba un defecto de nulidad no previsto en las leyes civiles. Tal motivo de nulidad civil, previsto en la Ley del Timbre, «representa una verdadera y singular intromisión o injerencia del Derecho fiscal en el propio Derecho civil sustantivo» («RAMALLO MASSANET, Juan: «Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny», *Revista de la Facultad de Derecho de la UCM*, Madrid, Vol. XVII, núm. 46. 1973, pág. 24).

Llegados a este punto, es imprescindible destacar que **no es la Administración la que tiene que declarar la invalidez del negocio celebrado entre las partes**, sino el juez competente, porque **la misión de la Administración tributaria no es juzgar sobre los defectos de los negocios, sino aplicar los tributos**.

El Tribunal Supremo ya ha explicado, hace más de medio siglo, que **la Administración tributaria no es quien tiene que declarar la nulidad del acto que se somete a gravamen**. En un principio había determinado que la inexistencia de un acto o negocio jurídico suponía la no sujeción al impuesto <sup>62</sup>, pero posteriormente afirmó (y esta vez para unificación de doctrina) que la Administración no era quien para declarar la nulidad o inexistencia de un contrato, y que lo que procedía era liquidar el impuesto. Fue en Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo, de 29 de marzo de 1949, en la que el alto tribunal tuvo que valorar si una donación de inmuebles en documento privado era donación a efectos fiscales, y afirmó que, aunque la donación fuese nula de pleno derecho, «no es el Liquidador del Timbre del Estado el llamado a definir y declarar tal nulidad, ya que su función es esencial y meramente fiscal» <sup>63</sup>.

De hecho, si se ha establecido la regla de la irrelevancia de la invalidez en el artículo 13 de la LGT, es porque **la Administración tributaria no tiene potestad para declarar la validez o invalidez de un acto**. Piénsese que, «de colocarse al liquidador para que juzgue sobre defectos de forma o de fondo, se colocaría al mismo en situación de un juzgador» <sup>64</sup>. Y **la Administración no es juez, sino liquidadora** <sup>65</sup>, por lo que «lógicamente los órganos de Hacienda no pueden declarar tales vicios» <sup>66</sup>.

El principio de que la Administración no puede ser juez de la ilicitud o no de la operación que se somete a liquidación puede encontrarse también en el Derecho comparado <sup>67</sup>, donde, con base en el mismo, se afirma que no debe hacerse distinción, a la hora de la tributación, entre las operaciones lícitas y las ilícitas, no obstante el eventual derecho a la restitución de lo ingresado si la venta se anula con arreglo al Código Civil.

Si la Administración tributaria no puede calificar de inválidos o ineficaces los actos o negocios jurídicos, tampoco los tribunales administrativos tienen competencia para ello, como el propio TEAC viene reconociendo reiteradamente <sup>68</sup>.

<sup>62</sup> STS de 5 octubre de 1948 (Ref. Aranzadi 1.148).

<sup>63</sup> Repertorio de Jurisprudencia de Aranzadi, referencia 45, año 1949. La tesis del Ministerio Fiscal es que la donación inter vivos de bienes inmuebles efectuada en documento privado es liquidable sin perjuicio, en su caso, de la devolución de lo ingresado por la liquidación si se llegase a declarar la ineficacia del documento generatriz de ella.

<sup>64</sup> José M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ VILLAMIL, refiriéndose al Impuesto de Transmisiones, en *Legislación del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes*, 2.<sup>a</sup> ed., Madrid, 1948, pág. 286.

<sup>65</sup> Luis CORRAL GUERRERO, *El derecho del contribuyente a la devolución de impuestos*, Edersa, Jaén, 1977, págs. 360 y 361.

<sup>66</sup> Ramón FALCÓN Y TELLA, «Interpretación económica y seguridad jurídica», *Crónica tributaria*, n.º 68, 1993, pág. 29.

<sup>67</sup> En Bélgica existe jurisprudencia consolidada en este sentido: «Le Fisc sortirait de son rôle si, s'érigeant en Juge, il cherchait à faire la distinction des actes licites ou illicites, valables ou nuls»; «L'Administration n'a pas à s'ériger en juge»; «L'Administration n'est pas juge de la nullité des conventions» [arrêt du 24 novembre 1924 de la Cour de Cassation; el arrêt du 18 mars 1976 y la Decisión administrativa de 28 de julio de 1975 (Revue n.º 22, n.º 534, pág. 303); Alain BOLLY, *La taxation des revenus illicites*, Ministère des finances, Ecole Nationale de Fiscalité et des Finances, junio 1989, págs. 12 y ss.].

<sup>68</sup> Véase la Resolución de 8 de mayo de 1955, citada por Antonio MARTÍNEZ LAFUENTE en *Derecho tributario, Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 500.

De lo expuesto se deduce que la Administración, **al actuar prescindiendo de los defectos de validez e ilicitud del acto o negocio que se somete a tributación, está realizando un acto de liquidación que, de acuerdo con la presunción de legalidad** que rige en general para todos los actos de la Administración <sup>69</sup>, **permite calificar al ingreso de debido.**

Y si no puede la Administración tributaria declarar los vicios de los contratos, «menos aún pueden hacerlos valer –exclusivamente frente a la Hacienda, a efectos de evitar el gravamen– los particulares que dieron lugar a ellos» <sup>70</sup>. Esto es, **tampoco los particulares podrán alegar que el negocio está viciado para con ello intentar eludir el pago del impuesto.** De permitirse que los particulares alegaran su propio error o sus propios defectos, se podría conseguir el efecto de fomentar la celebración de actos nulos o anulables o en general ineficaces para que con ello las partes evitaran su gravamen <sup>71</sup>. Y es que «lo que se pretende con esta norma es sencillamente evitar que el nacimiento de la obligación tributaria quede al arbitrio de las partes, mediante el sencillo expediente de concluir un negocio con un defecto de forma o de sustancia que podría determinar su anulación, la cual, sin embargo, no llega a producirse al no ejercitarse la correspondiente acción» <sup>72</sup>. «Si tales vicios fueran determinantes de la calificación desde la norma tributaria, a nadie se le escapa que podrían servir como medio para impedir el gravamen en manos de sujetos pasivos» <sup>73</sup>.

## 7. LA RELEVANCIA TRIBUTARIA DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD Y CESACIÓN DE EFECTOS: LA NECESIDAD DEL REINTEGRO DEL IMPUESTO INGRESADO

De la norma que recoge el principio de preterición de los vicios de invalidez a efectos de gravamen, se deriva, necesaria y lógicamente, la posibilidad de que tributen actos o negocios a pesar de que puedan ser inválidos o ineficaces para otros sectores del Ordenamiento. Si se declara la nulidad, la norma tributaria habrá unido el nacimiento de la obligación tributaria a la existencia de un negocio que, jurídicamente, no ha tenido vida. Por eso nos preguntamos lo siguiente: la regla de la irrelevancia de la ilicitud, ¿realmente significa que al Derecho tributario le es irrelevante el que un hecho que se va a someter a gravamen sea contrario al Ordenamiento o no produzca efectos?

Claramente la respuesta es negativa, porque no puede afirmarse que lo que es nulo en Derecho privado o administrativo puede servir como existente en Derecho tributario <sup>74</sup>. El principio de marginación de los vicios y defectos no puede significar que al Derecho tributario le es indiferente que un negocio sea válido, inválido, produzca efectos o sea nulo. Lo que la norma implica es que **mien-**

<sup>69</sup> Antes específicamente en el artículo 8 de la LGT de 1963; ahora solo en el 57 de la Ley 30/1992, LRJPAC.

<sup>70</sup> Ramón FALCÓN Y TELLA, «Interpretación económica...», *op. cit.*, pág. 29.

<sup>71</sup> Un sujeto puede preferir firmar un contrato viciado para evitar el devengo del impuesto: Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1949, Ref. Ar. 451.

<sup>72</sup> Fernando PÉREZ ROYO: *Derecho financiero y tributario*, parte general, undécima edición, Civitas, Madrid, 2001, pág. 98.

<sup>73</sup> Rafael NAVAS VÁZQUEZ: «Interpretación y calificación en Derecho Tributario», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma, homenaje a F. Sainz de Bujanda*, Madrid, IEF, 1991, pág. 403.

<sup>74</sup> Parece evidente que si el negocio no ha existido, tampoco puedan unirse a su realización los efectos tributarios. Matías CORTÉS: *Ordenamiento tributario español I*, cuarta edición, Civitas, Madrid, 1985, págs. 136-137.

**tras la nulidad no sea declarada, el acto con apariencia de válido deberá gravarse como si fuera válido.** Ahora bien, **una vez que la nulidad se declare, y se anulen jurídicamente los efectos del negocio producidos, los efectos tributarios que se hubieran anudado a la realización del mismo, también deben deshacerse.** «Una vez declarada por sentencia firme la existencia del vicio, con la consiguiente rescisión o anulación del acto, ello conlleva la devolución del impuesto <sup>75</sup>».

Por ello podemos afirmar **que la regla de la irrelevancia de los vicios del acto gravado se completa con la de la relevancia tributaria de los efectos que se derivan de una declaración de nulidad**, y así, si por aplicación de la ley se deshacen los efectos de lo realizado y desaparece la capacidad económica que se quería gravar, no puede exigirse ni mantenerse la exigencia del tributo, so pena de socavar también el principio de no contradicción. Porque «lo que el Ordenamiento tributario desconoce es la nulidad no declarada», pues cuando esa nulidad es oportunamente declarada surte efectos, procediendo la devolución del impuesto <sup>76</sup>. En definitiva, que **«en ningún caso son irrelevantes los defectos de invalidez o ineficacia. En realidad, lo único que se produce es un desplazamiento de su tratamiento, desde el plano de la calificación al de la devolución»** <sup>77</sup>.

Se trata de un supuesto en el que el ingreso realizado ha perdido su fundamento o razón de ser y se ha convertido en injusto e ilegítimo, con la obligada consecuencia de que esta situación debe ser corregida por el Ordenamiento. La solución que hemos propuesto es, por tanto, que si hay apariencia de validez se aplique inicialmente el impuesto y posteriormente se devuelva si el acto o negocio se anula <sup>78</sup>, o que lógicamente, si no fue ingresado, la liquidación efectuada se deje sin efecto <sup>79</sup>.

Esta es la solución que también ofrece la Ordenanza Tributaria alemana, en cuyo artículo 41 se establece que, en defecto de ley tributaria expresa en contrario, «la ineficacia originaria o sobrevenida de un negocio jurídico es irrelevante a efectos tributarios», pero solo es irrelevante, nótese, «en la medida y durante el tiempo en que las partes, a pesar de tal ineficacia, permitan que se produzca y subsista el resultado económico de dicho negocio».

Es una **solución ajustada a los principios de generalidad e igualdad**, porque todos los actos van a tributar, con independencia de los vicios de que adolezcan, por el efecto económico producido. Este efecto económico, en virtud del respeto a la apariencia creada, será amparado por el Ordenamiento hasta que se declare la nulidad del acto. No se vulnera la igualdad porque, en tanto un acto o negocio no sea declarado nulo, para la Administración tributaria es absolutamente idéntico al acto válido. El principio de generalidad solo se violaría si, una vez producida la declaración de nulidad,

<sup>75</sup> Ramón FALCÓN Y TELLA: «Interpretación...», *op. cit.*, pág. 29.

<sup>76</sup> Ernesto LEJEUNE VALCÁRCEL: «La devolución...», *op. cit.*, pág. 312.

<sup>77</sup> O dicho de otra forma, «no se trata de no tomar en consideración los fenómenos de invalidez o ineficacia, sino de desplazar su consecuencia en el orden tributario desde la fase de calificación a la de devolución». Mario CONDE y CONDE: «El principio...», *op. cit.*, págs. 284 y 285.

<sup>78</sup> Es la idea sostenida por Ramón FALCÓN Y TELLA en «La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delito: SAP Madrid 24 enero 1998 (sic)», *Quincena Fiscal*, n.º 11, junio 1999, pág. 5.

<sup>79</sup> La Resolución del TEAC de 21 de octubre de 1992, en un caso del artículo 60.1 del TR de la Ley del ITPyAJD, exige que bien se devuelva lo ingresado, bien se deje sin efecto alguno la liquidación, si no se hubiese ingresado. Citada por MARTÍNEZ LAFUENTE en su *Manual del ITP* (edición de 1996, citada), pág. 628.

la ley no dispusiera de un mecanismo legal para restaurar la desigualdad no inicial, sino sobrevenida, existente entre el tratamiento tributario recibido por el acto aparentemente válido y el que definitivamente ha sido declarado ineficaz. Y tal mecanismo existe <sup>80</sup>.

Por otro lado, una regla que obliga a liquidar basándose en una presunción de validez, pero que en correspondencia, obliga a restaurar la situación originaria si se declara la nulidad con efectos retroactivos **no rompe la unidad del Ordenamiento**, sino que, al contrario, lo que hace precisamente es respetar lo establecido por este, reforzando la coherencia del sistema. Lo que sería incoherente y rompería la unidad sería que la Administración declarase la nulidad civil de un negocio jurídico.

Y con esta solución, **se respeta además el principio de capacidad contributiva**, que impide que se graven capacidades económicas jurídicas o económicamente inexistentes. Como afirma PÉREZ ROYO, «el respeto al principio de capacidad económica y a las meras reglas de la lógica jurídica exige que si los defectos presentes en el acto dan lugar a su anulación, desaparezca igualmente el gravamen» <sup>81</sup>. Si de la declaración de nulidad no se derivara una retroacción de efectos (restitución, demolición...), entonces se mantendría la exigencia del tributo. Por tanto, esta norma es perfectamente compatible con el principio de capacidad económica.

En definitiva, si para buscar la capacidad económica atendemos a la exigencia lógica del Tribunal Constitucional de buscar la riqueza allí donde esta se encuentre, deduciremos que allá donde no pueda encontrarse capacidad económica, porque el acto gravado no se entiende productor de efectos jurídicos, no podrá haber tributo. Podemos decir que **el principio de marginación de los vicios de invalidez se completa con la necesidad de dar relevancia tributaria a los efectos que derivan de una declaración de nulidad**, en el sentido de que **si por mandato del Ordenamiento** (en la idea de restablecer el orden jurídico violado y volver las cosas a su estado originario que supone la restitución de las prestaciones que se ordena con la declaración de nulidad) **desaparece la capacidad económica que pretendía gravarse, no puede exigirse tributo**.

Resaltamos que la desaparición de la capacidad económica debe venir ordenada por el Ordenamiento jurídico, pues lo que defendemos es **que no se tribute cuando legalmente se dispone la eliminación de la capacidad económica**. Así, por ejemplo, si se ordena la demolición de una obra ejecutada sin licencia, desaparece jurídicamente, y no como una mera cuestión de hecho o circunstancial, la capacidad económica que quería gravarse con el ICIO; o si se condena a la devolución de la prestación recibida en un contrato de compraventa, en virtud de la declaración de nulidad del mismo, habrá desaparecido por aplicación de la ley la capacidad contributiva que pretendía gravarse. Si no es la ley la que impone la privación de la capacidad económica, sino que esta se pierde por una situación de hecho, no se excluye, de principio, el gravamen.

En síntesis, nuestra postura es **que solo se tribute de forma efectiva por los efectos que el Derecho consiente de forma definitiva**. El reintegro o la devolución es el restablecimiento de una situación anterior y constituye la solución jurídicamente congruente, ya que es lo que da lugar a repo-

<sup>80</sup> Ernesto LEJEUNE VALCÁRCEL, «La devolución...», *op. cit.*, págs. 314 y 315.

<sup>81</sup> Fernando PÉREZ ROYO: *Derecho...*, *op. cit.*, pág. 98.

ner la situación patrimonial previa al ingreso<sup>82</sup>. La propia noción de **tributo implica el cumplimiento definitivo de una obligación**. Y pienso que no puede mantenerse la exigibilidad del mismo cuando por aplicación de la ley ha desaparecido la capacidad económica que era su sustrato o base. La devolución es el correlativo necesario del ingreso contrario al Ordenamiento<sup>83</sup>.

## 8. LA NATURALEZA DE LA DEVOLUCIÓN

Ciertamente, debe reconocerse que esta devolución, cuyo fundamento lógico y material creemos ya evidenciado, no está prevista en la LGT. Ello ha servido a algunos para caracterizarla como una *devolución específica*, que necesita reconocimiento expreso y que solo opera cuando el legislador así lo manifieste expresamente<sup>84</sup>. De ahí que se haya intentado por algunos aplicar aquí la institución civil del **cobro de lo indebido**, para inclinarse por la aplicación de un principio general del Derecho que impide el enriquecimiento sin causa como justificación del derecho a la devolución en las hipótesis no previstas<sup>85</sup>, y que por otros se haya definido este supuesto como de **devolución de ingresos indebidos**. La argumentación que sustenta esta última tesis ciertamente es tentadora. Sin embargo, como enseguida veremos, desde un análisis profundo, sistemático y literal de la ley, se llega a la conclusión de que **debe rechazarse**.

Este supuesto de devolución ha sido calificado como de *devolución de impuestos legales que devienen injustos*, en la idea de que el pago impositivo realizado en su momento era legítimo, no indebido, sino conforme a Derecho, aunque la aparición de un *hecho sobrevenido*, a saber, la invalidez del negocio jurídico, lo ha convertido en injusto. Es interesante destacar cómo su autor considera que **el hecho posterior sobrevenido no altera la presunción de legalidad de la liquidación tributaria** y que **la obligación impositiva sigue siendo legítima**<sup>86</sup>.

Años más tarde, VICENTE-ARCHE encaja el supuesto de devolución del ITP por ineficacia sobrevenida del acto gravado entre los casos en que el legislador prevé una *revisión de la cuantificación de la obligación tributaria*. Entiende que **si un acto o negocio resulta ineficaz no por ello desaparece el efecto tributario que en su momento provocó, consistente en el nacimiento de la obligación tributaria. La aparición de la ineficacia del acto o negocio nunca significa que el presupuesto objetivo no se haya realizado, ni priva de fundamento a la liquidación que se hubiera practicado con anterioridad**<sup>87</sup>.

<sup>82</sup> Rafael NAVAS VÁZQUEZ: *La devolución...*, *op. cit.* pág. 15: «Todo ingreso ilegal no debe, en principio, consolidarse».

<sup>83</sup> Véase Rafael NAVAS VÁZQUEZ, *La devolución...*, *op. cit.*, pág. 58.

<sup>84</sup> En este sentido, Luis CORRAL GUERRERO: *El derecho...* *op. cit.*, págs. 282 y 283: «El derecho subjetivo a esta devolución requiere de un reconocimiento expreso y caso por caso por parte del ordenamiento, porque al tratarse de un impuesto legal, su devolución es excepcional».

<sup>85</sup> El artículo 1.895 del CC sería el fundamento de la devolución de ingreso indebido en Derecho tributario. Entre otros, Antonia PRAENA REQUENA: «Los expedientes de devolución de ingresos indebidos», *Hacienda Pública Española*, n.º 16, 1972, págs. 265 y ss. Algunas sentencias han aplicado esta justificación, como SAN (Contencioso-Administrativo, Sección 6.ª), de 1 de julio de 1999 (JT 1999\1847).

<sup>86</sup> Luis CORRAL GUERRERO, *El derecho...*, *op. cit.*, págs. 282 y ss. y págs. 364 y ss.

<sup>87</sup> Fernando VICENTE-ARCHE DOMINGO, «Contribución al análisis...», *op. cit.*, págs. 267 y 268.

Con posterioridad, se entiende que el pago realizado se mantiene legal, pero como consecuencia de la declaración de ineficacia deviene *injusto e ilegítimo*<sup>88</sup>, y años después se mantiene la misma postura en cuanto a la legalidad del procedimiento, pero dando un paso más, entendiendo que **si se declara la nulidad de un acto habrá que entender que el hecho imponible no se ha realizado materialmente**. En esta idea, **esa declaración de nulidad afectará al hecho imponible, pero no a la legalidad del procedimiento de liquidación seguido, que es perfectamente válido**<sup>89</sup>.

Y hay quien dice que este supuesto lo es de un *ingreso indebido*<sup>90</sup>. Introducen un matiz quienes dicen que el supuesto de devolución del ITPyAJD es un caso de devolución de ingresos indebidos, en el que aunque la magnitud formal del hecho imponible se ha realizado, no se ha verificado el índice de capacidad contributiva<sup>91</sup>. A nuestro juicio, el supuesto no puede calificarse de ingreso indebido. Tradicionalmente se ha considerado que el ingreso indebido es el ilegal o ilegítimo, concebido como una entrega hecha a la Hacienda Pública sin que esta tenga derecho a percibirla por motivo de ilegalidad<sup>92</sup>, y esta noción de indebido no puede acoger en su seno el supuesto de declaración de nulidad que sobreviene al gravamen, dado que el artículo 13 de la LGT es contundente al obligar a liquidar los actos aun con vicios de invalidez. **Lo legal, lo exigible, y en ese sentido lo debido, es ingresar**, aunque luego proceda la devolución. Solo de considerarse que el ingreso indebido lo sería (indebido) por razones sustantivas, el supuesto que analizamos podría encajar en este concepto<sup>93</sup>. Porque **si el artículo 13 de la LGT precisamente obliga a liquidar, el ingreso legalmente no es indebido**. Ello no obstante, hay tribunales que han accedido a la devolución, solicitada como de ingresos indebidos, porque *en realidad se trata de la misma cosa*<sup>94</sup>.

Por este mismo motivo **no podemos considerar estos supuestos como de no sujeción**, pues su concepción como tal chocaría con la obligación de someter a gravamen los actos con independencia de sus vicios que preceptúa **el artículo 13 de la LGT, que es precisamente el mandato que establece su sujeción**. La contradicción solo podría salvarse haciendo una distinción entre sujeción material y sujeción formal, según la cual un acto o negocio estaría formalmente sujeto a pesar de su

<sup>88</sup> Ernesto LEJEUNE VALCÁRCEL, «La devolución de ingresos...», *op. cit.*, págs. 315 a 318.

<sup>89</sup> Fernando SERRANO ANTÓN, «Las devoluciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *Impuestos II*, 1995, pág. 63. Y en su monografía *Las devoluciones tributarias*, Madrid, Marcial Pons, 1996, pág. 387.

<sup>90</sup> Rafael NAVAS VÁZQUEZ, *La devolución...*, *op. cit.*, pág. 16. Rafael ACOSTA ESPAÑA, «Comentario al artículo 60», en *Comentarios a las leyes Tributarias y Financieras, Tomo VII-2º, Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, (dir. N. AMORÓS RICA), Edersa, Madrid, 1991, pág. 1.496.

<sup>91</sup> César GARCÍA NOVOA, *La devolución...*, *op. cit.* pág. 146. También en págs. 36 y 37.

<sup>92</sup> Luis CORRAL GUERRERO, *El derecho del contribuyente...*, *op. cit.*, pág. 130 y ss. y págs. 332 y 333.

<sup>93</sup> Entre los supuestos de devolución de ingresos indebidos incluye el que analizamos Antonio MARTÍNEZ LAFUENTE, *Derecho tributario, estudios...*, *op. cit.*, págs. 495 y ss. María Teresa SOLER ROCH («La tributación...», *op. cit.*, pág. 17) habla de la obligación de devolver «el ingreso tributario indebido».

<sup>94</sup> STSJ Cataluña núm. 766/2002 (Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª), de 26 de septiembre (*Westlaw JUR 2003\17312*): «El fundamento legal de la demanda se encuentra en el contenido del artículo 57.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (...) Por ello, la parte demandante inició el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (...) En principio, no estamos antes un supuesto de devolución de ingresos indebidos, por la sencilla razón de que cuando el pago del impuesto se produjo, en este caso (y cabe decir en cualquier otro) el ingreso era debido (...) Pero una vez acreditada la imposibilidad (...) devino irrealizable el hecho imponible, lo que constituye el supuesto anteriormente mencionado de devolución de la cantidad ingresada».

intrínseca ilicitud, ineficacia o invalidez, pero devendría materialmente no sujeto cuando esa ilicitud o contrariedad a Derecho fuese detectada y en consecuencia el acto se anulara y se deshicieran sus efectos *ab initio*, pues habría desaparecido la capacidad económica que sustantivamente constituía su fundamento. De hecho, la Ley del ITPyAJD ha suprimido el apartado que decía que si la liquidación nunca hubiera sido ingresada se declararía la no sujeción<sup>95</sup>.

Y por este motivo, **el procedimiento para recuperar el ingreso no puede ser un procedimiento de revisión**, porque si la liquidación es correcta no hay ningún acto que revisar. Dado el mandato de liquidar prescindiendo de los defectos, **el impuesto será un ingreso debido, el acto de liquidación correcto, y la declaración de ineficacia no romperá la presunción de legalidad de la liquidación tributaria, de ahí que *stricto sensu* este no deba considerarse un supuesto de devolución de ingresos indebidos**<sup>96</sup>. En definitiva, que podrá afirmarse que **la obligación de devolución que incumbe a los órganos de la Administración tributaria no supone revisar ningún acto anterior sino comprobar, declarar y ejecutar una nueva obligación**<sup>97</sup>.

En este sentido, ***el ingreso es debido, irrepitable, porque era exigible conforme a la legalidad vigente***. Lo que ocurre es que existen en Derecho situaciones posteriores al nacimiento de la obligación tributaria que provocan la restitución del impuesto satisfecho aun en el caso de una liquidación definitiva, como es el caso que nos ocupa. **Esta obligación de devolución es una obligación autónoma, y el derecho a la devolución que tiene el sujeto es un derecho autónomo, jurídicamente independiente** de la relación tributaria que tuvo lugar por el pago del impuesto.

Ciertamente interesante es la tesis de GARCÍA NOVOA, que afirma la posibilidad de que estemos ante un ***ingreso indebido sobrevenido***. A su juicio, no cabe distinguir jurídicamente entre devolución de ingresos indebidos y devolución de ingresos debidos, entendiendo que los primeros serían aquellos en que el ingreso es indebido en el momento del pago y los segundos aquellos en que la contradicción del pago con el Ordenamiento jurídico se produce con posterioridad. Porque la configuración del indebido es igual en ambos casos, la contradicción del pago con la determinación legal de la obligación tributaria, siendo indiferente para su régimen jurídico el momento en que esa contradicción se produce<sup>98</sup>.

Su idea ha recibido el apoyo en la doctrina, con argumentos aparentemente convincentes, pero que a mi modo de ver se resquebrajan. En opinión de VARONA, el pago inicial de la deuda tributaria

<sup>95</sup> En el Reglamento de Derechos Reales de 1900, la norma decía en su apartado 4 que «si el importe de la liquidación no hubiere sido ingresado en el Tesoro, podrá utilizarse, al objeto de rectificarla o declarar la no sujeción el procedimiento establecido en (...) para la subsanación de errores materiales».

<sup>96</sup> También LEJEUNE VALCÁRCEL, en «La devolución...», *op. cit.*, pág. 316; SERRANO ANTÓN, «Las devoluciones...», *op. cit.*, pág. 63.

<sup>97</sup> Así lo ha reconocido el TEAC en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio: «la anulación judicial de un contrato no autoriza a anular la previa liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales; en todo caso dará lugar a la devolución de lo ingresado» (Resolución del TEAC n.º 185 de 29 de enero de 1992).

<sup>98</sup> César GARCÍA NOVOA, *La devolución...*, *op. cit.*, pág. 68. Citando a POTTITO en su trabajo *La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria*, Morano, Napoli, 1970, dice que podría incluirse en lo que la doctrina italiana ha denominado «superveniencia de una falta de hecho imponible». Véase sobre los *indebiti sopravvenuti* la pág. 122. Sobre la indiferencia del momento en que debe darse la contradicción con el Ordenamiento, págs. 155 y 156. Su concepto de indebido, en las págs. 100 a 105.



será un ingreso indebido, puesto que «los efectos invalidantes se retrotraen al momento en que se dictó el acto de liquidación», afirmación que no encuentra, a nuestro juicio, cobertura legal. Para el profesor, el acto afectado de nulidad y que constituyó el hecho imponible de un tributo, no podrá producir efectos tributarios porque, al ser inválido el presupuesto integrante del hecho imponible, no se puede considerar realizado este, ni en consecuencia estimar que exista la capacidad económica que el mismo manifiesta. Y no existiendo hecho imponible no puede surgir deuda tributaria; por ello, el pago es indebido <sup>99</sup>.

Entiendo, sin embargo, que una cosa es que el Derecho civil declare que un acto es nulo, incluso con efectos *ex tunc*, y otra que ello impida que el hecho imponible se realizara; que una cosa es el hecho de cuya realización surge o nace la obligación tributaria y otra distinta el negocio jurídico privado que se declara inválido <sup>100</sup>; y que **el acto de liquidación no es inválido porque el acto del que dimana lo sea**. No obstante, debe reconocerse que el Tribunal Supremo lo ha sostenido en alguna ocasión <sup>101</sup>.

El hecho de que el reintegro de los tributos ingresados por actos declarados inválidos no esté expresamente recogido en ninguna norma general, ni pueda calificarse legalmente como de indebido, no es obstáculo para considerar que debe producirse, en la idea de que obtener la devolución del impuesto satisfecho es un derecho cuyo fundamento material se encuentra en los principios de justicia y de capacidad económica, y cuya existencia no depende de su reconocimiento expreso por las normas <sup>102</sup>.

## 9. MECANISMOS LEGALES PARA OBTENER EL REINTEGRO DEL IMPUESTO SATISFECHO POR EL ACTO ANULADO

Correspondería ahora analizar las posibilidades de obtener el reintegro de lo ingresado que ofrece nuestro Ordenamiento jurídico tributario. En este punto podemos decir que solo las normas reguladoras de los impuestos indirectos e instantáneos contienen una previsión expresa en este sentido, la cual no se recoge en la LGT. Ello hace que la solución no sea única para todos los impuestos y que haya varias posibilidades de restablecer la justicia y la capacidad económica del que

<sup>99</sup> Juan Enrique VARONA ALABERN: *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, 2000, págs. 237, 238.

<sup>100</sup> La cuestión entronca con la polémica entre si lo que se grava son los hechos o situaciones de hecho o los conceptos o situaciones de Derecho. Aceptamos el planteamiento que en nuestra doctrina se considera dominante, el de la significación fáctica del hecho imponible aun en los impuestos de corte más puramente jurídico, y recomendamos la lectura del trabajo de Juan RAMALLO: «Derecho fiscal frente a Derecho civil...», *op. cit.*, pág. 22 y ss., así como los ensayos de TROTABAS y GENY traducidos por el profesor. «La nulidad de un acto jurídico como tal no suprime una situación de hecho que puede ser objeto de un gravamen», dice GENY.

<sup>101</sup> STS de 25 de marzo de 1972: «la liquidación se encuentra viciada de la misma nulidad que afecta al acto administrativo del que dimana (...) es procedente estimar el recurso declarando la nulidad de la liquidación practicada a la demandante con la obligada consecuencia de la devolución de su importe por parte de la Administración».

<sup>102</sup> Ya en el siglo XIX se afirmaba en nuestro país que, cuando no haya disposición escrita, la devolución procederá entonces por el principio de que el impuesto exigido por la Hacienda siempre tiene la condición de reintegrable cuando el acto o contrato no ha producido sus efectos. Salvador ROCAFULL Y CASTRO, *Manual de la legislación...*, *op. cit.*, pág. 175.

ingresó un tributo por un acto que ha sido declarado nulo y del que se han hecho desaparecer los efectos económicos.

En los impuestos periódicos la posibilidad es **tener en cuenta la pérdida en el ejercicio en que la nulidad se declare**. Ello puede tener cabida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) o en el Impuesto sobre Sociedades (IS), en los que se admite por diversas vías la introducción de partidas negativas de la base imponible. En este sentido, ya ha manifestado nuestro Tribunal Supremo que en impuestos como el de Sociedades (refiriéndose a impuestos periódicos), en lugar de procederse a la devolución cuando se declara la nulidad del acto que generó en su momento un resultado positivo que se incluyó en la base imponible del ejercicio correspondiente, **debe contabilizarse esa declaración judicial de nulidad en el ejercicio en que la misma adquiera firmeza** <sup>103</sup>. Como puede apreciarse, esta solución solo puede arbitrarse para impuestos periódicos, y además, no habría propiamente una devolución de lo ingresado, pues dado su carácter eminentemente progresivo (ciertamente menor en el IS y en el nuevo IRPF con su base del ahorro a tipo fijo) la minoración en base en un ejercicio no tiene necesariamente que conseguir el reintegro exacto de la cantidad ingresada.

En la Ley del IRPF la solución puede venir de la regla especial que, frente a la general de imputación temporal de ingresos y gastos, establece que cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquella adquiera firmeza <sup>104</sup>. Esta norma prevé la **suspensión de la obligación de contribuir en caso de litigio pendiente sobre el hecho imponible**, y por tanto, supondría una excepción a la regla general de irrelevancia de la ilicitud o de los vicios de invalidez, al permitir al sujeto no declarar una renta sobre cuya existencia, cantidad o titularidad duda, obviamente siempre que se cumplan los dos requisitos: que exista un litigio ante los tribunales y que este lo sea acerca del derecho a la percepción o a la cuantía de una renta.

Dado que la solución para estos impuestos directos y periódicos no está claramente expresada en nuestro Derecho positivo, aquí puede ser especialmente interesante traer a colación las respuestas del Derecho comparado. En Francia, dada la prevalencia, en los impuestos directos de carácter periódico, del principio de *annualité de l'impôt*, **la restitución del impuesto satisfecho puede hacerse en el ejercicio en que la operación es declarada nula**, de manera simétrica a la operación inicial: si se había gravado como ganancia patrimonial se le permite al contribuyente, en el ejercicio de la anulación, computarse una pérdida en una cantidad equivalente a la renta gravada originariamente <sup>105</sup>.

<sup>103</sup> Esta doctrina jurisprudencial puede considerarse fuente por reiterada, dado que al menos nos constan dos sentencias en este mismo sentido: Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, 27 de marzo de 1999 (Ref. Aranzadi RJ 1999\2957) y de 14 de abril de 2000 (Ref. Aranzadi RJ 2000\4272).

<sup>104</sup> Artículo 14.2.a) de la Ley 35/2006, del IRPF.

<sup>105</sup> Carlos DE PABLO VARONA: *La preterición de los vicios...*, *op. cit.*, págs. 195 y ss. En Francia la jurisprudencia ha rechazado que la invalidez pueda tener efectos retroactivos en el ámbito de los impuestos sobre la renta. La regla se consagra con la sentencia del Consejo de Estado francés de 11 de octubre de 1974 (n.º 85.117), en la que un contribuyente había impugnado la inclusión por parte de la Administración de una ganancia patrimonial en su declaración de renta porque la

En los Estados Unidos, para los ilícitos no penales, la restitución de la renta obtenida y gravada como consecuencia de la declaración de su invalidez no impide, al igual que en Francia, que se mantenga el gravamen original, permitiéndose la **deducción de la cuantía reintegrada en el ejercicio en que se lleve a cabo la restitución**. Pero dado que este reintegro no necesariamente restaura al contribuyente en su situación originaria, la sec. 1341 del *Internal Revenue Code* ofrece dos opciones al contribuyente, de manera que se le pueda garantizar el reembolso de lo que abonó originariamente; ambas alternativas consisten en deducciones en el impuesto del ejercicio de la restitución, con lo que **en ningún caso se rectifica la declaración originaria** y por lo tanto no se devuelven intereses <sup>106</sup>.

En Italia, el principio de irrelevancia de la invalidez ha sido aplicado a las **rentas ilícitas**, y con base en el mismo, estas **se sujetan a imposición directa**, sea en el caso de delito, sea en caso de contrariedad a normas sancionadas con la nulidad civil <sup>107</sup>. Aunque la doctrina y la jurisprudencia ya lo habían adelantado, y aunque para algunos la solución ya podía inferirse del Ordenamiento tributario <sup>108</sup>, lo cierto es que la norma somete por primera vez expresamente la tributación de los actos ilícitos a los impuestos sobre la renta, **con una importante salvedad, consistente en verificar si ha habido secuestro o comiso penal** (aunque no menciona la restitución) <sup>109</sup>. **Si se dan estas medidas**, la solución propuesta por el legislador italiano es la **no sujeción a gravamen**.

Dando paso a los impuestos indirectos, debemos decir que **la obtención de la devolución tiene lugar porque una norma expresa así lo prevé**, y ello se da en el ITPyAJD para todas sus moda-

---

venta del inmueble estaba afectada de vicios graves y se encontraba por ello recurrida antes los tribunales. El Consejo de Estado apeló a la *regla de la irrelevancia de los vicios del contrato* de cara a su tributación, y afirmó que la anulación ulterior de la compraventa por los tribunales no le permitiría obtener una devolución cuestionando el fundamento del gravamen establecido previamente, aunque sí le permitiría deducir de sus rentas gravables correspondientes al ejercicio de la resolución judicial esa pérdida patrimonial resultante de la anulación. La solución dada por el *Conseil d'Etat* ha sido consagrada por el CGI respecto de las plusvalías empresariales. Y la doctrina francesa ha aclarado que la regla sentada por el Consejo de Estado tiene carácter general, para toda clase de rentas. Así que deben declararse los rendimientos a pesar de su posible invalidez, y si esta se declara, la restitución se imputa sobre rendimientos de la misma categoría (como rendimientos negativos) del año en que se produce tal declaración de nulidad. El criterio se ha extendido al reembolso de las sumas y bienes procedentes de delitos como hurto o estafa. Tales cantidades han de incluirse en la categoría de *bénéfices non commerciaux* (categoría residual), y una eventual condena a restituir permitiría computar un rendimiento negativo en el mismo concepto de renta.

<sup>106</sup> CARLOS DE PABLO VARONA: *La preterición...*, *op. cit.*, pág. 201: la devolución que se practicará al contribuyente será la menor de dos cantidades: el gravamen correspondiente a dicho año una vez practicada la deducción, o bien una cuantía igual al impuesto del ejercicio sin la deducción, minorada en la reducción del impuesto que hubiera resultado en el ejercicio en que se percibió la renta de haberse excluido la renta reintegrada en el ejercicio. Así es posible que la deducción practicada el año de la restitución sea más beneficiosa para el contribuyente, por ejemplo porque ese año su tipo marginal fuese superior al que tuvo el año en que obtuvo la renta.

<sup>107</sup> Artículo 14.4 de la Ley 537/1993, de 24 de diciembre, para los impuestos sobre la renta.

<sup>108</sup> Una de las cuestiones más debatidas por la doctrina y la jurisprudencia italianas ha sido la de la naturaleza innovadora o interpretativa de la norma. Como un mero ejemplo de la abundante doctrina y jurisprudencia, véase Gioacchino IZZO, en «La Cassazione civile si pronuncia contro le Sezioni Unite penali sui proventi illeciti», *Il Fisco* 20, 1995, págs. 4.958 y 4.959. Comentario a la sentencia de la casación civil n.º 4381 de 1995.

<sup>109</sup> El hecho de que no se mencione legalmente la restitución o el resarcimiento del daño como un supuesto más de no sujeción al lado del comiso y el secuestro penal, ha sido muy criticado por la doctrina italiana. Entre tantos, Loris TOSSI: «La tassazione dei redditi da attività delittuose», *Rivista di Diritto Tributario*, núm. 2, 1994, págs. 107-120, denuncia que la ley no hable de las medidas restitutorias cuando el artículo 185 del Código Penal preceptúa que cada delito obliga a la restitución según leyes civiles.

lidades <sup>110</sup>, en el del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISyD). Así, en el artículo 57.1 del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD, se establece la devolución para ciertos supuestos de nulidad: «Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción». En el IIVTNN la devolución se prevé en casi idénticos términos <sup>111</sup>.

Ya hemos visto que la norma que establecía la irrelevancia de los vicios a efectos de la imposición, tiene una larga tradición en nuestro Ordenamiento, siendo su antecedente un precepto del Acuerdo de la Dirección General de Contribuciones de 22 de marzo de 1867. Pero no fue hasta el Reglamento aprobado con carácter provisional por el Real Decreto de 10 de abril de 1900 cuando se agregó **el derecho a la devolución**. Desde entonces se mantiene la exigencia del tributo sobre un acto a pesar de sus vicios, *sin perjuicio del derecho a la devolución* en los casos en que proceda, derecho que, sin embargo, no está previsto expresamente en la LGT. En otros países de nuestro entorno, como Italia, se contempla de forma muy similar <sup>112</sup>.

A la luz de la norma, pueden destacarse como esenciales, a la hora de solicitar la devolución, algunos requisitos. En primer lugar, se impone taxativamente que **la resolución, rescisión o nulidad del contrato ha de declararse por resolución judicial o administrativa firme** antes de que el sujeto pueda solicitar la devolución del impuesto: ello primero porque, lógicamente, solo la jurisdicción correspondiente podrá declarar la nulidad (no así si fuera un caso de mera ineficacia contractual) y además porque, de aceptarse que fuera suficiente que los particulares alegaran su propio error o sus propios defectos, se podría entender que la norma fomenta la celebración de actos anulables para que las partes, con ello, evitaran su gravamen. Como se observó acertadamente ya por la primera doctrina, las normas que permiten o impiden la devolución son rígidas, pero ello es así «porque así lo exige la prevención contra el fraude» <sup>113</sup>.

<sup>110</sup> La mayor parte de las cuestiones que se han sometido a los tribunales han sido por la modalidad TPO, pero no faltan devoluciones por otras modalidades. Por ejemplo, STSJ Castilla-La Mancha, de 26 de octubre de 1999, por escritura de préstamo hipotecario, o Resolución del TEAC de 21 de octubre de 1992, devuelve el impuesto en un supuesto de anotación preventiva de demanda.

<sup>111</sup> Artículo 109.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

<sup>112</sup> Ley del Impuesto de Registro se consiente la devolución (*restituzione*) del impuesto en casos de ventas forzosas de inmuebles cuando una sentencia pronunciada en juicio contradictorio, y que haya devenido firme, declare que la venta es nula. El artículo 14 de la Ley del Impuesto «consente la restituzione dell'imposta che siasi riscossa sugli atti che siano poi dichiarati nulli con sentenza pronunciata in contraddittorio tra i contraenti e passata in giudicato per un vizio radicale che, indipendentemente dalla volontà e dal consenso delle parti induca la nullità dell'atto fin dalla sua origine». En el artículo 12 se determina que no procede la devolución si se trata de resolución, rescisión, o del efecto de una condición resolutoria. Véase Achille Donato GIANNINI: *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Unione tipografico-editrice torinese, Torino, 1956, pág. 189.

<sup>113</sup> Federico BAS y RIVAS: «Impuesto de Derechos reales y sobre Transmisión de Bienes», Ed. *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1960, pág. 817. Por su parte, José M.<sup>º</sup> RODRÍGUEZ VILLAMIL, *Legislación del Impuesto...*, op. cit., pág. 319 dice que «la aparente dureza de este precepto está justificada por las facilidades que a la defraudación daría el poder simular nulidades, con la consiguiente devolución del impuesto, sin la garantía de que es real y efectiva, dada por declaración judicial o administrativa».

En definitiva, que no debe extrañarnos que la norma exija resolución judicial, pues la devolución solo procede en casos de invalidez, y esta no puede ser declarada por las partes. Porque una cosa es la *invalidez* de un contrato declarada por el órgano correspondiente en razón a estar su celebración en contradicción con el Ordenamiento jurídico y otra muy distinta el caso de un contrato que siendo inicialmente válido es posteriormente declarado *ineficaz* y dejado sin efecto *por la sola voluntad de las partes* <sup>114</sup>. Pero no solo es necesaria resolución judicial o administrativa, sino que la devolución ha de **reclamarse en plazo** y además **el acto o contrato no debe haber producido efectos lucrativos**; si ha habido efecto lucrativo se procederá a la *rectificación* de la liquidación. Y no se producen efectos lucrativos, dice el legislador, **cuando el contribuyente se vea obligado**, a consecuencia de la declaración de nulidad, **a devolver o restituir conforme a la legislación civil** los bienes objeto del contrato anulado <sup>115</sup>.

A pesar de su confusa redacción, lo que establece el precepto es que **si el contrato anulado hubiera producido efectos lucrativos, porque las partes no se restituyen cosa y precio son sus frutos, este efecto realmente producido debe tributar**, como ocurriría, por ejemplo, con un contrato de compraventa de un inmueble que ha sido anulado unos años después de su perfección. En efecto, es posible que, aunque el obligado se vea obligado a restituir la cosa objeto del contrato, haya disfrutado de la misma. Ese aprovechamiento determina que se rectifique la liquidación inicial y se sustituya por otra que tome como base el usufructo temporal. En puridad, la exigencia de que no se hayan producido efectos lucrativos no es más que la realidad de que detrás de toda categoría jurídica se encierra una realidad económica que es la que preocupa al legislador tributario, en cuanto que es índice de capacidad económica <sup>116</sup>.

Si bien puede parecer a primera vista que en todo caso en que se ha prescindido de los vicios de invalidez y eficacia (conforme al art. 2 del Texto Refundido de la Ley) debe proceder la devolución señalada en el artículo 57 de la misma ley, **no puede darse la devolución en todo tipo de ineficacia, sino que la misma coherentemente solo procede en casos de nulidad en que haya obligación de restituir las prestaciones** del acto o contrato celebrado; **la devolución no procede en casos de ineficacia en sentido estricto** (casos de desistimiento unilateral, mutuo disenso, incumplimiento contractual) <sup>117</sup>, lo que nos parece correcto, pues en ellos ya no es la ley la que ha determinado la cesación de efectos, sino el particular. Es más, **la resolución de mutuo acuerdo se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación**. Esto es, que en este caso no solo no se anulan los efectos tributarios del negocio resuelto, sino que se realiza un nuevo acto sujeto a gravamen <sup>118</sup>. En países como Italia y

<sup>114</sup> Por ello el 57.5, que excluye la devolución si la resolución se produce de mutuo acuerdo, dice LEJEUNE acertadamente que está fuera de lugar, porque es un supuesto totalmente distinto al de la invalidez declarada por sentencia o resolución judicial firme: LEJEUNE VALCÁRCEL, «La devolución...», *op. cit.*, pág. 329.

<sup>115</sup> El precepto solo menciona las recíprocas devoluciones del 1.295 del CC, pero deberían haberse mencionado las del 1.303. No, sin embargo, los casos del 1.306, pues aquí existe la posibilidad de retener lícita y válidamente algo para lo que no se tenía título jurídico de adquisición de propiedad. Tampoco en el caso del 34 de la Ley Hipotecaria, pues el adquirente de buena fe no tiene obligación de restituir.

<sup>116</sup> Mario CONDE y CONDE, «El principio...», *op. cit.*, pág. 292: «Siendo este el más puro concepto de impuesto de base jurídica, tiene una dimensión económica que juega un importante papel».

<sup>117</sup> Recuérdese que en Derecho civil la ineficacia se conecta con vicios extrínsecos al contrato y que se produce precisamente por mutuo disenso, desistimiento unilateral, resolución o rescisión por incumplimiento, es decir, aquellos casos en que precisamente la Ley del ITPyAJD niega la devolución.

<sup>118</sup> Nuestros tribunales no dudan en aplicar esta norma. Por ejemplo, STSJ del País Vasco de 29 de diciembre de 1992 y STSJ de Baleares de 11 de mayo de 1999.

Francia, esta misma es la solución adoptada para los supuestos de resolución consensual de contratos.

**Tampoco procederá la devolución cuando**, a pesar de haber sentencia en que se declare haber lugar **la resolución**, esta se haya **declarado por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto**, pues así lo establece el apartado 4.º del artículo 57 de la Ley del ITPyAJD. Es decir, para que proceda la devolución, es necesario **que la resolución del acto o contrato no traiga causa del incumplimiento de las obligaciones del propio contribuyente** <sup>119</sup>. También aquí la excepción a la devolución se fundamenta en la evitación de la evasión fiscal que se podría canalizar a través de esta vía <sup>120</sup>. Y también encaja en la tesis que sostenemos, pues a pesar de lo que a primera vista pudiera parecer, no se trata de que tribute algo ilícito. En efecto, en la **resolución por incumplimiento**, el que no se pueda obtener la devolución del impuesto satisfecho no viene de que el acto por el que se ha tributado sea ilícito; **el contrato era lícito y la adquisición válida, y por eso tributó. La ilicitud viene después de celebrado el contrato y no afecta al contrato mismo ni a la adquisición**, que se hizo válidamente, y por eso el impuesto no se devuelve. Estamos con quien afirma que a los casos de ilicitud o nulidad nunca les será de aplicación el 57.4 de la Ley del ITPyAJD <sup>121</sup>.

Esta norma, **aunque prevista en un impuesto en particular, tiene carácter general y podría aplicarse por analogía a otros tributos semejantes**. La posibilidad de aplicar analógicamente la norma contenida en los artículos 57 de la Ley del ITPyAJD y 109.2 de la Ley de Haciendas Locales, es perfectamente posible por no vulnerar la prohibición legal de analogía de la LGT <sup>122</sup> y viene avallada por el hecho de que el origen del actual ITPyAJD fue la integración de una pluralidad de tributos de distinta naturaleza en un único impuesto. Refuerza esta idea el hecho de que el Decreto del Ministerio de Hacienda 1018/1967 <sup>123</sup>, reconociera el derecho a la devolución entre sus principios generales, como una norma aplicable no ya solo al ITPyAJD, al que tradicionalmente había sido anudada, sino también al de Sucesiones <sup>124</sup>.

**El reintegro puede producirse también a través de la propia mecánica del impuesto**. Así, en el seno del IVA, en lugar de establecerse una devolución, **se permite la modificación de la base imponible por el propio contribuyente a través de un procedimiento de rectificación de factu-**

<sup>119</sup> Ya se contempla esta circunstancia para denegar la devolución en STS de 17 de enero de 1946; más recientemente, STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 24 de mayo de 1990 (RJ 1990/4258).

<sup>120</sup> Ernesto LEJEUNE VALCÁRCEL: «La devolución...», *op. cit.*, pág. 328. En el mismo sentido GONZÁLEZ SÁNCHEZ, en «Los actos contrarios a las normas...», *op. cit.*, pág. 55.

<sup>121</sup> Juan Enrique VARONA ALABERN: *El crédito tributario...*, *op. cit.*, pág. 244.

<sup>122</sup> El artículo 14 de la Ley 58/2003 solo prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

<sup>123</sup> Decreto de 6 de abril, que aprobó el Texto Refundido de la Ley de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

<sup>124</sup> El artículo 7 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del ISyD también prevé que «*El impuesto se exigirá (...) prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que puedan afectar a su validez y eficacia, sin perjuicio del derecho a la devolución en los casos que proceda*». Antes de que este impuesto se regulara de forma separada con respecto al de Transmisiones Patrimoniales, el mecanismo de devolución era expresamente el de este último.

**ras.** Al ser un impuesto que grava el consumo, y ser este su fundamento, los ingresos que por él se realizan al Tesoro Público tienen cierta condición de provisionalidad, existiendo todo un perfecto mecanismo de deducciones y devoluciones que impiden que el ingreso sea definitivo. Y por ello, es la propia lógica del impuesto la que conlleva la obligatoriedad de la devolución del mismo si el consumo no se ha producido en la práctica <sup>125</sup>. De ahí el juego de combinado de los preceptos de modificación de la base imponible y de rectificación de cuotas repercutidas.

El artículo 80.Dos de la Ley 37/1992 establece que «Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente». El artículo 89 de la ley establece el deber de los sujetos pasivos de efectuar la *rectificación de las cuotas impositivas repercutidas* cuando se produjera alguna de las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base imponible previstas en el artículo 80 de la ley. La rectificación del IVA repercutido deberá efectuarse en el momento en que se produzca la causa de modificación de la base imponible, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde entonces. Y el sujeto que repercutió IVA debe rectificar la cuota repercutida desde el momento que quede sin efecto, por su contrariedad a Derecho, la operación gravada.

La principal razón por la que se opta por este método de reintegro es que el mecanismo del impuesto, que solo grava el valor añadido en cada operación, así lo permite. De hecho, en su predecesor, el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, se preveía la devolución <sup>126</sup>. Creo probable que el hecho de que este impuesto persiga esta finalidad y se inspire en este principio de neutralidad <sup>127</sup>, es lo que **permite que se den devoluciones que no se admitirían en el Impuesto sobre Transmisiones** o lo que hace que la norma sea menos rígida y gravosa que la de aquel impuesto. Y en efecto, la norma es menos rígida porque basta con una «cesación de efectos», expresión desde luego más amplia que la de declaración o reconocimiento judicial o administrativo firme de nulidad del acto o contrato que emplea la Ley del ITPyAJD; menos restrictiva porque en el IVA cabe entender que puede obtenerse el reintegro aun cuando la ineficacia no venga de motivos estructurales o intrínsecos, como sí es necesario en el ITPyAJD; y menos gravosa pues en aquel había de tributarse por el efecto realmente producido, mientras que aquí, si ese efecto no constituye hecho imponible, no tributa. Ahora bien, para que se produzca una declaración de ineficacia judicial o administrativa, ¿no será necesario que exista una causa legal para ello y que se devuelvan las recíprocas prestaciones, como era necesario en el ITP? Esto es, **el juez que declare la ineficacia de la operación habrá debido hacerlo porque exista causa legal para ello**. Y habrá ordenado la devolución del bien y del precio. Solo en este caso el adquirente tendría derecho a que su proveedor le devolviera el IVA repercutido en la venta. Esta circunstancia, que puede considerarse sobrentendi-

<sup>125</sup> Rafael NAVAS VÁZQUEZ, en *La devolución...*, op. cit., pág. 114.

<sup>126</sup> Artículo 37 del Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre, contemplaba como un supuesto de devolución el que las operaciones quedaran sin efecto por resolución firme o con arreglo a Derecho.

<sup>127</sup> Véase Montserrat BALLARÍN ESPUÑA: «La modificación de la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido: aspectos materiales», *Gaceta Fiscal*, n.º 198, 2001, págs. 74 y 75. La sentencia del TJCE de 24 de octubre de 1996 (Asunto *Eismann Alto Adige Srl/Ufficio IVA di Bolzano*, C-217/1994) confirma que el principio que inspira la modificación de la base imponible en caso de anulación de la operación gravada es el principio de neutralidad.

da en la norma, ha sido señalada por la Dirección General de Tributos (DGT) <sup>128</sup>. Es más, si dicha circunstancia no se produce, lo que existe es una reventa, que por constituir otra operación sujeta debe someterse a imposición <sup>129</sup>. **No se debe admitir como causa de modificación de la base imponible la resolución por mutuo disenso**, ya, cuando ambas partes deciden desistir de un contrato se origina un nuevo contrato, no la ineficacia del anterior <sup>130</sup>.

**Entiendo, sin embargo, que podría admitirse la modificación de la base imponible en ciertos casos de resolución de mutuo acuerdo de las partes: en particular, cuando ello sea consecuencia de la aplicación de las cláusulas o condiciones del contrato, del Derecho o de los usos del comercio.** Es decir, siempre que exista una causa de resolución del contrato amparada en una norma, legal (por ejemplo, el art. 336 del Código de Comercio) o contractual (una condición resolutoria) o en un uso del comercio que ampare la devolución (por ejemplo, las devoluciones que son práctica comercial habitual o que son consecuencia de que la mercancía es defectuosa o se encuentra en mal estado), y **que no se trate de una devolución de la cosa objeto del contrato por mera voluntad**. Esta es la interpretación que puede extraerse de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos <sup>131</sup> y de la doctrina de la Administración <sup>132</sup>.

En caso de que la resolución lo sea de un contrato de compraventa de vivienda, la diferencia entre si es mutuo disenso o resolución con arreglo a Derecho tiene una importante trascendencia práctica, puesto que si la causa de la ineficacia viene de la ley, conforme a lo establecido en el artículo 20.Uno.22 de la Ley del IVA, la transmisión efectuada por el promotor que ha recuperado el inmueble como resultado de la resolución de la compraventa será considerada primera entrega, por tanto, sujeta y no exenta, dado que la compraventa que se resuelve será considerada inexistente, y este podrá llevar a cabo la modificación de la base imponible. Si en lugar de producirse la resolución por causa fundada en Derecho, esta fuera consecuencia del mutuo disenso, no solo no procedería la modificación de la base imponible, sino que la devolución del inmueble sería una reventa, que sería considerada segunda entrega, sujeta y exenta, y que tributaría por TPO <sup>133</sup>.

Por otro lado, si bien es cierto que basta con que las operaciones queden sin efecto, este «queden sin efecto» debe ser un requisito efectivo, es decir, **que no operaría la modificación de la base imponible en caso de que no fuera posible la restitución de las prestaciones** objeto del contrato porque la operación ya no pudiera deshacerse. Piénsese, por ejemplo, en que el servicio ya se haya prestado y sea imposible devolverlo, como ocurre en un contrato de alquiler que es rescindido <sup>134</sup>, o en que la mercancía no se pueda restituir porque se hubiera vendido a un tercero. O también, en las

<sup>128</sup> Resolución DGT de 20 de marzo de 1989.

<sup>129</sup> Resolución DGT de 28 de mayo de 1990.

<sup>130</sup> Resolución DGT 829/01, de 25 de abril, y 1382/98, de 24 de julio.

<sup>131</sup> Resolución TEAC de 23 de julio de 1991 (en *Normacef*).

<sup>132</sup> Resolución DGT a Consulta de 15 de noviembre de 1989.

<sup>133</sup> Carlos DE PABLO VARONA, *La preterición...*, *op. cit.*, págs. 187 a 191. Véase la Contestación a Consulta de la DGT de 28 de mayo de 1990. Más recientemente, en el mismo sentido, la Resolución del mismo órgano directivo núm. 1382, de fecha 11 de julio de 2000 (*Westlaw* JUR 2001/211118159).

<sup>134</sup> STSJ de Cataluña, en sentencia núm. 742/2003 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª), de 26 de junio (ref. JT 2004\131).



cosas que se hacen irreivindicables por haber sido adquiridas en un establecimiento comercial abierto al público<sup>135</sup>. La DGT ha exigido el requisito de la efectiva devolución de la prestación para acceder al reintegro del IVA ingresado<sup>136</sup>, lo que nos parece lógico, dado que la Ley del IVA lo único que exige es precisamente que la operación quede sin efecto.

El caso del contrato anulado y dejado sin efecto con arreglo a Derecho implicará una rectificación a la baja del IVA repercutido por el sujeto pasivo. Pues bien, la ley señala que si la rectificación de la cuota repercutida implicara una minoración de las inicialmente repercutidas, cabe que quien soportó la repercusión inicie el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o bien que el sujeto que repercutió el IVA que resulta improcedente regularice su situación en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año, a contar desde que debió efectuar la rectificación. En este último caso deberá reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Aunque la Ley del IVA señala como alternativas ambas opciones y dice que el sujeto podrá optar por cualquiera de las dos, quizás debiera interpretarse que para que sea aplicable el procedimiento de devolución de ingresos indebidos debe darse la premisa esencial de que el ingreso sea indebido, y el caso de que las operaciones queden sin efecto por resolución judicial o administrativa firme no lo es; en línea con lo sostenido por la mayoría de la doctrina, se afirma que «el ingreso es indebido solo cuando las cuotas de IVA repercutido se hubiesen determinado incorrectamente desde el principio»<sup>137</sup>. Esta interpretación del precepto es además la interpretación que ha dado de forma generalizada la DGT en reiteradas contestaciones a consultas<sup>138</sup>.

Sin embargo, podría responderse que donde la ley no distingue no debe distinguir el aplicador o el intérprete, y que no está justificada la exclusión de la aplicación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos por una interpretación sistemática de la norma que va en contra de su interpretación literal. Esto es, si el legislador ofrece en la Ley del Impuesto esta posibilidad puede ello significar que quiere *expresamente* permitir la utilización de este procedimiento, aunque conforme al concepto material o legal de ingreso indebido el ingreso efectuado no lo sea. **Quizás no se trate, pues, de reiterar o recordar esta posibilidad de utilizar el procedimiento para el caso de que el ingreso sea indebido, sino de definir legalmente este como un caso más de ingreso indebido.**

Además, creo probable que se den supuestos en que el sujeto no pueda optar por el mecanismo de la regularización en la autoliquidación, porque, por ejemplo, haya dejado de ser sujeto pasivo.

<sup>135</sup> Artículo 85 del Código de Comercio.

<sup>136</sup> Resolución DGT a núm. 2279/1999, de 2 de diciembre (ref. *Westlaw JUR* 2001/216108): lo importante es «que efectivamente se devuelva la cosa vendida», prueba de lo cual corresponde aportarla al sujeto pasivo que pretenda la modificación de la base imponible.

<sup>137</sup> Eulalia HERNANDO RIVERA y Fernando VELAYOS JIMÉNEZ, «IVA: repercusiones de cuotas superiores improcedentes. Análisis de la nueva "opción": modificación de la autoliquidación o solicitud de devolución de ingresos indebidos», *Crónica Tributaria*, núm. 81, 1997, pág. 81.

<sup>138</sup> Resoluciones DGT núm. 418/97, de 6 de marzo de 1997; DGT núm. 1518/98, de 17 de septiembre de 1999 y núm. 1519/98, de 17 de septiembre de 1999; DGT núm. 1323/2001, de 25 de junio; DGT núm. 1687/02, de 7 de noviembre.

Basta recordar que para ser sujeto pasivo del IVA no es necesaria la habitualidad, y que una única operación puede convertir a quien la realiza en sujeto pasivo de este impuesto<sup>139</sup>. Piénsese también en el caso del empresario sujeto pasivo de IVA que hubiera cesado en su actividad y que por tanto no pueda regularizar su situación en la autoliquidación correspondiente al momento en que deviene firme la sentencia declarativa de la nulidad de la operación realizada y por la que repercutió el impuesto. En estos casos en que no sea posible obtener el reintegro por el mecanismo de la regularización debería admitirse la devolución de ingresos indebidos<sup>140</sup>.

Piénsese por último que **el procedimiento de ingresos indebidos siempre puede aplicarse, aunque el ingreso no sea indebido conforme al concepto legal de tal, en su vertiente procedimental**: la sentencia declarativa de la nulidad de pleno derecho de la operación gravada junto con el documento en que el sujeto pasivo habrá rectificado la cuota impositiva repercutida, serán suficiente reconocimiento del derecho a la devolución, del que solo restará su ejecución, la cual por tanto podrá efectuarse por el procedimiento de indebidos.

Debe tenerse en cuenta que al igual que las rectificaciones que analizamos implican una minoración del IVA repercutido, por el otro lado suponen una minoración también del IVA soportado deducible, de forma que, como establece el artículo 114 de la Ley del IVA, los sujetos repercutidos<sup>141</sup> cuando no haya mediado requerimiento previo, **podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las cuotas haya sido objeto de rectificación** en la declaración-liquidación correspondiente al período en que el sujeto reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.

Las normas anteriores podrían aplicarse por analogía a otros tributos. Así, para obtener el reintegro de impuestos que funcionen, como el IVA, por el sistema de repercusión y de deducibilidad del impuesto soportado, se aplicará el mecanismo de reintegro de dicho impuesto; así, en el Impuesto sobre las Primas de Seguros, impuesto indirecto que pretende también gravar el consumo, y que establece la obligatoriedad de la repercusión. Dado que por expresa decisión legal, esta repercusión se lleva a cabo por el mismo mecanismo que el previsto en la Ley del IVA<sup>142</sup>, la DGT ha entendido que debe aplicarse también el mismo mecanismo previsto en esta ley para cuando las operaciones quedan sin efecto<sup>143</sup>.

<sup>139</sup> Véase la interesante Resolución de la Subdirección General de Operaciones Financieras núm. 1035/97, que plantea el supuesto en el Impuesto sobre las Primas de Seguros, en el que no hay obligación de declarar en los períodos en que no se han llevado a cabo operaciones gravadas. El órgano directivo dice que la devolución se tramitará como un expediente de devolución de ingresos indebidos. Parte de esta Resolución la transcribimos en el epígrafe dedicado al Impuesto sobre las Primas de Seguros.

<sup>140</sup> Admite la devolución por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos el Tribunal de Justicia de Cataluña en sentencia núm. 1153/2003, de fecha 12 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo.

<sup>141</sup> La ley dice sujetos pasivos, pero creo que se refiere a los que soportaron la repercusión, pues son los que deberán rectificar las deducciones practicadas.

<sup>142</sup> El 12.10 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, establece la obligatoria repercusión del impuesto, con remisión a lo establecido por la normativa reguladora del IVA. Por tanto, la remisión a la normativa del IVA se debe entender también en lo relativo a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

<sup>143</sup> Consulta número 1035-97, de la Subdirección General de Operaciones Financieras, de fecha de salida 23 de mayo de 1997 (en la página web de la AEAT). Sobre el mecanismo de la repercusión en este impuesto véase Ramón FALCÓN Y TELLA: «El nuevo impuesto sobre Primas de Seguros», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 167, 1997, pág. 9.

En los Impuestos Especiales (IIEE) el mecanismo es más sencillo. La diferencia con los anteriores del IVA y del ITP es que **en los IIEE se entiende que ni siquiera se ha producido el devengo**. El artículo 7.10 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, establece que **cuando los productos salidos de fábrica o depósito fiscal no hayan podido ser entregados al destinatario se considerará que no se produjo el devengo del impuesto con ocasión de la salida**. El Tribunal Constitucional ha aclarado que **en impuestos en los que los hechos imposables se prolongan en el tiempo el devengo es un elemento integrante del presupuesto de hecho** <sup>144</sup>, por lo que **durante el tiempo en que ese hecho imponible se está realizando se puede producir un hecho que impida el nacimiento del tributo. Si previamente se hubiera ingresado una cantidad debería devolverse**.

Nótese que la ley habla de que la devolución del producto al fabricante puede producirse por cualquier circunstancia, por lo que cabría admitir cualquier causa de ilicitud civil. Sin embargo, la ley excluye de la devolución el supuesto en que la causa de la devolución esté en el depositario autorizado, por lo que se cumple el principio que hemos venido sosteniendo: que nadie puede alegar su propia culpa para obtener un beneficio o no pagar el impuesto. En definitiva, puede afirmarse que en los IIEE, dado que el devengo se anticipa respecto a la consumación definitiva del acto gravado, el impuesto se devenga a la salida de fábrica, pero si el negocio no fuera eficaz por causa de ilicitud, se entenderá que el devengo no se ha producido, y si se hubiera satisfecho el tributo, hay derecho a obtener la devolución.

En algunos impuestos, el que no esté prevista la devolución no es sino un síntoma más de su deficiente regulación <sup>145</sup>. Así ocurre con el ICIO, impuesto en el que, para cohonestar la naturaleza impositiva del tributo con la necesidad de licencia, fue necesario establecer el devengo tanto si se había obtenido la licencia como si no, y por eso resulta que el tributo es exigible incluso por la realización de actividades ilícitas de las que el propio Ordenamiento impone la reparación de los efectos materiales o económicos, lo cual es jurídicamente inaceptable <sup>146</sup>. Tanto en este tributo como en los IIEE, los tribunales acceden al reintegro por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos aun admitiendo que no son casos que tengan cabida en el mismo, fundamentando su decisión en que, frente a argumentaciones formales, la devolución debe darse, pues cuando la obra desaparece por aplicación de la legalidad urbanística o cuando el juego no se realiza, el impuesto no es en ningún caso exigible <sup>147</sup>.

Dado que son las leyes de cada tributo las que establecen el modo en que debe llevarse a cabo el reintegro de lo ingresado, a estas normas habrá que estar para ver el plazo en el que el mismo puede solicitarse, pero con carácter general **el plazo del reintegro debe entenderse el de prescripción de cuatro años** que establece la LGT. De modo que, si la obligación de devolución de los tributos

<sup>144</sup> STC 197/92, de 19 de noviembre.

<sup>145</sup> Se propugna su inconstitucionalidad por falta de proporcionalidad por Diego MARÍN-BARNUEVO: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Colex, Madrid, 2001, pág. 89; por atentar contra la capacidad económica en HERRERA MOLINA: *Fiscalidad...*, *op. cit.*, pág. 163.

<sup>146</sup> Eugenio SIMÓN ACOSTA, «El ICIO», *op. cit.*, págs. 356 y ss. La idea es que se creó este impuesto a raíz de lo que eran las tasas por licencias, y a juicio del profesor SIMÓN «no basta con una modificación del hecho imponible para que la naturaleza del tributo cambie» (pág. 361).

<sup>147</sup> Resolución TEAC de 27 enero de 2000; STSJ Asturias (Contencioso-Administrativo) n.º 354/2002, de 11 de abril.

ingresados por actos declarados nulos hemos afirmado que es una obligación autónoma, que debe comprobarse y ejecutarse, **sin que suponga una revisión del acto por el que se liquidó** inicialmente el tributo, como **obligación autónoma tendrá su propio plazo de prescripción de cuatro años desde el reconocimiento del derecho a la devolución**. Será la ley de cada tributo la que decida el *dies a quo*, y así puede destacarse el que señala la Ley del ITPyAJD, que es el día siguiente al de la firmeza de la sentencia declarativa de la nulidad.

Solo nos restaría contestar a la pregunta de cuál **será el objeto de la obligación de devolución**. La cuestión no sería problemática si en la doctrina no se hubiera razonado que este es un supuesto de ingreso indebido. Para nosotros, como el ingreso no es indebido, porque el procedimiento de liquidación inicial sigue siendo válido después de la declaración de nulidad del acto gravado, **su objeto será el resultado de la cuantificación que haga la Administración tributaria de esta nueva obligación de devolución en relación con lo que pudo y debió gravarse**. Dicho de otro modo, como el procedimiento de liquidación no se ve afectado por la declaración de ineficacia del negocio gravado, solo se devolverá la cuota, y no procederán intereses.

Por último, quisiera señalar la posibilidad que introduce el artículo 219 de la Ley 58/2003, de instar el **procedimiento de revocación** de los actos de aplicación de los tributos cuando se den «circunstancias sobrevenidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado», como una vía **para lograr el reintegro del impuesto satisfecho por un acto que posteriormente sea declarado inválido**, ya que nada impide subsumir este hecho en el presupuesto de la norma: la sentencia declarativa de la nulidad sería una circunstancia sobrevenida, que desde luego pondría de manifiesto la improcedencia, que no la ilegalidad, del acto administrativo por el que se exigió el tributo.

### III. TERCERA PARTE: LOS CASOS EN QUE NO HAY APARIENCIA DE VALIDEZ: NO SUJECIÓN

#### 10. NO SUJECIÓN A GRAVAMEN POR HABER INDICIOS DE DELITO

Trataremos en primer lugar los casos de indicios de infracción penal, en los que las normas procesales obligan a que, ante la posibilidad de que haya un delito, se pase el tanto de culpa a la jurisdicción correspondiente, lo que a nuestro juicio permite afirmar la **no sujeción, desde un principio, del acto a gravamen. Al contrario de lo que ocurría en los casos en que hay apariencia de validez, cuando no la hay debe suspenderse el procedimiento** administrativo, solución que encontramos acorde con el principio de seguridad jurídica, ya que de otro modo la Administración tributaria podría atribuir a los mismos hechos una calificación distinta de la que podría efectuar el tribunal penal.

En efecto, si la Administración tributaria, de forma simultánea a la consideración de existencia de indicios de infracción penal, procede a practicar liquidación, verá que esta puede quedar sin contenido cuando el juez penal ordene la restitución, el comiso, la destrucción o cualquier otra medida

que menoscabe o haga desaparecer la pretendida capacidad económica que se quería someter a gravamen. Y además, no puede obviarse que las pruebas incriminatorias aportadas por el inspeccionado en el curso de las investigaciones difícilmente podrían ser tenidas en cuenta por el juez penal sin entenderse vulnerado el derecho constitucional a no declarar contra uno mismo <sup>148</sup>.

Lo anterior encuentra, pues, fundamento jurídico en normas procedimentales y sustantivas. En cuanto a las primeras, el artículo 180 de nuestra LGT prevé que, cuando la Administración descubra indicios de delito contra la Hacienda Pública, en virtud del cual la liquidación podría quedar directamente condicionada por el resultado del proceso penal, debe abstenerse de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal; solo cuando se haya dictado sentencia o se hayan sobreseído o archivado las actuaciones, podrá la Administración continuar el procedimiento. No se practicará, por tanto, liquidación, y si se hubiera practicado, se dejará en suspenso su ejecución <sup>149</sup>.

Efectivamente, se trata de normas previstas para cuando los Inspectores de Hacienda aprecien indicios de delito, pero no de cualquier delito, sino *solo de delito fiscal*. Es el artículo 95.3, párrafo tercero de la misma ley el que establece el deber de los funcionarios de la Administración tributaria de denunciar los hechos que se consideren constitutivos de delito, ya de *cualquier* delito <sup>150</sup>. Debe reconocerse que el solo precepto no permite afirmar que, por su virtud, la Administración deba suspender el procedimiento de comprobación o inspección que esté llevando a cabo. A pesar de ello, entendiendo que **debe suspenderse el procedimiento siempre y cuando la Administración detecte indicios de un delito cuya declaración no podría dejar de influir en la determinación de la deuda tributaria**, pues entonces los hechos podrían ser constitutivos también de delito fiscal, con lo que entraría en juego el artículo 180 de la LGT <sup>151</sup>.

**La suspensión y remisión del tanto de culpa es necesaria, porque precisamente de la prueba o no del origen o carácter delictivo de los efectos y beneficios del delito dependerá su consideración de hecho imponible sujeto o no a gravamen.** Por tanto, a diferencia de lo que ocurre cuando hay apariencia de validez, cuando hay indicios de delito, de momento solo procede la denuncia, y no se someterá ningún acto a gravamen: si a lo largo del proceso penal no fuese posible probar el origen o carácter delictivo de los efectos o beneficios del delito, estos podrían ser sometidos a gravamen, ya que al no haberse probado su ilicitud, se deberían considerar ya lícitos, y tributarían siem-

<sup>148</sup> Pedro HERRERA MOLINA: *Fiscalidad...*, *op. cit.*, págs. 216-218, advierte: «al proseguir el procedimiento inspector –en paralelo con la investigación criminal– se obtendrán de forma coactiva datos de posible carácter incriminatorio», con lo que «el derecho a no autoincriminarse privaría de valor dichas pruebas».

<sup>149</sup> Artículo 180.1 de la LGT, que establece el principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

<sup>150</sup> Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. La previsión tiene su origen en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en cuyo artículo 262 se regula la obligación de todo aquel que por razón de su cargo, profesión u oficio tuviere noticia de algún delito público, de denunciarlo inmediatamente, bien al Ministerio Fiscal, bien al Tribunal competente, bien al Juez de Instrucción o bien al municipal o al policía más próximo si se tratase de un delito flagrante.

<sup>151</sup> Ramón FALCÓN Y TELLA: «La posibilidad...» *op. cit.*, pág. 6: «si la Inspección descubre dinero o bienes procedentes de un posible delito, no podrá practicar liquidación alguna, porque tiene obligación de denuncia».

pre que fueran subsumibles en el hecho imponible del tributo de que se tratara; sin embargo, si el delito-fuente quedara probado, se aplicarían las medidas penales de carácter confiscatorio y la condena por el mismo absorbería las infracciones fiscales <sup>152</sup>.

Nuestro segundo argumento para afirmar la no sujeción se basa en la **relevancia tributaria que deben tener las consecuencias jurídicas del delito**. No es ajena, o no debe serlo, a la tributación efectiva de los actos ilícitos, la confiscación o destrucción de las mercancías que son objeto de transacción comercial, como tampoco la responsabilidad civil por la que los beneficios serán devueltos a los perjudicados; de producirse, por acción del Derecho, la eliminación del objeto del gravamen, debe necesariamente eliminarse, suprimirse o devolverse, si se hubiera exigido, el impuesto que recayera sobre las mismas. Las consecuencias jurídicas del delito acaban por impedir cualquier capacidad económica que pudiera haberse atribuido al delincuente, por lo que precisamente afirmamos que lo que atentaría contra el principio constitucional sería su gravamen.

En Italia, donde las rentas ilícitas se someten a gravamen como una categoría más, se excluyen los casos en que ha habido comiso <sup>153</sup>. Aplicable en nuestro país, encontramos un precepto en el Reglamento por el que se aprueba el Código Aduanero, único en nuestro Derecho positivo por la influencia que da al decomiso en el devengo de la deuda <sup>154</sup>. El legislador ha establecido que la deuda automáticamente se extingue en caso de que la mercancía se decomise o incaute o aprehenda o destruya de alguna manera, por el hecho de haber sido introducida ilegalmente. Puede destacarse que, hasta que el Reglamento aduanero introdujo una norma que dio relevancia al comiso, previamente el Tribunal de Justicia había estudiado ya el problema, a iniciativa de un tribunal alemán, que planteó cuestión prejudicial al respecto, aunque el TJCE reconoció que el comiso no había sido el elemento decisivo para fundamentar la no sujeción, sino que habían sido las características de las mercancías, drogas absolutamente ilícitas, las que habían determinado la no tributación <sup>155</sup>.

Entendemos que las disposiciones del Código Aduanero relativas a la extinción de la deuda con ocasión de la aprehensión, decomiso o destrucción de los bienes son aplicables por analogía a las operaciones realizadas en el ámbito del IVA y de los IIEE, dadas las características comunes de estos impuestos y la configuración de sus respectivos hechos imponibles y objeto de gravamen <sup>156</sup>.

<sup>152</sup> STS de 28 de marzo de 2001, fundamento jurídico 28.

<sup>153</sup> Artículo 14 del TUIR (Texto Único de los Impuestos sobre la Renta).

<sup>154</sup> Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario.

<sup>155</sup> En el asunto *Wolf*, 221/81, el *Finanzgericht* se pregunta si para resolver el asunto de 5 de febrero de 1981 se había tenido en cuenta el comiso como «elemento constitutivo de la solución». Hecho número 3, página 3.683 del Repertorio en francés. El Tribunal aclaró que las transacciones relacionadas con mercancías como la droga ilegal no están sujetas a gravamen por las especiales características de las propias mercancías y que en el caso concreto no tributaban por esa razón y no porque estas hubieran sido decomisadas y destruidas; pero que sería injustificado hacer una distinción entre mercancías descubiertas y destruidas, por un lado, y mercancías que consiguen escapar al control de las autoridades competentes, porque la aplicación de los derechos de aduanas no puede depender de la fortuna o el azar de su descubrimiento: fundamento jurídico 15, pág. 3.691 del Repertorio en francés. La misma cuestión se planteó en el asunto *Einberger* y el Tribunal contestó en el mismo sentido: fundamento jurídico 15, página 3.707 del Repertorio en francés.

<sup>156</sup> En todos ellos el legislador pretende gravar el consumo, y cuando la mercancía se aprehende, confisca, destruye o deco-misa es evidente que en dicho consumo no se produce. Gravar estos hechos atentaría contra el principio de neutralidad. A favor de la aplicación analógica, Pedro HERRERA: *Fiscalidad...*, *op. cit.*, pág. 173 y pág. 209.

Ello nos permite concluir que los impuestos que gravan el consumo no pueden exigirse cuando se trata de mercancías que han sido aprehendidas y decomisadas; en el caso de los Impuestos Aduaneros porque el Código preceptúa la extinción de la deuda en tales circunstancias; en los IIEE porque el legislador considera que no debe entenderse producido el devengo; y en el IVA porque cuando la mercancía es aprehendida y decomisada no puede entenderse realizado el hecho imposible. No siempre, sin embargo, nuestros tribunales nos han dado la razón <sup>157</sup>.

Creo que **el comiso evidentemente es una medida que consigue que la posible capacidad económica (fáctica) del delincuente desaparezca**. Ello porque es una consecuencia accesoria a las tradicionales consecuencias jurídicas del delito <sup>158</sup>, que se define como «la pérdida de los efectos e instrumentos de la infracción punitiva y el correlativo traslado directo e inmediato de su titularidad dominical al Estado» <sup>159</sup>, que abarca no solo los efectos e instrumentos sino también las ganancias del delito y cualquier transformación que las mismas hayan podido experimentar <sup>160</sup>, que se aplica obligatoriamente <sup>161</sup> para evitar el más mínimo enriquecimiento para los autores y partícipes del delito, por ser una medida de no tolerancia de una ilícita situación patrimonial <sup>162</sup>, que incluso puede decretarse ya no solo sobre los efectos del delito sino sobre bienes equivalentes <sup>163</sup>, que es ajeno a la culpabilidad y que debe acordarse aun cuando no se imponga pena <sup>164</sup>. **Ya no es necesario que actúe el Derecho tributario para gravar una parte del resultado económico de lo ilícito, pues el Derecho penal ya lo elimina en su totalidad**. Ni es necesario, ni debe tampoco actuar, para no romper la unidad y la coherencia interna del Ordenamiento. Queda evidenciado que las objeciones a la no tributación de lo delictivo, basadas

<sup>157</sup> Véase por ejemplo la AP de Sevilla Secc. 1.ª S, de fecha 21 de enero de 2002. La Audiencia sostiene que, aunque la deuda aduanera se extingue, subsiste la deuda tributaria.

<sup>158</sup> Sobre las consecuencias jurídicas del delito Borja MAPELLI CAFFARENA, Juan TERRADILLOS BASOCO: *Las consecuencias jurídicas del delito*, Civitas, Madrid, 1996.

<sup>159</sup> José Miguel PRATS CANUT: «Comentario al artículo 127 del Código Penal» en *Comentarios al Nuevo Código Penal* (dir. QUINTERO OLIVARES, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 609.

<sup>160</sup> G. LANDROVE DÍAZ, *Las consecuencias jurídicas del delito*, 4.ª ed., Tecnos, Madrid, 1996, pág. 126 denomina al comiso de las ganancias el comiso de provecho: «quiere con ello el legislador incidir sobre las posibles maniobras financieras, económicas, industriales o contables que el delincuente haya emprendido para evitar el rastreo de efectos, instrumentos o ganancias provenientes de su conducta criminal».

<sup>161</sup> La obligatoriedad se manifiesta de forma expresa en la exposición de motivos de la Ley Orgánica 15/2003. La importancia creciente de las medidas penales contra el patrimonio criminal, prevalente en la lucha misma contra la criminalidad, es evidente en la Convención de Naciones Unidas de 1988 y la Convención del Consejo de Europa sobre Blanqueo de 1990. En el ámbito internacional se trabaja, pues, hacia la necesaria afectación del patrimonio ilícitamente obtenido.

<sup>162</sup> La expresión es de MAURACH, citada por Luis GRACIA MARTÍN (coord.), *Lecciones de consecuencias jurídicas del delito*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, pág. 377.

<sup>163</sup> El comiso del valor por sustitución o por un valor equivalente en otros bienes que pertenezcan al delincuente ha sido aceptado tras la reforma del 127.2 del Código Penal operada por Ley Orgánica 15/2003.

<sup>164</sup> Desde la reforma de 2003, aunque no llegara a imponerse la pena por alguna causa de inculpabilidad del autor, o por prescripción o por muerte del reo, el comiso debe decretarse. Hasta la reforma, el comiso tenía carácter accesorio de la pena, no de la infracción. Luis GRACIA MARTÍN (coord.), *Lecciones de consecuencias... op. cit.*, pág. 377. Dado que cuando fallece el reo se produce la extinción de la responsabilidad criminal (*ex art.* 130 CP), al no existir resolución condenatoria, no cabía aplicar los efectos del 127 del Código Penal. Cfr. STS de 15 de abril de 1994 (Aranzadi RJ 3329): «el acusado adquirió el vehículo con las ganancias obtenidas del tráfico ilícito, si bien lo puso a nombre de su esposa a efectos administrativos», pero al no existir ninguna resolución condenatoria, porque el reo ha fallecido, «el comiso está indebidamente acordado».

en los principios de igualdad o generalidad, y en que no era admisible que tributaran solo los honrados, se basaban en una premisa falsa.

Entendemos que **las medidas previstas por el Derecho penal para evitar el enriquecimiento del delincuente (comiso, pena, responsabilidad civil, restitución) serían la solución correcta y suficiente, la reacción jurídica completa y eficaz frente al delito**, porque conseguirían el efecto deseado: no solo castigar la conducta, sino privar al delincuente de los productos o beneficios económicos obtenidos con el delito. Se comprende entonces por qué desde la doctrina penal se ha sostenido que «lo correcto es recurrir al comiso y a la multa al tiempo que disponer la responsabilidad civil derivada del delito», y que por el contrario, «considerar que el delincuente comete delito fiscal y exigirle el pago de la cuota defraudada es convertir al Estado en receptor»<sup>165</sup>. Ahora bien, **cuando el reo fuese absuelto, entonces sí se podría exigir el impuesto**<sup>166</sup>. Esta entendemos que debe ser la solución, y así han procedido en alguna ocasión nuestros tribunales. Recuérdese el caso Nécora, en el que Laureano Oubiña fue condenado por delito fiscal tras ser absuelto del delito fuente de narcotráfico<sup>167</sup>.

Esta solución es acorde con el principio de no contradicción, pues **solo se tributa por lo que el Ordenamiento considera lícito o consiente a pesar de su ilicitud**. Así lo entiende la sentencia del TJCE de 15 de junio de 2005, en la que se afirma que el robo no es «entrega onerosa de bienes» a efectos del artículo 2 de la Sexta Directiva, y, por tanto, no podía estar sujeto a IVA, porque el robo «no es un modo de adquirir la propiedad», y porque el robo de mercancías, por definición, «no da lugar a ninguna contrapartida económica en beneficio de la persona que es víctima del mismo». Por lo tanto, dicho robo, en cuanto tal, no puede ser considerado una «entrega de bienes realizada a título oneroso»<sup>168</sup>.

Un buen ejemplo de cómo se lleva a la práctica la solución que propugnamos lo encontramos en una Sentencia de la Audiencia Provincial de La Rioja, al enfrentarse al enjuiciamiento de

<sup>165</sup> Silvana BACIGALUPO: *Ganancias ilícitas...*, págs. 22 y 23. Ya a mediados del siglo pasado en Italia Francesco FORTE en «Sul trattamento...», *op. cit.*, págs. 119-131. Más adelante, Arturo TOPPAN en «E propio vero che non sono tassabili i proventi da reato?», *Rassegna Tributaria*, 1988, vol. II, pág. 870, comenta una sentencia en la que se sostiene que la restitución, el resarcimiento y el decomiso no dejan espacio a la tributación, que «la obligación restitutoria elimina la tributaria» (Cassazione 15 octubre 1984, n.º 5170).

<sup>166</sup> En caso de absolución, el resultado económico lícito hará nacer la obligación tributaria (Pablo CHICO DE LA CÁMARA: «La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 163, octubre 1996, pág. 18). También Carmen LAUNA ORIOL: «Consideración penal de la falta de tributación de las rentas de origen ilícito», *Revista del Consejo General del Poder Judicial*, n.º 68, 2002, pág. 186.

<sup>167</sup> Oubiña fue condenado por la Audiencia Nacional, en sentencia de 27 de septiembre de 1994, por delito fiscal tras ser absuelto del delito de narcotráfico. Posteriormente el Supremo confirma el fallo en sentencia de 7 de diciembre de 1996: la defensa había argumentado que no era posible exigir que tuvieran que declararse a efectos fiscales los ingresos obtenidos por la comisión de un delito, y el Supremo dice que la argumentación queda sin fundamento desde el momento en que se ha acordado absolver del delito de receptación.

<sup>168</sup> En la Sentencia de 14 de julio de 2005, *British American Tobacco y Newman Shipping* (C-435/03, Rec. p. I-7077), el Tribunal de Justicia concluye que en el IVA el hecho imponible es la «entrega de bienes», expresión que no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye «toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si esta fuera la propietaria de dicho bien». Y es claro que el robo de mercancías convierte a quien lo perpetra en un «mero poseedor» de estas, y que no faculta al autor del mismo para disponer de las mercancías en idénticas condiciones que su dueño.



un delito de receptación y otro de defraudación de IVA. Se condena por delito contra la Hacienda Pública por IVA no ingresado a quienes resulta probado que habían vendido coches robados y son condenados por ello por delito de receptación. Aunque pudiera parecer que la sentencia no procede de acuerdo con el planteamiento señalado por nosotros, dado que los sujetos son condenados por los dos delitos (el delito-fuente y el delito fiscal), debe destacarse muy especialmente que en realidad **no hay delito fiscal por dejar de ingresar un IVA correspondiente a un acto ilícito, sino por dejar de ingresar un IVA que debió ser repercutido**. Y el IVA debió repercutirse porque la adquisición en establecimiento mercantil por adquirentes de buena fe de los vehículos robados es válida, al estar amparada por el artículo 85 del Código de Comercio <sup>169</sup>. Ya no estamos ante la tributación de algo ilícito.

El otro fundamento sustantivo por el que, en caso de que existan indicios de delito, la Administración debe abstenerse de practicar liquidación, estaría basado en el derecho a no declarar contra uno mismo. Puede sostenerse en términos generales que en la actualidad el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, el TJCE y la Comisión Europea de Derechos Humanos han reconocido en virtud del artículo 6 (derecho a no confesarse culpable) y el artículo 8 (derecho a la intimidad) del *Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos*, el derecho del contribuyente, en sede penal y también en sede administrativa, a no facilitar a la Administración Tributaria información que pueda servir para reconocer la culpabilidad de hechos antijurídicos, aunque solo se impide condenar o sancionar *con fundamento en la información autoincriminatoria que haya sido aportada por el sujeto y además de forma coactiva* <sup>170</sup>.

No creo justificado que la Inspección pueda requerir información de forma coactiva que pueda ser utilizada en un procedimiento penal por un delito distinto al fiscal, pues las facultades que tiene la Inspección, si son tan amplias, es precisamente porque se quiere dotar a la misma de facultades extraordinarias de cara a hacer lo más efectivo posible el deber de contribuir. Pero si lo que la Administración intuye es la posibilidad de que se haya cometido otro tipo de delito, entonces no tiene justificación en el artículo 31.1 de la Constitución. Entiendo que, al no haber deber de contribuir cuando se comete delito, la información autoincriminatoria obtenida en el procedimiento inspector no podrá ser tenida en cuenta sin vulnerar el derecho a no autoincriminarse.

<sup>169</sup> Sentencia de la Audiencia Provincial de La Rioja de 28 de julio de 1999, Ref. *El Derecho*, (EDJ 1999/29201). Los acusados tienen un establecimiento en el que venden coches de origen ilícito. Son condenados, no por delito de robo (pues no resulta probado que fueran ellos quienes sustrajeran los vehículos, dado que se trataba de todo un engranaje de falsificaciones, hurtos, robos, en el que intervienen más personas), pero sí por delito de receptación, cometido por traficar con bienes de ilícita procedencia en establecimiento comercial. Los hechos son constitutivos también de delito continuado de estafa (los acusados se atribuían falsamente la capacidad de disposición de unos vehículos ilícitamente obtenidos y con una documentación regularizada por medio de falsedades). La Audiencia, ante la acusación de que se han cometido varios delitos contra la Hacienda Pública, si bien no condena a los acusados por defraudación del IRPF (entiende que «el proceso penal persigue una acción reparadora, que de llevarse a sus últimas consecuencias anularía los efectos y producción de estos rendimientos»), sí los condena por defraudación del IVA, porque «en este caso, con independencia del origen ilícito de los bienes vendidos, el impuesto grava precisamente el acto dispositivo (la entrega de bienes a título oneroso), compraventa que cuenta con plena eficacia jurídica».

<sup>170</sup> Ángel AGUALLO AVILÉS y Florián GARCÍA BERRO: «Deber de colaborar con la Administración tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente», en *El asesor fiscal frente al nuevo siglo*, AEDAF, Madrid, 2000, pág. 95.

## 11. NO SUJECCIÓN A GRAVAMEN POR SER EL OBJETO ABSOLUTAMENTE ILÍCITO

El segundo bloque de casos que consideramos serán excepción a la regla general de irrelevancia de la ilicitud es aquel en que la ilicitud es evidente por tratarse de transacciones relativas a bienes de ilícito comercio, *res extracomercium*, o mercancías sobre las que pesa una radical prohibición de comercialización, como el tráfico de drogas ilegales. En nuestro Ordenamiento y en el del espacio europeo común <sup>171</sup>, en estos casos de productos, sustancias o en general mercancías que, **por sus especiales características** es evidente que están absolutamente fuera del comercio, la regla aplicable es la total exclusión de su tributación. **A sensu contrario, cuando lo determinante de la ilicitud no fuera la naturaleza intrínsecamente ilícita del objeto** (por ejemplo, cuando la prohibición no opere de forma absoluta, sino en determinadas circunstancias y sin autorización) ni **la absoluta ilicitud en todo el circuito económico** en el que se mueve el hecho imponible (por ejemplo, en el IVA, si fuera una mercancía solo prohibida en algunos, pero no en todos los Estados miembros que son territorio de aplicación del impuesto) **no procedería la no sujeción ab initio, sino la regla de la tributación prescindiendo de la ilicitud y posterior devolución, en su caso.**

La concreción de esta manera de proceder la encontramos, en el ámbito de los impuestos aduaneros, en los artículos 212, 222 y 233 d) del Código Aduanero Comunitario, donde se entiende que, ante mercancías aprehendidas, **la deuda aduanera se extingue y el hecho imponible nunca se realiza**. En nuestro país es la jurisprudencia la que, como veremos enseguida, señala que no hay lugar a la tributación. Antes de ello, permítasenos destacar que esta ha sido la opción de nuestro legislador y el de nuestro entorno, pero no así la del estadounidense, pues en materia de drogas existe en el mundo anglosajón toda una política criminal y fiscal absolutamente diferente, y allí por ejemplo la droga se somete a imposición, en el entendido que un impuesto sobre la droga puede operar como una herramienta auxiliar, un medio adicional de incautar los bienes de los que comercian con la droga <sup>172</sup>.

En Derecho español, la solución parte de la premisa contenida en el artículo 1.271 del Código Civil, que dice que solo pueden ser objeto de contrato las cosas que no estén fuera del comercio de los hombres. Con base en el mismo, **reiteradas sentencias del Tribunal Supremo niegan que el Estado pueda tener un interés fiscal en mercancías como la droga, sobre las que pesa una prohibición de comercialización**. En efecto, la jurisprudencia española, abundante y contundente tras

<sup>171</sup> Es una regla que aplica en el espacio común europeo, porque los impuestos en los que deben tenerse en cuenta las características de las mercancías están armonizados (Impuestos Aduaneros, IIEE e IVA).

<sup>172</sup> Un importante antecedente de esta política de sujeción puede encontrarse en *The Marihuana tax act of 1937* (Act of Aug. 2, 1937, Public 238, 75th Congreso). La Corte Suprema de los Estados Unidos ha sostenido siempre que se puede hacer tributar a actividades económicas ilícitas. El problema fundamental que ve en ello la Corte es el de aquellas normas impositivas que podían conducir a la autoincriminación de un contribuyente en violación de la Quinta Enmienda. Dichas normas, por violación del derecho a la no autoincriminación, se anulan sistemáticamente por la Corte Suprema, así por ejemplo, en *Marchetti v. United States*, en *Grosso v. United States* y en *Leary V. United States*. Sobre la cuestión de la tributación de la droga ilícita en los Estados Unidos, en relación con el derecho a la no autoincriminación, pueden leerse: Amy BUCCI, «Taxation of illegal narcotics: a violation of fifth amendment rights or an innovative tool in the war against drugs?» v 11 *St. John's Journal of Legal Commentary*, págs. 747 y ss. En nuestro país se ha ocupado de la cuestión José APARICIO PÉREZ en *La lucha contra el fraude fiscal en USA: Los Agentes especiales*, IBIDEM, Estudios de Derecho y Economía, 1993, págs. 109 a 112.

la aprobación del Código Penal de 1995 y de las normas relacionadas con el tráfico de drogas y el contrabando también de 1995 <sup>173</sup>, existía en nuestro país desde años anteriores, y aclaraba que es obvio que quien introduce droga en nuestro país de forma clandestina lo hace, no porque no quiera pagar el Arancel de aduanas para atentar con ello contra la Hacienda Pública, sino porque no puede presentarla a despacho y abonar los derechos a su importación <sup>174</sup>. En sentencias posteriores se insiste en la idea de que **no existe un interés fiscal defraudado en el tráfico de drogas**, pues cuando se trata de cosas que están fuera del comercio de los hombres, **aunque el delincuente quisiera, no podría pagar los impuestos** correspondientes a las mismas. De ahí que el delito de tráfico de drogas se entienda en concurso de normas con el de contrabando, de forma que este último queda consumido en aquel. La argumentación del Tribunal Supremo, negando cualquier interés fiscal en las mercancías *extra commercium*, lleva lógicamente a la conclusión de que en caso de que el objeto del comercio sea este tipo de mercancías, **no nace hecho imponible alguno** <sup>175</sup>.

Abunda en esta tesis la creación legal de un fondo procedente de los bienes decomisados por tráfico de drogas y otros delitos como el contrabando <sup>176</sup>. Si la Hacienda Pública no puede destinar el producto decomisado en un delito de tráfico de drogas a hacer frente a las responsabilidades civiles del penado (entre las que se debe entender que se encuentra la deuda tributaria) es porque no puede tener un interés fiscal en estas mercancías.

La consolidación de esta regla de no sujeción por ilicitud absoluta del objeto, la observamos en varios pronunciamientos del TJCE, que establecen la **no sujeción de las operaciones con objeto absolutamente ilícito**, no ya solo a los Derechos de Aduanas, sino también al IVA, tanto en su hecho imponible importación como en el hecho imponible entrega de bienes, y a los IIEE. Esta Jurisprudencia reiterada del Tribunal europeo deja claro que el **principio de neutralidad fiscal** prohíbe, a efectos de la tributación, una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, principio que aplica cuando por razón de las especiales características de ciertos productos no exista ningún tipo de competencia entre un sector lícito y otro ilícito, y establece la no sujeción *ab initio* de las operaciones que son de una ilicitud evidente por tener un objeto absolutamente ilícito.

<sup>173</sup> Silvina BACIGALUPO, en *Ganancias ilícitas...*, *op. cit.*, pág. 78, resume la jurisprudencia reiterada que, desde la sentencia del TS de 1 de diciembre de 1997, el pleno de la Sala 2.ª, el TS está reconociendo que el delito fiscal de contrabando queda absorbido por el delito principal.

<sup>174</sup> STS de 16 de septiembre de 1987 (Sala Penal) (RJ 1987\6466): «Es obvio que los introductores de drogas en España lo verifican clandestinamente no con el fin de burlar los aranceles de Aduanas y de atentar así contra el Erario Público, sino por no serles dable presentarlas para su despacho en las oficinas correspondientes, abonando los oportunos derechos por su importación. No se trata, pues, de una propia infracción de contrabando». La misma Sala, en sentencia de 1 de octubre de 1992 (RJ 1992\7891), aclara que: «Probablemente la referencia en algunas resoluciones de esta Sala a los intereses del Fisco o de la Hacienda perturbó el entendimiento global del problema, en cuanto que estas aprehensiones no son susceptibles de liquidación aduanera. En todos estos casos el bien jurídico protegido es siempre el mismo: la salud pública».

<sup>175</sup> Sentencia de la Sala de lo Penal del TS de 6 de marzo de 1999, RJ 1999\2395: «no se puede hablar de un interés fiscal defraudado si tenemos en cuenta estos productos estupefacientes, precisamente por su ilicitud, están fuera del comercio de los hombres y de ahí que sea imposible devenguen ningún tipo de impuestos o tasas a favor de la Hacienda Pública».

<sup>176</sup> En el delito de tráfico de drogas, en el que queda consumido el de contrabando, la finalidad última del comiso no es la contemplada en el artículo 127 del Código Penal sino la contribución a un fondo destinado exclusivamente a tareas de prevención y represión del narcotráfico y a rehabilitación de toxicómanos y drogodependientes, fondo creado por Ley 36/1995, de 11 de diciembre. Actualmente se regula por Ley 17/2003, de 29 de mayo, del Fondo de bienes decomisados por tráfico ilícito de drogas y otros delitos relacionados.

cito (como la moneda falsa o las drogas ilegales). Sus pronunciamientos se basan, no tanto en la idea de que las cosas fuera del comercio no pueden considerarse incluidas en el concepto *mercancías*, como en la idea de que son *productos que no pueden formar parte de los circuitos económicos de la Comunidad* <sup>177</sup>. Las transacciones sobre estos productos quedan absolutamente fuera de la esfera de cualquier actividad económica legítima; la prohibición que pesa sobre los mismos es absoluta <sup>178</sup>, en protección del interés general, por lo que jamás podrán ser objeto de gravamen sino solo de persecución penal.

A mi juicio, esta doctrina del Tribunal comunitario ofrece una solución acertada al problema de la tributación de los actos ilícitos, en cuanto a ilicitud del objeto de la obligación contractual o de la prestación se refiere, con una línea argumental clara, contundente y coherente. Sin dejar de basarse en principios tributarios, no se deja llevar por argumentos moralistas y da una distinta solución en función de la gravedad de la prohibición que pesa sobre el objeto.

En su primera sentencia sobre el tema, en el Asunto *Horvath*, el Tribunal sostuvo que el contrabando de droga no podía considerarse sujeto a derechos de aduana y dejó claro que en el ámbito europeo no se admitiría el gravamen de importaciones de productos ilícitos como los estupefacientes <sup>179</sup>. Ciertamente, la decisión del Tribunal de Justicia podía haber sido la contraria, para situarse en línea con lo que venía sosteniéndose desde el siglo XIX en Estados Unidos <sup>180</sup>. El propio Abogado general Sr. Jacobs en sus conclusiones en el asunto *Witzemann* (ya en 1990), dijo que «no se puede insinuar que exista algún principio general de Derecho que impida gravar las transacciones ilícitas» y que «el legislador comunitario es libre de intervenir en ese ámbito y de disponer, si lo desea, que los narcóticos y otros productos prohibidos soporten derechos de aduanas e IVA <sup>181</sup>». Sin embargo, el Tribunal entendió en *Horvath* que «las disposiciones del Reglamento n.º 803/68 del Consejo relativo al valor en aduana de las mercancías están basadas en la hipótesis de que los productos importados son susceptibles de ser introducidos en el mercado e integrados en el circuito económico» <sup>182</sup>.

Y es que, como poco después dice la sentencia, el objetivo del Tratado CEE, al establecer una tarifa aduanera común, se sitúa en el marco de una contribución al desarrollo del comercio

<sup>177</sup> Ramón FALCÓN Y TELLA: «La exclusión de las conductas antijurídicas en la delimitación del hecho imponible del IVA», *Impuestos*, n.º 12, 1991, pág. 1.142: «El tribunal rechaza, a nuestro juicio, las posturas doctrinales según las cuales el Tratado prohíbe exigir tributos en el caso de importación de mercancías prohibidas, conclusión que determinados autores han pretendido fundar en el concepto mismo de *mercancías*, del que quedarían excluidos los productos que no pueden ser objeto lícito de comercio».

<sup>178</sup> Una buena manera de determinar si el producto es total y absolutamente prohibido o no es mirar al mismo en manos del consumidor final: los narcóticos no pueden ser adquiridos legalmente por consumidores; la moneda falsa está sujeta a confiscación, aunque haya sido adquirida de forma inocente. El perfume falso, sin embargo, puede ser consumido, sin que ello suponga delito alguno. Véase la Sentencia de la *Court of Appeal (Criminal División)* de 8 de noviembre de 1996, caso *Rv Goodwind and Unstead*. No obstante tener clara esta distinción, el Tribunal planteó cuestión prejudicial.

<sup>179</sup> Sentencia de 5 de febrero de 1981, Asunto 50/80, *Jozsef Horvath*.

<sup>180</sup> Pueden consultarse los *License Tax Cases* de que da cuenta el 72 US (1886) *Wallace's Report* (págs. 462 y ss.) en que se declararon válidos y no inconstitucionales los requerimientos de pagos de impuestos especiales por productos «wholly forbidden» (absolutamente prohibidos) como el alcohol.

<sup>181</sup> Asunto C-343/89; sentencia de 6 de diciembre de 1990. Punto 20 de sus conclusiones.

<sup>182</sup> Fundamento Jurídico 12. La traducción del francés es nuestra.

internacional y a la reducción de las trabas a los intercambios. En esta idea, **el impuesto podrá cobrarse cuando el producto pueda ser objeto de comercio internacional o de intercambio, pero no cuando no pueda integrarse en el circuito económico. Los Estados tienen, sin embargo, plena libertad para perseguir penalmente las infracciones** cometidas con ocasión de tales operaciones comerciales, argumento que será repetido en posteriores sentencias del Tribunal y no debe olvidarse.

La siguiente sentencia del TJCE, de 26 de octubre de 1982<sup>183</sup> reitera que no surge deuda aduanera con ocasión de la importación de estupefacientes, puesto que se trata de una actividad no susceptible de integrarse en la economía de la Comunidad. El mismo argumento se emplea en el Asunto 240/81<sup>184</sup>, y en el Asunto 294/82<sup>185</sup>. Y las siguientes, ambas de 5 de julio de 1988<sup>186</sup>, aplican el argumento anterior a las entregas ilegales de productos ilícitos efectuada a título oneroso en el interior de un Estado miembro sujetas a este último impuesto.

En todos estos pronunciamientos se refería el Tribunal a estupefacientes, y en la sentencia del TJCE de 6 de diciembre de 1990<sup>187</sup>, el Tribunal entendió que las consideraciones desarrolladas en materia de importación ilegal de estupefacientes se aplican incluso con mayor razón en el supuesto de importación de moneda falsa<sup>188</sup>, porque tanto las drogas como la moneda falsa son **mercancías de manifiesto carácter nocivo** (lo que confirma nuestra propuesta de que ello solo sea para casos de ilicitud evidente, en que no hay apariencia de validez), **que constituyen por sí mismas un peligro para el orden y la seguridad pública**, porque son mercancías **que todos los Estados miembros consideraban absolutamente prohibidas, con una prohibición aproximadamente idéntica** en todos los Estados miembros, de forma que **si las autoridades de cualquiera de los países miembros las detectan deben decomisarlas, confiscarlas e incluso destruirlas** y porque, en definitiva, **no son**

<sup>183</sup> Se trata del Asunto 221/81, *Wilfred Wolf*, Rec. págs. 3.681 y ss.

<sup>184</sup> *Senta Einberger* (sentencia de 26 de octubre de 1982), Rec. págs. 3.699 y ss.

<sup>185</sup> *Senta Einberger II* (sentencia de 28 de febrero de 1984), Rec. págs. 1.177 y ss. En esta sentencia el Tribunal da el salto del Impuesto Aduanero al IVA, considerando aplicable su doctrina anterior al hecho imponible importaciones en el IVA. El TJCE entendió que la importación ilegal de estupefacientes en la Comunidad no genera ninguna deuda en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios, en la medida en que dichos productos no formen parte del circuito económico rigurosamente controlado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos. El Tribunal aclara que la cuestión prejudicial que se plantea no concierne a la importación de cualquier producto ilegal en general, sino únicamente a la importación ilegal de estupefacientes, por ser productos que se encuentran fuera del circuito controlado por las autoridades competentes y que por definición están absolutamente prohibidas su importación y comercialización.

<sup>186</sup> La primera, recaída en el Asunto 269/86, *W.J.R. Moll* Rec. págs. 3.627 y ss. y la segunda, en el Asunto 289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat*.

<sup>187</sup> Recaída en el Asunto C-343/89, *Maz Witzemann* Rec. págs. I-4.447 y ss.

<sup>188</sup> Esta sentencia contribuyó, indudablemente, a que se añadiera en el nuevo Código Aduanero Comunitario la expresa exclusión de los derechos de aduanas de la importación de moneda falsa (Véase el comentario a esta sentencia de Ramón FALCÓN Y TELLA «La exclusión de las conductas antijurídicas...», *op. cit.*, págs. 1.140 y ss.). En concreto, el artículo 212 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, considera que la deuda aduanera se origina incluso si se refiere a una mercancía que sea objeto de cualquier naturaleza de medida de prohibición o de restricción a la importación o a la exportación. Pero a continuación establece que, «sin embargo, no se originará deuda aduanera alguna en el momento de la introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de moneda falsa, así como de estupefacientes y sustancias psicotrópicas que no formen parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos».

**productos que se integren en el circuito económico de la Comunidad**, sino que permanecen fuera del comercio jurídico <sup>189</sup>.

El 2 de agosto de 1993 <sup>190</sup>, el Tribunal resuelve sobre si debían considerarse exentas de IVA determinadas entregas de productos informáticos que estaban prohibidas, no por su naturaleza, sino por ser realizadas a ciertos destinos (países del Este) a los que estaba prohibido vender tales productos. El Tribunal entendió que en este caso, efectivamente, **no se trataba de productos absolutamente prohibidos, por lo que no podía hacerse ninguna diferenciación entre estas y otras entregas legales en cuanto a su trato fiscal**. Lo interesante de esta sentencia es que no plantea su sujeción o no, sino su exención. Y el Tribunal entendió que si las entregas legales estaban exentas, las ilegales también debían estarlo, sin perjuicio del derecho del Estado miembro a perseguir penalmente tal conducta <sup>191</sup>.

En la sentencia de 28 de mayo de 1998, recaída en el asunto C-3/97, *Goodwin*, ante la cuestión prejudicial que plantea la *Court of Appeal-Criminal Division of London* –si la entrega de perfumes falsificados está sujeta a IVA, pues el Sr. Goodwin había comprado perfumes falsos y los había revendido sin estar dado de alta a efectos del IVA–, el Tribunal sostiene que **la prohibición que pesa sobre los productos falsificados a causa de la vulneración de los derechos de propiedad industrial no basta** para excluir la comercialización del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

Llegamos al Asunto C-158/98, *Coffeeshop Siberie*, resuelto por sentencia de 29 de junio de 1999, en la que el Tribunal se pregunta sobre la sujeción a IVA del alquiler de una mesa dentro de una *coffeeshop* para vender derivados del cannabis. La Corte no extiende a este caso su doctrina anterior, alegando que el que las actividades realizadas sean constitutivas de delito y que puedan hacer que el contrato sea ilegal no altera el carácter económico del arrendamiento, y no impide la competencia en el sector entre actividades lícitas e ilícitas. Pero nótese que, en puridad, no es absolutamente ilícita la prestación de servicios que constituye el hecho imponible, luego la conexión de la ilicitud con el tributo no es directa y por ello está justificado el impuesto <sup>192</sup>.

<sup>189</sup> Como señala en las Conclusiones a esta última sentencia el Abogado General Sr. F.G. Jacobs, la jurisprudencia ha sido progresiva, pues si bien todos los asuntos hasta entonces se habían referido a los estupefacientes, en *Horvath* el estupefaciente era la heroína, cuya venta sí está prohibida en todos los Estados miembros, pero en *Happy Family* ya era el hachís, cuya venta, aunque prohibida, se toleraba en Holanda. El Tribunal no hizo distinciones entre «drogas duras» y «drogas blandas», pero podía haberlo hecho, dijo el Abogado General. El Abogado General Sr. Jacobs argumenta que la aplicación uniforme del Arancel Aduanero Común y de la Sexta Directiva se pondría en peligro si cada Estado miembro se abstuviera de gravar los productos concretos que pudieran estar prohibidos por su propia legislación. También entiende que la diferenciación puede venir por el hecho de que existen productos que pueden comercializarse de modo legal, y ese comercio legal no puede distinguirse claramente del comercio ilegal, así que sería ilógico conceder privilegios fiscales al proveedor que actúa en el mercado negro.

<sup>190</sup> Caso *Lange*, Asunto C-111/92.

<sup>191</sup> El siguiente asunto en que el Tribunal se plantea la sujeción o no a gravamen de algo ilícito es en la sentencia de 11 de junio de 1998, recaída en el Asunto C-283/95, *Karlheinz Fischer*. El Tribunal sostuvo que la explotación ilegal de un juego de azar está dentro de la Sexta Directiva, por no ser una actividad excluida *per se* del ámbito de aplicación de la misma. Se cuestiona si una actividad como esa podría estar sujeta a IVA cuando su ejercicio legal está exento, y el Tribunal sostiene que si en los casinos autorizados la actividad está exenta, un Estado miembro no puede decidir gravar la actividad por no estar autorizada.

<sup>192</sup> El Tribunal aclara que no se trata del IVA por una entrega de bienes (la venta de droga), sino del IVA por una prestación de servicios: el alquiler de una mesa en un local. Lo argumentado en sentencias anteriores no lo considera aplicable direc-

Estas afirmaciones sirven de base para los últimos pronunciamientos que en materia de tributación de actividades ilícitas ha emitido el Tribunal de Justicia, surgidos en el ámbito del fraude del operador desaparecido en IVA. Entre ellas puede destacarse la de 12 de enero de 2006<sup>193</sup>, en la que el Tribunal reitera que «el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas» y que «de ello se desprende que la calificación de censurable de un comportamiento no implica, en sí misma, una excepción a la sujeción al impuesto, sino que tal excepción solo resulta de aplicación en situaciones específicas en las que, por las características concretas de determinadas mercancías o prestaciones, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y un sector ilícito<sup>194</sup>».

La aplicación de esta doctrina jurisprudencial se está generalizando en los Estados, hasta el punto que en algún país de la Unión Europea ya se ha tenido en cuenta para **someter a IVA precisamente aquellas operaciones que no son absolutamente ilícitas**, lo que confirma la regla general de **no sujeción de las que sí lo son**. Así, algunos tribunales británicos, arguyen que hay actividades que, aunque ilegales, deben en cualquier caso ser gravadas por aplicación del principio de neutralidad, principio que impide tratar al delincuente de forma más favorable que al comerciante legítimo<sup>195</sup>. Solo aquellos bienes, por cuya intrínseca, inherente o esencial naturaleza perjudicial, están totalmente prohibidos en los Estados miembros y sobre los que no hay ni puede haber competencia legítima, escapan de esta regla, y para el resto vale la máxima latina, *pecunia non olet*<sup>196</sup>.

tamente, pues si bien se había venido sosteniendo que la venta de droga no estaba sujeta a IVA por las especiales características de los narcóticos (ya que son objeto de una total prohibición en todos los Estados miembros), aquí no se trataba de la venta del narcótico, sino de una actividad relacionada con la misma.

<sup>193</sup> Asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03. Se trata de un caso de fraude de IVA en cadena en el que se habían visto implicadas involuntariamente varias empresas que no tenían relaciones comerciales con el operador desaparecido (*missing trader*) ni conocimiento, ni tampoco motivo para tenerlo, de que se encontraban implicadas en una cadena de fraude. La cuestión se centra en determinar si el operador tiene derecho a deducir el IVA soportado, cuando en la cadena de compras y ventas ha intervenido un operador incumplidor, derecho a la deducción que el Tribunal no niega, explicando que su doctrina acerca de la no tributación de lo ilícito se refiere exclusivamente a productos fuera del circuito económico.

<sup>194</sup> Siendo obvio que este no es el caso (se trata de la venta de microprocesadores, que en absoluto está prohibida por los Estados), pues las entregas de bienes cumplen los requisitos objetivos de la Sexta Directiva, la conclusión es que el derecho de los operadores a la deducción del IVA soportado no puede limitarse por el hecho de que el sujeto pasivo haya formado parte de una cadena de fraude de la que no tuvo conocimiento o no pudo tenerlo. A esta afirmación no obsta el hecho de que el IVA devengado se haya pagado o no al Tesoro Público, pues el IVA se aplica a *cada* transacción previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los distintos elementos del precio. El asunto se resuelve con fundamento en dos pilares: el primero de ellos está basado a su vez en tres argumentos, a saber, el primero, que la finalidad que subyace en las transacciones, lícita, ilícita o fraudulenta, no influye en su calificación como actividades económicas; el segundo, que en los casos de fraude en cadena, el fraude no debe considerarse en su conjunto, como un todo, sino operación por operación, que es como se devenga el impuesto; el tercero, que la norma que se establezca no puede contradecir el principio de seguridad jurídica. El segundo pilar sería que las actividades realizadas, a pesar de ser ilícitas o estar inmersas en una cadena de actividades ilícitas, sí entran dentro del ámbito de aplicación del IVA, por lo tanto, no puede negarse la deducibilidad del IVA soportado con ocasión de las mismas.

<sup>195</sup> Puede ponerse como ejemplo el caso *R v. Citrone and another*, de la *Court of Appeal (Criminal Division)* del Reino Unido, de 26 de noviembre de 1998, en el que se condena por evasión de IVA devengado con la venta de productos farmacéuticos (esteroides anabolizantes) sin licencia. O el caso de los *Customs and Excise Commissioners v. Polok and another*, de 19 de febrero de 2002, en el que también se considera sujeto a gravamen el alquiler de un local de prostitutas y sujetos pasivos a sus regentes. Los casos pueden consultarse en la base de datos Lexus-Nexis.

<sup>196</sup> Fue el emperador Vespasiano quien introdujo un tributo sobre todos los urinarios públicos. Su hijo Tito se quejó de la naturaleza del tributo, a lo que contestó Vespasiano con la frase que hoy se sigue utilizando para decir que el dinero es limpio, con independencia de su origen o fuente.

## IV. CONCLUSIONES

En un Ordenamiento jurídico único e interrelacionado en sus distintos órdenes, no puede sostenerse que lo contrario a unas normas, y declarado por ello sin efectos, debe tributar. De modo que, si a la ilicitud ha acompañado la declaración de nulidad y se ha ordenado la reposición de las cosas al estado en que se encontraban antes de la contrariedad a Derecho, el acto no debe gravarse.

Si por respeto a la apariencia de validez del acto se hubiese este sometido a gravamen, como ordena el mandato que obliga a gravar el mismo con independencia de sus vicios o defectos, entonces el ingreso, aunque debido cuando se realizó, debe devolverse cuando opere la restitución de las prestaciones y se deshagan sus efectos por imposición de la ley.

Si se detecta la contrariedad a Derecho pero el Ordenamiento la consiente, el impuesto satisfecho lo habrá sido por un acto que, en realidad, es válido o al menos, eficaz, y, por tanto, no se reintegrará.

Pero si el acto no goza de esa apariencia de validez o presenta indicios de delito, ya no debe gravarse, bien por la manifiesta ilicitud de su objeto, que elimina cualquier interés fiscal sobre el mismo, bien porque debe remitirse a la jurisdicción penal, y entonces se estará a lo que en tal proceso se decida.

Si hubiese condena y operasen las consecuencias jurídicas del delito, no habrá lugar a la imposición, y la actuación del Derecho penal habrá sido suficiente, eficiente, correcta y eficaz para eliminar todo enriquecimiento injusto o ilícitamente obtenido por parte del delincuente. No es que no tributemos todos o que solo deban pagar los honrados, es que al delincuente se le privará de todo su beneficio por la vía penal y no solo de una parte por la vía tributaria.

Si no hubiese condena, habría lugar al gravamen, si hay hecho imponible, pues lo que se intuía ilícito debe reputarse lícito tras la sentencia absolutoria.

No de otra forma puede entenderse el principio de capacidad económica presente en la imposición, que obliga a buscar la riqueza allá donde esta se encuentre. Búsqueda que debe ser respetuosa con lo preceptuado en otros órdenes si queremos alcanzar una solución coherente a un problema, el de la tributación del ilícito, que es más aparente que real, y que se resuelve no con principios y argumentos que encierran auténticos sofismas, sino con una atenta y escrupulosa lectura y aplicación de nuestro Derecho positivo.