

## **TRIBUTACIÓN Y ACTOS ILÍCITOS: ¿EXISTEN TRABAS ÉTICAS O MORALES PARA LA TRIBUTACIÓN DE LOS ACTOS ILÍCITOS?**

César J. Galarza<sup>1</sup>

Universidade de Santiago de Compostela

### **Resumen**

Para muchos admitir la tributación de los actos ilícitos equivale a decir que el Estado “permite” o “ampara” los mismos, y que incluso habría que analizar si éste no incurre con ello en una situación de “complicidad”, o al menos de “inmoralidad”, con el autor del ilícito, al beneficiarse con las ganancias obtenidas con la ejecución del mismo. Así, exigir el pago de un tributo por la comisión de un acto ilícito constituiría una contradicción ilógica en el actuar estatal, puesto que estaría convalidando en su provecho, conductas que reprime y censura si son ejecutadas por los ciudadanos sometidos a la ley penal

Creemos que antes de aceptar dichos argumentos es preciso realizar análisis previo para determinar la real posibilidad de configuración de una pretendida “inmoralidad estatal”; y examinar en su caso si, por el contrario, la tributación de los actos ilícitos no obedece a la simple y llana exigencia lógica de someter toda riqueza al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con un criterio de igualdad.

En este sentido a lo largo del trabajo realizamos en primer lugar un análisis de la ubicación de los tributos ante la ética o moral. Luego de ello nos introducimos concretamente en la temática de la tributación de los actos ilícitos y la tesis del Estado “cómplice” o “amparador” del ilícito, para ahondar posteriormente sobre la tributación de los actos ilícitos y la eventual configuración de una inmoralidad estatal.

Hecho esto, nuestro estudio nos permite arribar a la conclusión de que no existen argumentos éticos o morales sólidos que se opongan de pleno a la tributación de los actos ilícitos, ya que cuando la comisión de un acto ilícito encuadra en todos su aspectos en el hecho imponible de un tributo, podría ser factible exigir su tributación sin que ello constituya en un proceder alejado de la ética por parte del Estado, que se encontraría así únicamente cumpliendo con lo preceptuado por la norma del tributo. A nuestro entender, de no exigirse el tributo por tratarse de un acto ilícito aunque encuadre en el hecho imponible, se vulneraría el principio de igualdad puesto

---

*Recibido: 24/11/06. Aceptado: 10/01/07*

<sup>1</sup> Doctor por la Universidad de Santiago de Compostela. Profesor de Derecho tributario de la Universidad Austral. Vice-Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales.

que existiría deuda tributaria cuando el acto es lícito, pero no cuando el mismo acto es llevado a cabo en torno a circunstancias ilícitas, resultando entonces éste para su autor mucho más reductible que si realizara uno lícito.

**Palabras clave:** tributación - actos ilícitos - inmoralidad estatal - ganancias de ilícitos

### **Abstract**

For many authors, when the Government pursues collection of taxes over illegal acts is, in some way, acknowledging and/or consenting such illegal behavior.

Accordingly, the enforcement of tax collection upon illegally obtained gains would constitute an essential paradox on the Government's behavior, since the Government would be taking economic advantage of certain acts that, at the same time, are punished for being illegal based on rules that the same Government enacts.

However, before start analyzing these reasoning (that support the mentioned contradiction), is necessary to determine whether the Government, by enforcing collection of such taxes, is committing an immoral act or it is just based on the simple logic of collecting any and all gain-related tax as source of its economic support.

Firstly, it is necessary to focus on the ethical or moral essence of tax. Once this task is comprehend, the following required step is to analyze the topic of tax collection of illegally-related-gains and the thesis of Government's collusion.

As is analyzed on this work, it is possible to support (as conclusion) that there are no restrictions against the Government collection of taxes related to illegally obtained gains. When the Government is pursuing collection, is doing nothing more than enforcing tax law, without committed any crime or collusion. In the other hand, if the Government will not do so, it will be violating the equality principle since it will pursue collection only of legally obtained gains, excusing the illegal ones.

**Keywords:** tax over illegal acts - taxation- illegal gains

## **1. Generalidades**

No pocas veces se ha sostenido en doctrina que admitir la tributación de los actos ilícitos equivale a decir que el Estado "permite" o "ampara" su realización<sup>2</sup>, y más aún, que habría que analizar incluso si éste no incurre con ello en una situación de "complicidad", o al menos de "inmoralidad" con el autor del ilícito, beneficiándose económicamente con las ganancias obtenidas con la ejecución del mismo.

---

<sup>2</sup> Podemos imaginarnos un sinnúmero de actividades que podrían encuadrar en el hecho imponible "normal" de un tributo, p. e.: el ejercicio de la prostitución; la venta de drogas; el ejercicio ilegal de profesiones liberales; la venta de mercadería falsificada; la venta de revistas pornográficas, etc.

*Prima facie*, exigir el pago de un tributo por la comisión de un acto ilícito constituiría una contradicción ilógica en el actuar estatal, puesto que de pronto el Estado estaría efectuando en su provecho, conductas que reprime y censura si son ejecutadas por los ciudadanos sometidos a la ley penal<sup>3</sup>.

Pues bien, este razonamiento se ha convertido en el primer estandarte enarbolado por quienes rechazan la tributación de los actos ilícitos, convirtiéndose así a las consideraciones moralistas en uno de los principales y más recurridos argumentos contra dicha tributación<sup>4</sup>.

Sin embargo, después de profundizar en la cuestión, tales apreciaciones dejan de poseer los rígidos contornos que la identifican en un primer momento, y se hace necesario proceder a un análisis más profundo para determinar la real posibilidad de configuración de una pretendida "inmoralidad estatal"; o examinar en su caso si, por el contrario la tributación de los actos ilícitos no obedece a la simple y llana exigencia lógica de someter toda riqueza al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con un criterio de igualdad<sup>5</sup>.

En principio, resulta indudable que al Derecho tributario, al igual que las demás ramas del Derecho, le influyen también exigencias morales que deber afectar al conjunto del ordenamiento<sup>6</sup>; e incluso sería posible insertar

<sup>3</sup> Cfr.: BACIGALUPO, S., "Delito fiscal y tributación de las ganancias ilícitamente obtenidas", en: *La Ley*, Madrid, año 2001, T.6 p. 1479

<sup>4</sup> Cfr.: SOLER ROCH, M<sup>a</sup> T., "La tributación de las actividades ilícitas", *Civitas, REDF*, n<sup>o</sup> 85, 1995, pp. 15 ss. y BELLINI, F., "*Fatto illecito e imposizione tributaria*", en: *Boll. Trib.* N<sup>o</sup> 14, 1985, pp. 1116 ss., y PERUGLIA, P., "*Imposizione e proventi da attività illecite*", en: *DPT*, LVIII, II, 1987, p. 45.

<sup>5</sup> Cfr.: SOLER ROCH., M<sup>a</sup> T., "La tributación de las...", cit., p. 16.

<sup>6</sup> En este sentido, SAINZ DE BUJANDA F. señala que "la actividad financiera es, como sabemos, una manifestación de la acción política, y, como tal, queda integrada dentro de los órdenes normativos de la conducta humana. La actividad financiera, en todo su despliegue, *debe ser* una actividad ajustada a normas morales y a normas jurídicas" [...] "los aspectos morales de la actividad financiera constituyen el objeto propio de una parte de la Ética a la que bien puede denominarse Ética financiera" ("Subsunción de la actividad financiera en el ámbito de la ética del derecho", en: *Sistema de derecho financiero Vol I*; Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, pp. 229 y 235 y también en: "El desarrollo actual del Derecho financiero en España", en: *CT*, n<sup>o</sup> 78/1996, pp. 188 y 189). En igual sentido *vid.* PALAO TABOADA, C., "El fraude de la ley en Derecho Tributario", en: *RDFHP*, n<sup>o</sup> 63, 1966, p. 677.

GRIZIOTTI, B. sostiene a su vez que: "Deben considerarse los efectos morales producidos por el impuesto, y en general por toda la política del Estado, para poder establecer una ordenación racional del impuesto, según los fines políticos que el legislador se proponga

dichos criterios en la concepción misma de los tributos, tiñendo de este modo con un matiz particular a las cuestiones de fondo a hacen a su construcción.

obtener" [...] "algunos impuestos se aplican para la consecución de fines especiales de carácter moral, y, por otra parte, la Moral puede poner un límite a la aplicación de determinados impuestos" [por otra parte] "el impuesto puede ejercer efectos contrarios o favorables a la Moral" (*Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, trad. por E. MATA, 2da, Ed. Anotada por M. JIMÉNEZ DE CISNEROS, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1958, p. 194).

En una línea contraria a la influencia de la Moral en el Derecho tributario se pronuncia BELLINI, F. al comentar que una de las primeras lecciones que da un profesor de economía política al comenzar su materia es explicar que la suya es una disciplina "amoral" por lo que le resulta curioso que dicho condicionamiento metajurídico pueda surgir en el recinto de la juridicidad (cfr.: "*Fatto illecito e...*", cit., p. 1114).

Sobre la relación en general entre la Moral y el Derecho *vid.*: AREITIO RODRIGO, R., *Derecho Natural. Lecciones elementales*, Universidad de Bilbao, 1996, pp. 24 ss.; MASSINI CORREAS, C. I., "La exigibilidad jurídica de las normas morales: iusnaturalismo, liberalismo y comunitarismo", *El Derecho*, T. 170, pp. 887-893; RODRÍGUEZ MOLINERO, M., *Introducción a la Ciencia del Derecho*, 2 Ed., reimpresión, Librería Cervantes, Salamanca, 1996, pp. 71 ss. Sobre Moral y Derecho tributario *vid.*: GANDRA DA SILVA MARTINS, I., "*Deontologia tributária*", en: *Curso de direito tributario*, Vol. I, 5ª Ed., Editora Cejup-CEU, San Pablo, 1997, pp. 300 ss.; *idem*, *Teoria da imposição tributaria*, 2ª ed., Editora LTR, Sao Paulo, 1998, pp. 385 ss.; HIGUERA UDIAS, G., *Ética Fiscal*, BAC, Madrid, 1982, *passim*; MATEO, L., "Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", en: *Civitas, REDF*, nº 39, 1983, pp. 343-347; MELÉ CARNÉ, D., *El aspecto moral de los impuestos*, Folletos mc nº 536, Madrid, 1991, *passim*; MERINO ANTIGÜEDAD, J. M., *Maestro ¿Es lícito pagar impuestos?*, Dykinson, Madrid, 2002, *passim*; PÉREZ DE AYALA, J. L., "El fundamento deontológico del impuesto, de la Ley Fiscal y de la obligación tributaria (un problema de metodología multidisciplinar entre la ética y el derecho natural. El Derecho tributario y la ciencia de la Hacienda)", en: *I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros", sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario*, IEF, 01/02/2002, Documentos, 1 1/2002; *passim*; PEREZ LUQUE, M., *Deberes tributarios y moral*, EDESA, Madrid, 1979, pp. 45 ss.; SAINZ DE BUJANDA, F., "Subsunción de la actividad...", cit., pp. 229 ss.; TIPKE, K., *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, trad. por Pedro Herrera, Marcial Pons, Madrid, 2002, pp. 74-78, *passim*; VV.AA., coord. GANDRA DA SILVA MARTINS, I., *O princípio da moralidade no direito tributário*, 2da. Ed., CEU-RT, San Pablo, 1998, *passim*, entre otros. Para una perspectiva histórica \_que no deja de ser interesante\_ *vid.*: BLANCH NOGUÉS, J. M., "Principios básicos de justicia tributaria de la fiscalidad romana", *RDFHP*, nº 247, enero-marzo 1998, pp. 57-61, y MERINO ANTIGÜEDAD, J. M., *Maestro es lícito...*, cit., pp. 14 ss.

Para una visión de cómo la ética se proyecta sobre el Derecho tributario, a través los valores (traducidos en principios), para consolidar la justicia tributaria *vid.*: CASÁS, J. O., "Los principios en el Derecho tributario", en: *Revista Argentina de Derecho tributario. Universidad Austral Tax Law Review*, nº 1, 2002, pp. 39 ss.; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., *Buena fe y Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2001, pp. 15-22; y LOBO TORRES, R., "*Libertade, segurança e justiça no direito tributario*", en: *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*, Max-Limonal, Sao Paulo, 1998, pp. 679 y 682 ss.

En este sentido resultan ilustrativas las palabras de TIPKE, K. al señalar que “el Derecho tributario no puede prescindir de la Ética ni de la Moral, pero hasta ahora ha debido arreglárselas sin contar con los estudiosos de la Filosofía moral. El que los economistas —en particular los hacendistas— se hayan ocupado de los “impuestos justos” o “rationales” podría explicar el abandono de esta materia por parte de los filósofos y los juristas” [...] “En un Estado de Derecho deber actuarse con justicia en la medida de lo posible. Ésta es la máxima exigencia que debe plantearse a tal ente político. Esta exigencia no puede quedar anulada o desplazada en su contenido por otras aspiraciones.” [...] “También la carga impositiva global debe repartirse con justicia entre los ciudadanos especialmente en un Estado de Derecho. La cuestión de la justicia se plantea concretamente, ante todo, cuando un grupo de hombres deber repartir las cargas o derecho que deriven de la vida en común (justicia distributiva, *iustitia ditributiva*, *distributional equity*). En el ámbito del Derecho tributario tampoco cabe elevar al rango de Derecho cualquier norma arbitraria. Al positivismo y nihilismo fiscales —aún no superados por completo— deber oponerse una ética fiscal del Estado y de los contribuyentes; entre otros motivos, en atención a los derechos fundamentales, que fijan un límite mínimo indisponible a la sociedad pluralista”<sup>7</sup>.

Pensamos entonces que, para llegar a la captación de la esencia de la argumentación moralista que se opone a la tributación de los actos ilícitos, será necesario examinar previamente con mayor detenimiento dicha faceta.

## 2. Los tributos ante la ética y la moral<sup>8</sup>

La moralidad de los tributos presenta a nuestro entender una doble perspectiva<sup>9</sup>: por un lado implica que el Estado tiene la posibilidad de orientar las conductas morales de los ciudadanos mediante el establecimiento de

<sup>7</sup> TIPKE, K., *Moral tributaria del Estado y...*, cit. pp. 25, 27, y 28.

<sup>8</sup> “Si atendemos a la etimología de la palabra, vemos que “moral” se deriva de la palabra latina *mos* (plural *mores*), que significa costumbre o uso. En eso coincide con “ética”, que a su vez se deriva de la palabra griega *ethos*, que también significa costumbre, uso. Ello explica que ambas palabras se utilicen con frecuencia como términos idénticos y unívocos y que se recurra indistintamente a cualquiera de las dos para designar una misma cosa.” [...] “Aunque el concepto de moral es único, en el aspecto normativo no existe una Moral sino varias”. [...] “Lo que procede es distinguir dos tipos fundamentales de Moral, que son la Moral individual o personal y la Moral social o colectiva [...]”. “Entendemos por *Moral individual o personal* el conjunto de convicciones que cada persona individual tiene y de juicios o dictámenes que emite sobre lo que deber hacer para obrar

tributos (finalidad extrafiscal<sup>10</sup>); y por otro, la obligación de que, tanto el Estado como los contribuyentes, mantengan una conducta ética en su actuar fiscal<sup>11</sup>.

---

rectamente ante cada una de las situaciones, tanto de índole personal como de índole social, en que a lo largo de su vida se encuentra. [...]”.

”Entendemos por *Moral Social* el conjunto de convicciones y de juicios comunes imperantes en una Sociedad o en un grupo social sobre lo que *se debe hacer* para obrar rectamente en las diversas situaciones de la vida social. El *sujeto* creador de la Moral social es la Sociedad o el grupo social. Su objeto es el comportamiento de cada uno de sus miembros. Los dictámenes o juicios sobre la licitud o ilicitud moral de cada acción son siempre juicios de *deber ser*” (RODRÍGUEZ MOLINERO, M., *Introducción a la Ciencia del Derecho*, 2 ed., reimpresión, Librería Cervantes, Salamanca, 1996, pp. 79/83).

Afirma RODRÍGUEZ MOLINERO, M. que cuando el Derecho positivo hace remisión a la Moral se esta refiriendo a la Moral social. El problema esta en que en la sociedad actual, considerada pluralista, lo común es que existan varios tipos de Moral social. Por ello este autor entiende que el Derecho siempre hace alusión a la *Moral social dominante o predominante en un momento histórico determinado* (cfr.: *ibidem*. p. 92).

<sup>9</sup> La consideración dual de este aspecto no es para nada novedosa. Creemos que en cierta forma podría identificarse con la subdivisión entre *moralidad objetiva* y *subjetiva* realizada por SAINZ DE BUJANDA, F. Para este autor la primera de ellas está constituida por “la moralidad del ordenamiento financiero en si mismo considerado”, y a la segunda por el “examen de la conducta moral de los sujetos \_autoridades en sentido amplio, o particulares\_ en el ámbito financiero” (cfr.: “Subsunción de la actividad...”, cit., p. 237). Estimamos que dicha taxonomía responde a la férrea convicción de SAINZ DE BUJANDA F. de que el Derecho financiero “es tan propicio como cualquier otro para que en su seno se generen normas contrarias a un cierto orden moral” (*ibidem*. p. 238). En base a lo cual afirma que al estudiarse los ingresos públicos se deben tomar muy cuenta: “1º la discriminación tributaria por razones étnicas; 2º la conceputación como materia imponible de beneficios obtenidos de actividades manifiestamente inmorales; 3º la distribución de la carga impositiva con criterios opresivos para determinados grupos humanos o para cierto tipo de actividades, y 4º el amparo de fórmulas de gestión que, por su laxitud, consientan o incluso estimulen comportamientos contrarios al despliegue de la libertad y de la responsabilidad moral de los protagonistas \_funcionarios o particulares\_ de la vida tributaria” (“Subsunción de la actividad...”, cit., pp. 238 y 239).

<sup>10</sup> VASQUES, S. se refiere a la reiterada técnica de legislador de recurrir a este tipo de impuesto cuando pretende “moralizar” las conductas de los ciudadanos sin hacer alusión directa a la Moral (cfr.: *Os impostos do pecado. O álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*, Almedina, Coimbra, 1999, p. 24.), y YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. recuerda por su parte que los impuestos con fines no fiscales conllevan ciertos peligros si no son coordinados con los demás institutos tributarios, por ello “impuestos con fines no fiscales serán posibles siempre que se respeten los principios de legalidad y, sobre todo, de justicia fiscal, si no serán cualquier otra cosa menos impuestos” (“Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria”, *HPE*, nº 32/1975, p. 1485).

Respecto al tema asimismo *vid.*: GANDRA DA SILVA MARTINS, I., “*Deontologia...*”, cit., pp. 300 ss. y *Teoria da imposição...*, cit., pp. 385 ss.; MATEO, L., “*Análisis y crítica...*”, cit., pp. 343-347; y TIPKE, K., *Moral tributaria del...*, cit., pp. 74-78.

En un sentido contrario se pronuncia DELLA VALLE E. al sostener que: “ésta no debe ser” —refiriéndose a la función moralizante del sistema impositivo— “la función principal de un ordenamiento fiscal moderno.

El primero de dichos aspectos —finalidad extrafiscal— pertenece al ámbito de la política legislativa, y por lo tanto escapa al objeto nuestro trabajo.

“Emblemática en este sentido es la palabra del Senador Williams, uno de los artífices de la *Income Tax Act* de 1913, pronunciada en el Senado de los Estados Unidos de América (en 50, parte 4ª) [...] “El objeto de esta acta es hacer tributar a la red ganancial de un hombre, es decir, lo que él posee al final del año después de deducir de sus recibos sus costos y pérdidas. No es para reformar el carácter moral de los hombres... El tributo no está dirigido a restringir a la gente de dedicarse a las carreras de caballos u operaciones dudosas, el impuesto está orientado al propósito de hacer pagar al hombre en base a sus ganancias, en base al beneficio actual obtenido durante el año” (la cita está extraída de Freeland James-Lind Stephen-Sthepen Richard, *Fundamentals of Federal Income Taxation. Cases and materials*, New York, VI, ed., 1987, p. 506). (“Ancora in tema di imponibilità dei proventi derivanti da attività illecite”, en: *DPT*, N° 3, 1991, I., p. 646, nota n° 12, la traducción nos pertenece).

Para un estudio de los extrafiscalidad en los tributos *vid.*: AIZEGA, J. M., “La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal”, en: VV.AA. dir. por YÁBAR STERLING, A. *Fiscalidad ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, pp. 327 ss; ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, *passim*; BARRERO MORO, C., *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999, pp. 44 ss.; BAYONA DE PEROGORDO, J. J. - SOLER ROCH, Mª T., *Derecho financiero*, cit., p. 672-675; CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho financiero...*, cit., pp. 181-182; CASADO OLLERO, G., “Los fines no fiscales de los tributos”, cit., pp. 103-152; CASTILLO LÓPEZ, J. M., *La reforma fiscal ecológica...*, *passim*; CHICO DE LA CÁMARA, P., “Análisis comparativo en el sistema italiano y español del uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras hidráulicas medioambientales”, en: VV.AA. dir. por YÁBAR STERLING, A. *Fiscalidad ambiental*, cit., pp. 225ss.; CRUZ PRADIAL, I. - RUIZ ROMERO DE LA CRUZ, E., *El gravamen de las bebidas alcohólicas...*, cit., pp. 15 ss.; DE ROSELLÓ MORENO, C., *Fiscalidad del automóvil...*, cit., pp. 128 ss.; GÁNDRA DA SILVA MARTINS, I., en: *Teoría da imposição...*, cit., pp. 396 ss.; GARCÍA NOVOA, C., “Instrumentos fiscales de protección del medio ambiente. La problemática para su adopción”, en: *Medidas fiscales para el desarrollo económico, XXI, Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Associazione Italiana per el Diritto Tributario Latino-Americano-ILADT*, Barcelona-Génova, 2002, pp. 665. ss.; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J., *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Granada, 1998, pp. 62 ss.; JIMÉNEZ HERRERO, L., “Tendencias en el uso de instrumentos económicos y fiscales en la gestión ambiental. Reflexiones sobre la Unión Europea y el caso español”, en VV.AA. dir. por YÁBAR STERLING, A. *Fiscalidad ambiental*, cit., pp. 163 ss.; MARTÍN FERNÁNDEZ, F., “Los fines de los tributos”, cit., pp. 447-458; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. - RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J., “Medidas fiscales de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña empresa”, en: VV.AA. dir. por ARIÑO ORTIZ, G., *Liberalizaciones 2000*, Fundación de Estudios de Regulación-Comares, Granada, 2000, pp. 231 ss.; PÉREZ ARAIZ, J., “La extrafiscalidad y el medio ambiente”, en: *RHL*, n° 78, 1996, pp. 675-709; SERRANO ANTÓN, F., “Justificación técnico-jurídica de los impuestos medioambientales” en: VV.AA. dir. por YÁBAR STERLING, A. *Fiscalidad ambiental*, cit., pp. 313 ss.; VASQUES, S., *Os impostos do pecado...*, cit., p. 19 ss.; y YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Comentarios sobre un precepto...”, pp. 145-185; entre muchos otros.

Para una distinción con el fenómeno de la “parafiscalidad” *vid.*: COLLADO YURRITA, M. - LUCHENA MOZO, G. Mª, “Los tributos”, en: VV.AA., coord. por LASARTE, J., *Manual general de...*, cit., pp. 261 ss.; entre otros.

<sup>11</sup> Respecto a la conducta ética del Estado y de los contribuyentes en concreto *vid.*: HIGUERA UDIAS, G., *Ética Fiscal*, cit., pp. 147 ss.; PÉREZ LUQUE, M., *Deberes tributarios...*, cit., pp. 45 ss.; y TIPKE, K., *Moral tributaria del Estado...*, cit., *passim*.

Creemos preferible entonces, circunscribirnos aquí sólo al análisis de la segunda de las facetas mencionadas<sup>12</sup>.

En este sentido, y en orden al interés de nuestra investigación, dirigiremos nuestro examen a dos cuestiones que estimamos relevantes: primero, a determinar si la tributación de un acto ilícito no provoca una “complicidad” o “amparo” estatal hacia el autor del mismo, y posteriormente a evaluar la factibilidad de la configuración de una “inmoralidad” censurable en el actuar estatal<sup>13</sup>.

### 3. La tributación de los actos ilícitos y la tesis del Estado “cómplice” o “amparador” del ilícito<sup>14</sup>

A lo largo de nuestra investigación hemos podido observar que como criterio lógico de sentido común, la primera reacción de cualquier ciudadano, incluso aquellos con clara conciencia jurídica y que no han profundizado mayormente sobre el tema, es la repulsa a la posibilidad de tributación de los actos ilícitos por considerar que de esa forma el Estado estaría de algún modo “amparando” tales conductas, e incluso podría convertirse en “cómplice” de las mismas al estar recibiendo beneficios derivados de su realización<sup>15</sup>.

<sup>12</sup> Cabe destacar que nuestra investigación no se centra en el examen del establecimiento como hecho imponible de un hecho propiamente ilícito puesto que entendemos que ello pertenece al ámbito de la extrafiscalidad, y por ende de la política legislativa.

<sup>13</sup> Vid.: BACIGALUPO, S., “Delito fiscal y...”, cit., p. 1479; ZENKNER SCHMIDT, A. - BITENCOURT, C. R., “*Sonegação de crime -imoralidade anunciada-*”, en: *Boletín IBCCRIM*, n.º 118, año 2000, San Pablo, p. 3; entre otros.

<sup>14</sup> El término cómplice en su acepción general se refiere a la persona que manifiesta solidaridad o camaradería con el actuar de otra (cfr.: REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la lengua española*, 22ª ed. Espasa, Madrid, 2001, voz: cómplice). En este sentido entendemos que asimilable al vocablo “amparador”, relativo a la acción de “amparar” que según la RAE implica la acción de “favorecer” o “proteger” algo (cfr.: *ibidem*. voz: amparar). Ahora, es cierto que en su significación penal la voz cómplice hace alusión a “El que, sin ser autor, coopera a la ejecución de un delito o falta con actos anteriores o simultáneos (art. 29º CP)” (GARCÍA GIL, F., *Diccionario jurídico general del Derecho*, Dilex, Madrid, 1999, voz: cómplice). Por lo que, si bien la consideración del Estado cómplice en éste último sentido correspondería que fuera tratada dentro de los argumentos jurídicos, por sus múltiples conexiones con la tesis del Estado “amparador” del ilícito, y por razones sistemáticas, ha sido ubicada en el presente apartado sin perjuicios de las futuras remisiones que realizaremos al respecto.

<sup>15</sup> Afirman ZENKNER SCHMIDT A. y ROBERTO BITENCOURT C. que “cobrar un impuesto sobre valores provenientes de un delito es una práctica administrativa que coloca al Estado en el mismo nivel del criminal, en la medida en que el aumento de su recaudación sería

Algunos autores incluso han sostenido que con un proceder de ese tipo el Estado podría estar incurriendo en la conducta típica del delito de receptación o de blanqueo de capitales<sup>16</sup>; no obstante al respecto cabe reconocer que “[...] su ámbito de aplicación se reduciría a las ganancias de origen ilícito delictivo, ya que en el resto de supuestos (ganancias de origen ilícito no delictivo) la Administración tributaria no se convierte en receptadora al no concurrir el requisito de tener su origen en un delito grave previo”<sup>17</sup>.

Creemos así, que en la gran mayoría de los casos sólo será admisible la tributación de aquellas actividades que —aunque inmorales y contrarias

directamente proporcional al aumento del crimen” (*Sonegação de ...*, cit., p. 7; la traducción nos pertenece).

En sentido similar se pronuncia Silvina BACIGALUPO al expresar que “existe una razón de carácter ético consistente en que no se puede convertir de este modo al Estado en receptor o partícipe del delito del que proceden las ganancias ilícitas, permitiéndose ingresar en concepto de tributos dinero ilícitamente obtenido” (*Ganancias ilícitas...*, cit., p. 22, y también en: “Delito fiscal y...”, cit., p. 1479).

En apoyo a su postura ésta última autora cita la siguiente bibliografía alemana: RAUER, “*Die steuerlinche und steuerstrafreschtliche Erfassung der Prostituierten*”, MDR 1982 p. 180. SHÖCK, “*Steuerpflicht der sog. “Bardamen” oder wie moralisch ist das Steuerstrafrecht*”, *Finanz Rundschau*, 18/1983, p. 451 (cfr. *ibidem* p. 1.485, nota 13).

Con relación a la reprobabilidad de la conducta del Estado que se aprovecha de lo ganado ilícitamente enriqueciéndose con ello *vid.*: la decisión n° 13.092 de la Comisión Tributaria de Torino de 23 de septiembre de 1985 (rep. En: DPT, 1987, Voll. II, p. 46) citada por CHICO DE LA CÁMARA, P. (cfr., “La tributación de los...”, cit., p. 12).

El argumento del “Estado cómplice” fue esgrimido también por el tribunal penal *a quo* en el decidiendo que motivo la sentencias del Tribunal Constitucional alemán de 12 de abril de 1996, contrario al mismo, sobre la tributación de los ingresos procedentes de un burdel, al considerar aquel, en palabras de GARCÍA FRÍAS, A., que “el Estado que reprueba determinadas conductas ilícitas, sancionándolas, se transforma en partícipe a través del impuesto, de los beneficios obtenidos mediante las mismas, de modo que se produce una lesión del os principios de Estado de Derecho y de igualdad” (cfr.: “Comentario a la decisión de 12 de abril de 1996 (2BvR 18/93). Sobre la tributación de los ingresos procedentes de la explotación de un burdel”, en REDF, n° 98, p. 275).

<sup>16</sup> *Vid.*: BACIGALUPO S., *Ganancias ilícitas...*, cit., pp. 22 ss.; *idem*, “Delito fiscal y...”, cit., p. 1.479; y RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E., “Ganancias de origen (ilícito) delictivo y fraude fiscal”, en: *RDFHP*, n° 265, julio-septiembre 2002, p. 610.

El art. 298.1º Código Penal Español expresa: “El que, con ánimo de lucro y con conocimiento de la comisión de un delito contra el patrimonio o el orden socioeconómico, en el que no haya intervenido ni como autor ni como cómplice, ayude a los responsables a aprovecharse de los efectos del mismo, o reciba, adquiera u oculte tales efectos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años.”

Respecto a los delitos de receptación, conductas afines (blanqueo de dinero, etc.), sus tipos básicos y cualificados, contenidos en el Capítulo XIV del Título XIII del Código Penal Español, arts. 298º a 304º, *vid.*: LANDECHO VELASCO, C. M – MOLINA BLÁZQUEZ, C., *Derecho penal español, parte especial*, 2da Ed., Tecnos, Madrid, 1996, pp. 270 a 283.

<sup>17</sup> RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E., “Ganancias de origen...”, cit., p. 610.

a las costumbres— no se hallen tipificadas como delitos ya que en este último caso nos encontraremos con que el acto jurídico resultará nulo, no produciendo sus efectos normales. Por lo tanto, ello supondría que no se configura el hecho imponible si se ha basado en éstos. Pero también porque en casi todos los casos habrá desaparecido la capacidad contributiva, fundamento del tributo, debido a la aplicación del comiso y a la responsabilidad civil<sup>18</sup>.

Así pues, en la “normalidad de los casos” no podremos hablar de un estado cómplice de actividades criminales, ya que sólo habrá imposición donde no haya condena delictiva. Y cuando la haya en la casi totalidad de los casos no habrá tributación<sup>19</sup>.

Sin embargo, debido a la temática referida la tributación de los actos ilícitos que constituyen delito penal, será abordada en otro trabajo, nos limitaremos aquí a su mera mención reservando un análisis más pormenorizado para el momento oportuna, dedicándonos sí al examen de la eventual posibilidad de conformación de un Estado “amparador” o “cómplice” del ilícito.

A propósito de dicho tema debemos expresar que no compartimos la postura que considera que al cobrarse un tributo sobre los actos ilícitos el Estado está favoreciendo las comisión de los mismos al beneficiarse de su producción, ya que creemos que es una argumentación que carece de una estructura sólida en la que sostenerse.

A nuestro juicio, como apunta FORTE<sup>20</sup>, se debe considerar al respecto que el tributo es una obligación que recae sobre el contribuyente como un deber de solidaridad que éste tiene hacia los otros ciudadanos<sup>21</sup>. De suerte

---

<sup>18</sup> Si se ha pagado el tributo antes de la declaración judicial del comiso o la responsabilidad civil entendemos que corresponderá la devolución de lo pagado en concepto de tributo por lo tanto desaparece el beneficio del Estado que podría dar origen a la complicidad.

<sup>19</sup> Queda abierta sin embargo la posibilidad de tributación de aquellos casos en los que el hecho imponible se ha basado en un “mero hecho” o en los “efectos económicos del acto jurídico” y pese a haber delito no se ha declarado el comiso, o por lo menos en forma total. Si bien estimamos que serían extremadamente escasos supuestos como esos, y más aún aquellos en que quede un resto de capacidad contributiva generada por un ilícito (recordemos la responsabilidad civil), creemos que de darse los mismos sí correspondería la tributación (Al respecto *vid.* las apreciaciones realizadas en oportunidad de abordar la institución del comiso ante la tributación de los actos ilícitos).

<sup>20</sup> *Id.*: FORTE, F., “*Sul trattamento fiscale delle attività ellecite*”, en: *Riv. Dir. Fin. e. Sc. F.*, 1952, *Voll. II, pte. I*, pp. 120 ss. (En igual sentido *vid.* PERRUCCI, U. “*La proposta di legge per tassare i guadagni illeciti*”, en: *Bolletino Tributario*, nº 18, p. 1370).

<sup>21</sup> Según FORTE, F. la cuestión es asimilable a la antigua usanza de los marineros que, según la *Lex Rhodia*, para evitar que se debiera soportar individualmente la eventual pérdida del

que, si una persona lleva a cabo una actividad ilícita pese a la reprochabilidad de la misma, es una realidad que para realizar su cometido se ha desenvuelto en el seno mismo de la sociedad, y ha operando en ella usufructuando sus beneficios. En este sentido —no por supuesto con relación al ilícito en sí mismo— es lógico que este sujeto, al igual que todos, sea responsable de la solidaridad necesaria para el sostenimiento de dicha sociedad, conforme a la capacidad contributiva que ostenta<sup>22</sup>.

Por eso, cuando el Estado recauda una cuota de la riqueza ilícitamente obtenida, no lo está haciendo a título de lucro<sup>23</sup>, ni tampoco se está obligando con ello a brindar una protección al autor del ilícito<sup>24</sup>; únicamente se limita a requerir que los ciudadanos cumplan estrictamente con su obligación de solidaridad hacia la sociedad, al igual que lo hacen todos aquellos que poseen capacidad contributiva.

En definitiva, por lo aquí expresado, estimamos que la consideración del Estado como “amparador” o “cómplice” del acto ilícito al someter al mismo a tributación, carece del sustento y solidez necesaria para ser utilizada como argumento general en desmedro de la tributación de los actos ilícitos.

Sin embargo, para dar por agotado el tema, resta examinar aún si “permitir” o “aprovecharse” de los beneficios provenientes de un ilícito no constituye al menos una “conducta inmoral del Estado”.

---

cargamento que pudieran sufrir, se repartían la pérdida en proporción a los activos y no según la suerte de cada uno (cfr.: “*Sul trattamento ...*”, cit., pp. 120 ss). Al respecto *vid.*: también GRIZIOTTI, B., *Principios de política...*, cit., p. 271.

<sup>22</sup> En una postura contraria los tribunales italianos han utilizado frecuentemente el argumento del deber de solidaridad como base de la obligación de contribuir para descartar la posibilidad de tributación de los actos ilícitos, por considerar que admitirla significaría una contradicción flagrante para el Estado (*vid.*: PERUGGIA, P., “*Imposizione proveniti attività illecite*”, en: *DPT*, VLVIII, 1987, p. 45).

<sup>23</sup> Mantenerse en esta línea de pensamiento implicaría sostener también que cuando el Estado decomisa bienes o productos de un ilícito y luego los vende o incluso los destina a un programa social ahorrándose el gasto de compra de nuevos elementos, se estaría beneficiando a fin de cuentas con la comisión de un delito, transformándose así en cómplice o partícipe del mismo.

<sup>24</sup> La cuantía de beneficios que cada uno obtiene de la convivencia social elimina por sí sola cualquier relación de equilibrio que se pretenda realizar respecto a un eventual daño o ventaja que pudiera recibirse como contraprestación de una actividad fuente de rédito que está sujeta a un tributo (cfr., FORTE, F., “*Sul trattamento...*”, cit., pp. 120 ss.).

#### 4. La tributación de los actos ilícitos y la eventual configuración de una inmoralidad estatal

La ocasional conformación de una inmoralidad estatal producida a raíz de la tributación de los actos ilícitos ha llevado a un sector de la doctrina tributaria a ubicar el tema bajo la perspectiva de la ley natural como regidora de la Moral<sup>25</sup>. Esta singular visión del asunto, presenta aristas particulares que nos parece interesante examinar.

Se sostiene en esta línea, que si bien es cierto que la ley moral reconoce y afirma la existencia de principios fundamentales e inmutables que deben regir el comportamiento del hombre en sociedad; para la Moral, tiene mayor importancia aún el respeto a la libertad que posee cada hombre en la elección de la conducta que seguirá, debido a que los principios morales no pueden ser impuestos en forma coactiva. Esto quiere decir, que el hombre, por ser libre, tiene la facultad de optar o no por convertir a tales principios en criterios rectores de su actuar<sup>26</sup>.

Así, desde el punto de vista de la ley natural, la tributación de determinadas actividades ilícitas no delictivas no representa una aquiescencia con un ilícito moral —cuya existencia conoce y reprueba el Estado a través de la institución sancionadora— sino que por el contrario, significará el reconocimiento del hecho indeseable, y la admisión de la libertad de escoger de cada ciudadano. Aún con el riesgo de que la elección sea incorrecta, caso en que el mismo ordenamiento jurídico adoptará, en defensa de la sociedad, mecanismos tendientes a desincentivar o sancionar la comisión de actividades perjudiciales a aquella<sup>27</sup>.

<sup>25</sup> *id.*: GANDRA DA SILVA MARTINS, I., "Tributação sobre atividades ilícitas", en: *Teoria da imposição tributária*. 2ª Ed., Editora LTR, Sao Paulo, 1998 pp. 318 ss.

<sup>26</sup> Cfr.: *Ibidem* pp. 319-320.

En una línea similar HORTAL ALONSO A. expresa: "[...] cuanto más se piense el derecho en términos globales y sistémicos, cuanta más atención se preste a los contenidos del derecho, cuanto más se lo considere como algo racional, cuanto más cercano se lo vea a los ideales sociales y cuanto más se insista en la legitimidad del derecho, más cercano se lo verá de la Moral" [...] "No es verosímil desde el punto de vista fáctico, ni plausible desde el punto de vista ético que \_al menos en una sociedad pluralista en cuestiones éticas\_ una versión determinada de la moral (por razonable y plausible que sea) se imponga coactivamente en términos jurídicos sin pasar por la mediación de lo que esa sociedad acepta de hecho y de los ideales sociales de la misma". ("La justicia entre la ética y el derecho", en: VV.AA., *Ética de las profesiones jurídicas*, Coord. por FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. L. - HORTAL ALONSO, A., Universidad Pontificia Comillas Madrid, 2001, pp. 26 y 30.

<sup>27</sup> Cfr.: GANDRA DA SILVA MARTINS, I., "Tributação sobre...", *cit.*, p. 320.

A nuestro entender este autor \_pese a no mencionarlo expresamente\_ hace referencia clara

De este modo, la posibilidad de someter o no a tributación a los actos ilícitos —siempre que no afecten derechos fundamentales de terceros— se encuentra entre las facultades del poder de legislar, que las Constituciones modernas asignan a los parlamentos representativos de la voluntad popular, y no es para nada contraria a la ley moral.

Y en esta línea “[...] debe aceptarse, en términos de ley positiva y natural, toda aquella ley que pretenda reducir comportamientos condenados por la moral, aun en el caso que lo haga permitiendo, en respeto a la libertad individual, el traer al plano de la licitud tributaria actuaciones que son ilícitas para el Derecho natural”<sup>28</sup>. Y de no permitirse la tributación de los actos ilícitos incluso se podría estar beneficiando la comisión de los mismos, puesto que serán mayores los beneficios que se obtengan con su ejecución, en comparación con sus homólogos lícitos<sup>29</sup>.

No creemos entonces que se produzca una inmoralidad por parte del Estado al aceptar la tributación de los actos ilícitos. Incluso una multitud de ejemplos cotidianos respaldan esta postura, ya que el Estado, de una u otra forma, obtiene beneficios de la comisión de actos ilícitos o en mayor o menor medida perjudiciales a la sociedad. Tenemos en orden una enorme variedad de tributos extrafiscales (tabaco, alcohol, contaminación, juegos de azar, etc), instituciones como el decomiso de bienes o productos de un delito,

---

a los tributos con una finalidad extrafiscal, desincentivadora de determinadas conductas, que estimamos ajenos a nuestro estudio. No obstante, dada la originalidad del razonamiento, lo vemos útil y ajustable a las actividades ilícitas en general que no constituyen delito. Cabe aclarar que para Ives GANDRA, la tributación de actos “moralmente ilícitos” no implica sin embargo que sea “moralmente tolerable” hacer tributar a actividades que, como el homicidio, estelionato, etc. afectan derechos fundamentales de terceros, y cuya aceptación significaría la destrucción misma de la sociedad. Sólo alude a los ilícitos morales que permanecen, o afectan, únicamente al fuero íntimo de cada individuo (p. e.: juego, sensualismo, drogadicción, etc.), a los que en el derecho anglosajón se ha llamado *victimless crime* (crímenes sin víctima) (cfr. GÁNDRA DA SILVA MARTINS, I., “*Tributação sobre...*”, cit., pp. 320-321).

<sup>28</sup> Cfr.: *ibidem*, pp. 318-321; el párrafo obra en la p. 321 (la traducción nos pertenece).

<sup>29</sup> Destacamos también que, como apunta SOLER ROCH, “la experiencia americana demuestra que hay otra opción el planteamiento y resolución del problema, ya que la represión del fraude por el *Internal Revenue Service* demuestra que no sólo no hay complicidad, sino que las actuaciones de dicho servicio facilitan la propia persecución penal y, en especial, del crimen organizado” (“La tributación de las...”, cit., p. 16).

Vid. también BELLINI, F., “*Tassazione...*”, cit., p. 1071, y sobre la actuación del *Internal Revenue Service* de los EE. UU vid.: APARICIO PÉREZ, J., *La lucha contra el fraude fiscal en U. S. A.: Los agentes especiales*, IBDEM ediciones, Madrid, 1993 pp. 20 ss.

que luego son vendidos; la imposición de multas, que a fin de cuentas provocaran un ingreso pecuniario al Estado; la explotación de juegos de azar; etc.

En resumen, como afirma BERLIRI, A.<sup>30</sup>, “la imposición de la actividad ilícita puede parecer a la conciencia social no repugnante, sino, por el contrario, oportuna y moralmente laudable”, —si pensamos p. e.: el caso de los impuestos sobre la especulación cuyo surgimiento tuvo mucho que ver con la necesidad de sancionar moralmente a los que obtenían beneficios de este modo censurable<sup>31</sup>; siéndole aplicable la conocida expresión de HENSEL, y que BÜHLER utilizara para construir el principio de *non olet*: “el dinero no huele”<sup>32</sup>.

Concluimos entonces, que al aceptarse la tributación de los actos ilícitos no se está llevando al Estado a convertirse en cómplice o amparador de aquellos, y que, los mismos, ni siquiera conforman una “inmoralidad” en términos de la ley natural.

## 5. Conclusión

En suma, sopesando las diversas posiciones expuestas, vemos que no existen argumentos éticos o morales sólidos que se opongan de pleno a la tributación de los actos ilícitos. Entendemos entonces, junto a MARTÍN RUÍZ que “la posición contraria a la tributación, forjada en aras de la moralidad del Estado,

---

<sup>30</sup> *Principios de Derecho Tributario, Vol. II*, Trad. González García y Amorós Rica, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1971, p. 337

<sup>31</sup> Cfr.: *ídem*.

<sup>32</sup> Las expresión “no huele” [...] “usada por Hensel” [...] “y de la cual Bülher se sirviera para designar el “principio de no huele” [ *non olet*... ] es atribuida “a Vespasiano en respuesta a su hijo Tito que le sugería extinguir los impuestos que se habían creados sobre las cloacas y los mingitorios públicos (los irónicamente llamados como *monumenta Vespasiani* o simplemente *Vespasiani*). El emperador romano quiso significar con esto que el dinero no tenía olor, aludiendo esencialmente que para el Estado debe importar el empleo que hace de sus tributos y no las circunstancias de reputarse ridícula o repugnante la fuente de la que provienen. Claro está que, en su versión actual, las expresiones procuran restringirse solamente a la capacidad económica del contribuyente sin preconceptos falsos o ingenuos pruritos de sentimentalismo blandengue, en cuanto a la ilicitud de la actividad que constituye el hecho generador del tributo” (DE ARAÚJO FALÇÃO, A., *Fato gerador da obrigação tributária*, 6ª ed., Editora Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 46, la traducción nos pertenece).

Al respecto *vid.* también MARTÍN RUÍZ, J., “La tributación de las...”, *cit.*, pp. 13 y 14.

se fundamenta simplemente en conjeturas de corte moralista impropias de una auténtica teoría jurídica<sup>33</sup>, e incluso como añade SOLER ROCH, “la no sujeción por coherencia con la función protectora del Derecho puede, en ocasiones, conllevar un efecto perverso”<sup>34</sup>, ya que podría crear una desigualdad respecto a los contribuyentes honestos contraria al concepto de justicia.

En este sentido cuando la comisión de un acto ilícito encuadra en todos su aspectos en el hecho imponible de un tributo, podría ser factible exigir su tributación sin que, a nuestro entender, ello constituya en un proceder alejado de la ética por parte del Estado, ya que éste se encontraría así, únicamente dando cumplimiento a lo preceptuado por la norma del tributo.

Así en el caso de no exigirse el tributo por tratarse de un acto ilícito aunque encuadre en el hecho imponible, se vulneraría con ello el principio de igualdad puesto que existiría deuda tributaria cuando el acto es lícito, pero no cuando el mismo acto es llevado a cabo en torno a circunstancias ilícitas, resultando entonces éste para su autor mucho mas reductible que si realizara uno lícito.

---

<sup>33</sup> MARTÍN RUIZ, J., “La tributación de las...”, cit., p. 11.

<sup>34</sup> SOLER ROCH, M<sup>a</sup>. T., “La tributación de las...”, cit., p. 16.

