

# EL FISCO ANTE LOS DELITOS DE CUELLO BLANCO

*Ambrosio de Jesús Michel Higuera*

Para enojo y frustración de diversos sectores sociales de nuestro país, resulta innegable la imposibilidad de que muchos de los delitos de cuello blanco sean efectivamente investigados, perseguidos y sancionados; sin embargo lo que sí es demostrable es un claro y visible incremento del patrimonio del delincuente. Frente a esto, tal y como lo sugiere este autor especialista en cuestiones financieras y penales, nuestra legislación debería adoptar el principio del *non olet*, del cual nos habla en este ensayo.

## INTRODUCCIÓN

**E**l presente trabajo tiene por finalidad establecer las vías de combate a las actividades ilícitas de los delincuentes de cuello blanco que han quedado impunes por la ausencia de investigaciones de este tipo de delitos o que, habiendo sido investigadas, no concluyeron con una sanción que impida la utilización del fruto de esos ilícitos para seguir cometiendo otros del mismo tipo. Es decir, la respuesta del Estado frente a los recursos materialmente ilícitos respecto de los cuales no ha sido posible, formal y jurídicamente, determinar su ilicitud y posterior decomiso.

Además, es importante establecer que para la realización de este trabajo se están tomando en cuenta los principios que rigen la imposición fiscal, específicamente al Impuesto Sobre la Renta (ISR); las experiencias en otros países; así como las dos corrientes en materia fiscal que han surgido con respecto a la posibilidad de gravar las actividades ilícitas.

## ANTECEDENTES

Las estadísticas de los centros penitenciarios, así como de las procuradurías de justicia (locales y federal), han puesto de manifiesto que, en los últimos años, la delincuencia ha aumentado considerablemente, lo cual ha rebasado la capacidad de respuesta de los aparatos de seguridad y de procuración de justicia, que a su vez ha generado impunidad y un sentimiento de inseguridad mayor al crecimiento mismo de la delincuencia.

Con base en estadísticas de los centros de reclusión, la mayor parte de la población privada de su libertad cometió los siguientes delitos federales:

- a) Contra la salud.
- b) Portación de armas.
- c) Ejecutados con violencia.

Por otro lado, cifras del Ministerio Público de la Federación confirman lo señalado en el párrafo anterior. Sin embargo, hay otros delitos en los que no media violencia en su comisión; por el contrario, en muchas ocasiones el medio utilizado para obtener un beneficio económico es la utilización de engaños o la aplicación de procedimientos o conocimientos a los que sólo tienen acceso personas con mayor preparación. Este tipo de delitos son conocidos como de “cuello blanco”.

En general, datos sobre la delincuencia se encuentran en boca de todos y son parte preponderante de los noticiarios de nuestro país. Asimismo, han aumentado las quejas de la ciudadanía por la falta de castigo a personas famosas por su fortuna, relevancia social, liderazgo, etc., quienes se han destacado por evadir la justicia o por obtener las mejores condiciones y resoluciones judiciales, debido a su posibilidad de tener mejores asesores profesionales o contratar a la mejor defensa.

Esas ventajas han ocasionado que los delitos de cuello blanco no sean siempre investigados y sancionados, o si se hubiesen iniciado acciones penales para castigar este tipo de conductas no se haya podido privar de su libertad a los inculpados debido a los beneficios que las leyes les conceden o porque han obtenido sentencias absolutorias.

Es decir, es mínima la posibilidad de que un delincuente de cuello blanco sea sancionado, lo que a su vez estimula la realización de estas conductas.

Al no sancionarse penalmente estos delitos o, lo que es lo mismo, al no imponerse penas privativas de libertad a los responsables, se ha dejado de atacar asimismo la parte principal del problema: el producto económico generado por la comisión del ilícito, lo que también debe ser objeto de castigo penal pero de carácter pecuniario (sanción accesoria de la privativa de libertad) y que en México se ha previsto mediante el decomiso de tales recursos desde la promulgación de la Constitución de 1917 y de la expedición del Código Penal de 1931 (regulado, actualmente, en los artículos 24, 40 y 41 del Código Penal Federal vigente).

El decomiso fue concebido como una medida de prevención (especial y general) del régimen punitivo mexicano y ha tenido por finalidad evitar la comisión de ilícitos futuros con el producto de ilícitos previos. La falta de aplicación del decomiso a los delincuentes de cuello blanco del producto de sus ilícitos ha sido reconocida contablemente por el Estado mexicano, ya que, a manera de ejemplo, en las últimas 10 leyes de Ingresos de la Federación se han previsto cantidades mínimas como ingresos por concepto de decomisos, entendidos éstos como la adjudicación que hace el Estado respecto del producto de los ilícitos en los que se impone alguna sanción de carácter penal.

### *Ley de Ingresos de la Federación*

Ejercicio Fiscal	Monto en millones de pesos
2007	0.0
2006	107.4
2005	113.7
2004	126
2003	11
2002	8.4
2001	3.1
2000	2.9
1999	58.9
1998	0

Estos antecedentes indican que en la mayoría de los delitos patrimoniales sucede lo siguiente:

- a) En gran parte de los procesos se impone sentencia absolutoria, y como el decomiso es una sanción accesoria de la pena privativa de libertad, por mayoría de razón tampoco se impone el decomiso del producto ilícito.
- b) En los pocos casos en que se dicta sentencia condenatoria no se decomisa el producto del ilícito, de acuerdo con los antecedentes de la Hacienda pública federal, situación que se robustece con la consulta a las de leyes de Ingresos de los últimos 10 ejercicios fiscales, en donde en el rubro de “Aprovechamientos”, dentro de la sección “Otros Ingresos”, no se contemplan por concepto de decomiso cantidades considerables y en algunos años su ingreso se ha previsto en “0”.

La impunidad en los delitos de cuello blanco ha originado que las autoridades encargadas de la procuración de justicia hayan creado unidades especializadas para el combate de estos ilícitos. A manera de ejemplo tenemos que en la Procuraduría General de la República hay, entre otras, las siguientes unidades:

- Unidad Especializada en Investigación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita y de Falsificación o Alteración de Moneda.
- Unidad Especializada en Investigación de Delitos contra los Derechos de Autor y la Propiedad Industrial.
- Unidad Especializada en Investigación de Delitos Fiscales y Financieros.
- Unidad Especializada en Investigación de Delitos Cometidos por Servidores Públicos y contra la Administración de Justicia.
- Unidad Especializada en Investigación de Delitos contra el Ambiente y Previstos en Leyes Especiales.

Sin embargo, estas medidas no han sido suficientes, ya que hay dos datos que así lo corroboran: primero, el aumento de los casos que atienden estas unidades, y segundo, la generalizada difusión de noticias sobre casos de impunidad y quejas de la comunidad o de los sec-

tores afectados por estos ilícitos. De ahí la necesidad de abordar el tema.

### DELITOS DE CUELLO BLANCO

Por “delitos de cuello blanco” se entienden aquellos ilícitos penales cometidos por sujetos de elevada condición social en el curso o en relación con su actividad profesional, y que cuentan con las siguientes características:

- a) Son delitos patrimoniales, generalmente con un resultado material.
- b) Producen un beneficio económico para su autor.
- c) Son cometidos por personas con instrucción mucho mayor que la media de la población.
- d) Imagen de honorabilidad del autor, debido a su posición política, social y económica.
- e) No son cometidos con violencia, sino a través de engaños o con argucias de carácter jurídico.
- f) Escasa visibilidad del delito.
- g) Volatilización de la cantidad de víctimas.
- h) Es casi imposible su descubrimiento en flagrancia.
- i) Se dificulta su investigación y sanción por el grado de sofisticación en su preparación y ejecución.
- j) La sociedad puede tener conciencia de la ilicitud del hecho pero no de su trascendencia criminal.

Según el doctor Moisés Moreno Hernández, los delitos de cuello blanco son: los fraudes económicos, financieros, bancarios y fiscales y el narcotráfico.<sup>1</sup> Por otro lado, en el proyecto del Centro Internacional de Criminología Comparada, del Instituto de Criminología de la Universidad de Zulia (Maracaibo), se establecen tres grupos de infracciones relativas a los delincuentes de cuello blanco: i) conductas que afectan a la salud y a la vida de la colectividad (delitos cometido por la industria farmacéutica, daño ecológico, delitos contra la seguri-

<sup>1</sup> Moreno Hernández, Moisés, *Responsabilidad de las personas jurídicas y sus consecuencias*. [www.bibliojuridica.org/libros/2/997/17.pdf](http://www.bibliojuridica.org/libros/2/997/17.pdf).

dad industrial y adulteración de sustancias alimenticias); ii) conductas que afectan al patrimonio estatal (contrabando, evasión de impuestos y corrupción administrativa en alto nivel); y iii) conductas que menoscaban el patrimonio social (acaparamiento con fines especulativos, aumento monopolista de precios, fraude bursátil, explotación ilegal de inmigrantes, grandes quiebras fraudulentas).<sup>2</sup>

Tenemos entonces el listado de este tipo de ilícitos (de manera enunciativa, no limitativa):

- Delitos previstos en la Ley de Propiedad Industrial, artículos 223 a 229.
- Defraudación fiscal y sus equiparables, artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.
- Contrabando y sus equiparables, artículos 104 a 107 del Código Fiscal de la Federación.
- Fraude y sus equiparables, artículos 386 y 387 del Código Penal Federal.
- Operaciones con recursos de procedencia ilícita, artículo 400 *bis* del Código Penal Federal.
- De la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares de Crédito, artículos 96 a 101 *bis* 2.
- De la Ley del Mercado de Valores, artículos 373 a 388.
- De la Ley de Ahorro y Crédito Popular, artículos 133 a 139.
- De la Ley de Concursos Mercantiles, artículos 271 a 277.
- De la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, artículos 103 a 108.
- De la Ley de Sociedades de Inversión, artículos 88 a 90.
- De la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, artículos 112 a 112 *bis* 9.
- De la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, artículos 142 a 147 *bis* 2.
- De la Ley de Instituciones de Crédito, artículos 111 a 114.
- Delito de ejercicio abusivo de funciones, artículo 220 del Código Penal Federal.
- Tráfico de influencia, artículo 221 del Código Penal Federal
- Cohecho, artículo 222 del Código Penal Federal.

<sup>2</sup> [www.aaba.org.ar/plenar39.htm](http://www.aaba.org.ar/plenar39.htm).

## PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Las facilidades que las leyes otorgan, así como las derivadas de la disposición de recursos financieros que tienen a su alcance los delinquentes de cuello blanco, generan un doble impacto: la impunidad de este tipo de delitos y, consecuentemente, la circulación de los recursos generados por estos ilícitos en la economía formal por su aparente o “formal” licitud ante la falta de sanción. Porque, si los recursos no se determinan como ilícitos, son por lo tanto lícitos.

Esto trae aparejado que al no existir procedimientos y/o sanciones penales que determinen la ilicitud de la actividad y, por ende, del producto de dicha actividad, tampoco se pueda castigar penalmente por el delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita, mejor conocido como “lavado de dinero”. Esto nos lleva a la imperiosa necesidad de buscar la vía más adecuada para penalizar estas conductas que no han sido investigadas o que, habiéndolo sido, no fue posible aplicarles penas privativas de libertad ni tampoco el decomiso.

No podemos soslayar que, en principio, esta problemática pretendió atenderse, de manera parcial, con la reforma al artículo 22 constitucional, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 8 de marzo de 1999, con la cual se adicionó un tercer párrafo, cuyo texto es el siguiente:

Artículo 22. [...]

[...]

No se considerará confiscación la aplicación a favor del estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones aplicables. La autoridad judicial resolverá que se apliquen en favor del estado los bienes que hayan sido asegurados con motivo de una investigación o proceso que se sigan por delitos de delincuencia organizada, cuando se ponga fin a dicha investigación o proceso, sin que haya un pronunciamiento sobre los bienes asegurados. La resolución judicial se dictará previo procedimiento en el que se otorgue audiencia a terceros y se acredite plenamente el cuerpo del delito previsto por la ley como de delincuencia organizada, siempre y cuando se trate de bienes respecto de los cuales el inculcado en la investigación o proceso citados haya sido poseedor, propietario o se haya conducido como tales, independientemente de

que hubieran sido transferidos a terceros, salvo que estos acrediten que son poseedores o adquirentes de buena fe.

...

Esta adición constitucional podría aparentar la solución del problema. Sin embargo, debe observarse que esta disposición se refiere a:

a) Delitos de delincuencia organizada, dentro de los cuales, de acuerdo con la ley de la materia, se encuentran solamente los siguientes:

- I. Terrorismo, previsto en el artículo 139, párrafo primero; contra la salud, artículos 194 y 195, párrafo primero; falsificación o alteración de moneda, artículos 234, 236 y 237; operaciones con recursos de procedencia ilícita, artículo 400 *bis*; y el previsto en el artículo 424 *bis*, todos del Código Penal Federal;
- II. Acopio y tráfico de armas, artículos 83 *bis* y 84 de la Ley Federal de Armas de Fuego y Explosivos;
- III. Tráfico de indocumentados, artículo 138 de la Ley General de Población;
- IV. Tráfico de órganos, artículos 461, 462 y 462 *bis* de la Ley General de Salud, y
- V. Asalto, artículos 286 y 287; secuestro, artículo 366; tráfico de menores, artículo 366 *ter*; y robo de vehículos, artículo 381 *bis* del Código Penal Federal, o en las disposiciones correspondientes de las legislaciones penales estatales.

b) Que requieran la participación de tres o más personas.

c) Que se refieran a bienes que hayan sido asegurados previamente durante el desarrollo de procedimientos penales; es decir, se requiere que exista alguna averiguación previa o proceso penal.

d) Que se acredite el cuerpo del delito de alguna de las figuras previstas en la Ley de Delincuencia Organizada.

De ahí que el problema de la impunidad de los delitos de cuello blanco siga sin atenderse con esta reforma, pues sólo dos de ellos, el de operaciones con recursos de procedencia ilícita y el de los delitos en materia de derecho de autor, previstos y sancionados en los artículos 400 *bis* y 424 *bis*, respectivamente, del Código Penal Federal,

pueden ser atacados parcialmente (en este tipo de casos) con la adjudicación de los bienes, cuando no se llegue a imponer una sanción privativa de libertad, tal como lo establece el precepto constitucional.

Esto refuerza la necesidad de encontrar la vía más adecuada para combatir la impunidad de los delitos de cuello blanco, tanto en lo que se refiere a la imposición de sanciones privativas de libertad, en la imposición de sanciones pecuniarias como en el decomiso del producto de tales ilícitos, y así evitar que con los recursos provenientes de esas actividades se sigan cometiendo otros actos ilícitos.

De esta manera, si por las conductas penales generadoras de recursos ilícitos no es posible sancionar penalmente a sus autores y, como consecuencia, tampoco se puede determinar la ilicitud de dichos recursos o éstos no encuadran dentro del tipo de operaciones con recursos de procedencia ilícita —ya que en muchos casos no se realizan conductas de ocultamiento— tendremos que partir de la base de que en el mundo jurídico lo que sí es demostrable es que hay un incremento del patrimonio. Esto nos lleva a encuadrar la atención de este tipo de asuntos, en principio, desde el punto de vista fiscal.

La justificación del cobro de impuestos se encuentra prevista en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mediante el que se impone la obligación a todos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Al igual que en todos los países, la justificación del cobro de los impuestos se actualiza cuando se modifica positivamente el patrimonio de la persona. En principio, sólo las actividades lícitas deben gravarse, puesto que para las actividades ilícitas existe la figura del decomiso. Sin embargo, en este punto debemos distinguir entre la ilicitud material y la ilicitud formal. Habrá ilicitud material cuando el recurso provenga de actividades también ilícitas, pero sólo habrá ilicitud formal cuando exista algún procedimiento que advierta y establezca dicha ilicitud.

De ahí que sólo las actividades material y formalmente ilícitas son las que no deben gravarse, puesto que, como dijimos, para ello existe la figura del decomiso, entendida ésta como la adjudicación que hace el Estado del producto de los delitos.

Por el contrario, si las actividades, aun siendo ilícitas, no han sido objeto de un procedimiento penal o dentro de éste se establece que

no existió la comisión de una figura penal, deben ser objeto de gravamen fiscal. Si estas actividades son objeto de gravamen hay contribuciones que deben cubrirse al Fisco, las que en caso de no cumplirse podrán dar lugar al fincamiento de responsabilidades penales —como la pena privativa de libertad— al encuadrarse como figuras tipificadas y sancionadas en el Código Fiscal de la Federación.

A partir de este planteamiento, se deben encontrar vías para combatir la impunidad de los delitos de cuello blanco, buscando tanto la imposición de sanciones corporales como la adjudicación que haga el Estado del producto de los ilícitos. Asimismo, debe determinarse hasta qué etapa es posible llevar las investigaciones, es decir, determinar si culmina en el ámbito penal fiscal o abarca algunas otras materias como consecuencia de la evasión fiscal.

En doctrina y en la experiencia internacional han surgido dos teorías respecto al tema de la gravación de actividades ilícitas, las cuales establecen lo siguiente:

a) Los que señalan que es necesario gravar el producto de ganancias obtenidas de la realización de actividades ilícitas, en razón de que nos encontramos ante el supuesto de un aumento en el patrimonio de las personas.

b) Los que defienden que el Estado carece de legitimidad para reclamar una participación, por concepto de tributos, de las ganancias originadas en la comisión de conductas ilícitas, con base en los principios constitucionales de contribuir a los gastos públicos y de igualdad, ya que, de considerarlo así, el Estado se convertiría en partícipe de su comisión.

Además de las dos teorías referidas, es importante no perder de vista los principios que rigen nuestro sistema tributario, en particular el Impuesto Sobre la Renta (ISR), así como la experiencia que a nivel internacional se ha dado en esta materia, considerando problemas y soluciones que cada uno de los países ha acogido, de ahí que se realizará una breve exposición respecto de dichos temas.

*La igualdad y la capacidad contributiva como principios  
de la imposición*

Como primer punto, es conveniente no perder de vista los principios que rigen la imposición, con el fin de evidenciar la posibilidad de gravar los ingresos derivados de actividades ilícitas dentro de nuestro sistema tributario.

A decir de Ramón Valdés Costa los principios que rigen a la imposición son los de: legalidad, garantía jurisdiccional e igualdad.<sup>3</sup> Por su parte, Melé establece los siguientes principios básicos que cualquier ley fiscal debe respetar:<sup>4</sup>

- *Principio de legalidad*: o sea, debe emanar de autoridad pertinente.
- *Principio del bien común*: recaudar para satisfacer necesidades que de otro modo no podrían ser satisfechas; ello sin alterar las condiciones particulares de vida de los ciudadanos, para asegurar condiciones de vida mínima indispensables.
- *Principio de subsidiariedad*: el Estado complementa en su función actividades ejercidas por los particulares, sin obstaculizarla ni reemplazarla.
- *Principio de equidad*: se debe respetar la justicia distributiva, o sea, que la imposición debe ser acorde con la capacidad económica de los ciudadanos. De este principio se infieren otros como el de: generalidad (todos deben pagar impuestos, salvo excepciones), igualdad (a igualdad de condiciones igualdad en el tratamiento tributario) y proporcionalidad (tener en cuenta la capacidad contributiva).
- *Respeto a los derechos del contribuyente*: la ley debe prever caminos por los cuales los ciudadanos puedan argumentar en favor de sus derechos.
- *Justicia en el empleo de los impuestos*: lo cual conlleva, además de su recta administración, a su justa aplicación mediante el presupuesto.

<sup>3</sup> Fernández, Fernanda, "Las actividades ilícitas y su gravabilidad", en [www.eldial.com/suplementos/tributario/i\\_doctrina2000.asp1](http://www.eldial.com/suplementos/tributario/i_doctrina2000.asp1), donde cita a Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992.

<sup>4</sup> Valdés Costa, *op. cit.*, p. 4.

En cuanto al tratamiento fiscal de actividades ilícitas, la tributación de este tipo de actividades puede fundarse, entre otros, en el principio de igualdad y, por ende, en el de capacidad contributiva, respecto del cual cabría un agravio si comparamos a los contribuyentes honestos con quienes ejercen este tipo de actividades.

Por otra parte, y ateniéndonos al principio de realidad económica que debe regir en todo ordenamiento, los hechos imposables de los distintos impuestos no excluyen a este tipo de actividades, cuando mencionan los distintos índices de capacidad contributiva.

Cabe aclarar que otra es la problemática que se presenta con respecto a estas actividades y a las facultades de verificación y fiscalización que posee el Fisco, dado que nuestro sistema jurídico contempla el derecho a la no inculpación y a la presunción de inocencia. Por lo que, en lo que hace a la cuestión relativa a la prueba, deberá obtenerse por otros medios que la declaración del contribuyente.

Consideramos importante citar a María Teresa Soler Roch, quien plantea, como punto neurálgico, si en la tributación de actividades ilícitas hay “complicidad” e “inmoralidad” del Estado o, por el contrario, simplemente una exigencia lógica de someter toda riqueza al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, con criterios de igualdad.<sup>5</sup> La autora refiere que es esa lógica la que preside la actuación del Estado en materia tributaria, pues la no sujeción, por coherencia con la función protectora del Derecho, puede en ocasiones conllevar un efecto perverso.

De modo que la capacidad económica que resulta del ejercicio de actividades ilícitas constituye un índice válido de capacidad contributiva tal como el que deriva del ejercicio de actividades lícitas. Además, no se vulnera el principio de legalidad al estar incluidos, dentro del hecho imponible de los respectivos tributos, los distintos índices mencionados sin efectuar distinción alguna entre actividades lícitas e ilícitas.

Entendemos que la igualdad es un principio preexistente a las normas constitucionales, y constituye una aspiración colectiva de toda la sociedad. Por ello, la igualdad no es una declaración meramente programática sino que vincula a los poderes públicos. Este principio

<sup>5</sup> Véase Fernández, página web, donde cita a Soler Roch, María Teresa, “La tributación de las actividades ilícitas”, *Revista Civitas de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995, pp. 9-32.

implica que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en idénticas circunstancias, en forma arbitraria o discriminatoria, sobre todo si en ambas circunstancias hay un incremento real del patrimonio.

Si bien el Derecho es uno, no puede entenderse, al buscar la coherencia del sistema, que sea “inmoral” por parte del Estado gravar este tipo de actividades, así como calificar la conducta estatal como de “cómplice”. Ambos calificativos sólo pueden ser aplicados a personas físicas, a individuos. Es inmoral aquel a quien nosotros podemos, en primer lugar, tildar de inmoral, y cómplice a quien participa en forma activa junto con el autor de un delito, en la ideación y decisión de la comisión del mismo.

El Estado es una entidad abstracta, representada por personas a quienes sí pueden serle atribuidos delitos o conductas calificadas de inmorales o dolosas. Es una creación colectiva para atender fines que individualmente no podrían ser perseguidos como tales, porque muchos de ellos no tienen una finalidad de lucro, y porque creemos que no puede esperarse del individuo en sí (particularmente considerado) conductas que hagan el crecimiento de una comunidad como tal, dado que habrá individuos que por razones personales, económicas o meramente altruistas colaborarían para la consecución de estos fines y otros no.

Para ahondar en el tema, citamos a Marco César García Bueno, quien sostiene lo siguiente;

[...] la tributación no puede ser producto de una concepción eminentemente jurídica, su contenido se determina a su vez por decisiones de carácter político, económico y social [...] la capacidad contributiva está condicionada por una exigencia lógica: la presencia de capacidad económica. Sin embargo, el hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza el nacimiento de su capacidad contributiva; su origen no está en el poder de imperio del Estado ni en el intercambio de utilidades entre el público y el contribuyente. La contribución se establece no por un capricho del legislador, sino de acuerdo con la aptitud contributiva del sujeto que garantiza la creación de las hipótesis normativas.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> García Bueno, Marco César, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, en [www.bibliojuridicas.org/libros/1/36/8.pdf](http://www.bibliojuridicas.org/libros/1/36/8.pdf).

En este mismo sentido, el referido autor considera que:

En la medida en que se respeten los postulados del principio de capacidad contributiva, se garantiza la igualdad de trato en la distribución de las cargas públicas. Esto implica que los sujetos participaron equitativamente en el concurso de los gastos públicos. Tenemos, pues, que las personas físicas son titulares de la obligación de contribuir de acuerdo con su capacidad contributiva; su participación en los gastos del Estado precisa informarse de la riqueza neta, la cual representa el ámbito objetivo del principio de capacidad contributiva. El legislador individualiza la carga tributaria del contribuyente valorando su situación personal y familiar, que es el aspecto subjetivo del principio de capacidad contributiva.<sup>7</sup>

*El principio de igualdad en materia tributaria  
en la legislación mexicana*

Según el Diccionario de la Lengua Española, la palabra “igualdad”, derivada del latín *aequalitas*, —*atis*, significa “conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad”, así como “correspondencia y proporción que resulta de muchas partes que uniformemente componen un todo”. Ahora bien, el propio Diccionario alude a la “igualdad ante la ley”, y señala que es el “principio que reconoce a todos los ciudadanos capacidad para los mismos derechos”.

En efecto, el tema de las garantías individuales implica necesariamente relacionar la igualdad con la ley. La igualdad consagrada en diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es una igualdad jurídica, que se traduce en el tratamiento igualitario que deben recibir las personas que se encuentren en una determinada situación, regulada por cuerpos normativos.<sup>8</sup> De conformidad con lo anterior, la igualdad jurídica es la posibilidad de que gozan las personas que se encuentran colocadas en un supuesto legal determinado de adquirir los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones, es decir, de ser tratadas de la misma manera.<sup>9</sup> Sobre el

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 15.

<sup>8</sup> Véase *Las garantías de igualdad*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Poder Judicial de la Federación, colección *Garantías Individuales*, t. 3, México, 2003, pp. 9-13.

<sup>9</sup> *Idem*.

tema de la igualdad jurídica, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en los siguientes términos:

El principio de igualdad o equidad se configura como uno de los valores superiores del orden jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico para la producción normativa y su posterior interpretación y aplicación, de manera que opera para que los poderes públicos que tengan en cuenta que los particulares que se encuentran en igual situación de hechos deben ser tratados de la misma forma, sin privilegio alguno. Es decir, a través de la equidad se busca colocar a los particulares en condiciones de poder acceder a derechos superiores, protegidos constitucionalmente, lo que implica eliminar situaciones de desigualdad manifiesta, aunque ello no significa que todos los individuos se encuentren siempre y en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, pues dicho principio se refiere a la igualdad jurídica que debe traducirse en la seguridad de no tener que soportar un perjuicio o privarse de un beneficio desigual o injustificado.<sup>10</sup>

Las garantías de igualdad pueden ser definidas como:

[...] conjunto de disposiciones constitucionales que, sobre la base de que las personas deben ser tratadas de conformidad con la situación jurídica en que se encuentren, establecen derechos a favor de los individuos y, correlativamente, obligaciones a cargo del Estado, que se traducen en la imposibilidad de que éste, al ejecutar sus funciones, tome en cuenta características que entrañen un trato desigual para quienes se ubiquen en los supuestos contemplados por las leyes.<sup>11</sup>

Ahora bien, el principio de igualdad consagrado en nuestra Carta Magna también es aplicable en materia tributaria, aun y cuando por lo común la fracción IV del artículo 31 constitucional no es incluida dentro de las consideraciones doctrinarias sobre las garantías de igualdad. Antes bien, lo que suele hacerse es tratar el contenido de esta dis-

<sup>10</sup> *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, Novena Época, t. XVI, diciembre de 2002, tesis 1ª. LXXXI/2002, p. 226; CD-ROM IUS: 185380.

<sup>11</sup> *Op. cit.*, *supra*, nota 8, p. 35.

posición al referirse a las garantías individuales que no están contenidas en la parte dogmática de la Ley Suprema.<sup>12</sup>

Sin embargo, dado que esta fracción contiene el principio de equidad de las leyes fiscales, con fundamento en la necesidad de que las personas sean tratadas por la ley en condiciones de igualdad, merece la pena hablar de tal principio, sobre todo a la vista de que, durante todas las épocas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ésta ha emitido numerosas tesis aisladas y jurisprudencias que se refieren a la necesidad de que las leyes tributarias sean equitativas.<sup>13</sup> En este sentido, el artículo 31 se ubica en el Capítulo II del Título Primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que se refiere a los mexicanos, y dispone cuáles son las obligaciones de éstos. La fracción IV del precepto en cuestión califica de obligación de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.<sup>14</sup>

Contribuir para los gastos públicos no es otra cosa que pagar impuestos. Según la fracción I del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, los impuestos “son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”. Desde luego, la “situación jurídica o de hecho” a que se refiere la fracción citada se relaciona con el principio de igualdad.<sup>15</sup>

La equidad tributaria se erige como baluarte de la igualdad real de las personas, es decir, la igualdad jurídica. Habrá equidad en el pago de impuestos cuando el legislador reconozca desigualdades que surgen de situaciones de hecho en las que se encuentren los gobernados. La situación que algunos de éstos guardan, les impide pagar impuestos de la manera que lo podrían hacer otros.<sup>16</sup> El principio de equidad tributaria está caracterizado por varios elementos, que la jurisprudencia mexicana ha presentado de la siguiente forma:

<sup>12</sup> *Ibidem*, pp. 133-139.

<sup>13</sup> *Idem*.

<sup>14</sup> *Idem*.

<sup>15</sup> *Idem*.

<sup>16</sup> *Idem*.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: 1) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; 2) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; 3) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y 4) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resulten de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.<sup>17</sup>

#### EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SU OBJETO Y PRINCIPIOS QUE LO RIGEN

Como acabamos de ver, el artículo 31 fracción IV constitucional dispone que es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público, tanto de la Federación como de los estados y municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, estableciendo con ello los tres principios fundamentales que rigen a las contribuciones, que son: la “proporcionalidad”, la “equidad” y la “reserva de ley”, los cuales comentamos a continuación:

<sup>17</sup> *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, tesis P./J.41/97, p. 43; CD-ROM IUS: 198403.

- Proporcionalidad: principio relacionado con la capacidad económica del contribuyente; pagará más quien tenga más.<sup>18</sup> Los sujetos del impuesto (contribuyentes) deben pagar la contribución de acuerdo con sus posibilidades económicas, es decir, proporcionalmente a la renta que reciben bajo la protección del Estado. Consecuentemente pagará más impuesto quien recibe más renta, y menos quien recibe menos renta.
- Equidad: principio característico de un sistema tributario es el de la equidad tributaria o impositiva, que significa gravamen igual a personas en igual situación y gravamen adecuado a personas en situación diferente. En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece que: “la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea tratar a los iguales de manera igual”.<sup>19</sup>
- Reserva de la Ley: este principio marca que sólo podrán ser cobradas las contribuciones que estén establecidas en una ley vigente.

El concepto de impuesto se encuentra definido, como tal, en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, y consiste en la contribución que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación de hecho o de derecho prevista en la ley. Asimismo, el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece lo siguiente:

Artículo 1 Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

<sup>18</sup> Saldaña Magallanes, Alejandro A., *Curso elemental sobre Derecho Tributario*, México, Fiscales ISEF, 1995, p. 97.

<sup>19</sup> UNAM/Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa, 1999. p. 1293.

- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

En este sentido, cabe advertir que el objeto del Impuesto Sobre la Renta está constituido por los ingresos, independientemente de la fuente de riqueza de donde deriven, por lo que el objeto de dicho impuesto es el incremento del patrimonio del contribuyente.

Una vez definido el objeto del Impuesto Sobre la Renta (incremento en el patrimonio del contribuyente), es imprescindible traer a colación los principios que lo rigen, con el fin de abarcar los aspectos más relevantes de tan importante tributo. De acuerdo con lo anterior, los criterios utilizados para definir el ámbito de aplicación de nuestra legislación en cuanto a la gravabilidad de los enriquecimientos son: la causa y/o la fuente de los mismos. La causa es aquella circunstancia de hecho que da origen a la renta; y la fuente el origen del enriquecimiento en términos de localidad, es decir que se refiere al lugar donde se encuentra el domicilio o residencia de quien genera la renta.<sup>20</sup> Ambos criterios (causa o fuente), aunque puedan estar presentes en determinadas circunstancias dependiendo del sujeto pasivo, no necesariamente son concurrentes y así debe entenderse, pues la ocurrencia de uno de ellos puede condicionar por sí solo la gravabilidad del ingreso a los efectos del impuesto.<sup>21</sup>

Ahora bien, el artículo 166 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dentro del Capítulo IX “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas”, establece que las personas físicas que obtengan ingresos distintos a los señalados en los capítulos anteriores, deben considerarse percibidos en el monto que al momento de obtenerlos incrementa su patrimonio, con lo que determina de manera precisa qué ingreso es el que grava, esto es, “todo ingreso” que tiene como

<sup>20</sup> Romero Contreras, Yibetza Thais, “Principios que rigen el Impuesto Sobre la Renta”, en [www.monografias.com/trabajos16/impuestos-renta/impuestos-renta.shtml](http://www.monografias.com/trabajos16/impuestos-renta/impuestos-renta.shtml).

<sup>21</sup> *Idem.*

condición señalada que acreciente el patrimonio y sea distinto a los otros nueve, debiendo recalcar que, de no reunir tal característica especial, “aumento de patrimonio”, ninguna autoridad aplicadora podría válidamente exigir el pago del Impuesto Sobre la Renta al contribuyente, sin que lo anterior signifique violación al principio de legalidad tributaria. El numeral en cita establece lo siguiente:

#### CAPÍTULO IX. DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS

Artículo 166. Las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio, salvo en los casos de los ingresos a que se refieren los artículos 168, fracción IV y 213 de esta Ley, caso en el que se considerarán percibidos en el ejercicio fiscal en el que las personas morales, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión o cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, los acumularían si estuvieran sujetas al Título II de esta Ley.

De la lectura del numeral transcrito con anterioridad se desprende que si bien es cierto que atento a su propia naturaleza, derivada de que dicha disposición crea una figura remanente, la fuente del ingreso no es susceptible de individualización como sucede en los demás capítulos contemplados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, también lo es que al exigir que el ingreso implique un aumento en el patrimonio del contribuyente, se considera que dicha disposición no genera imprecisión en la determinación del objeto del impuesto, habida cuenta de que la circunstancia de que el legislador señalara en los otros capítulos qué ingresos específicamente constituyen el objeto del gravamen, debe entenderse como meramente enunciativo y no limitativo, porque al fin y al cabo el Impuesto Sobre la Renta grava todo ingreso, menos las deducciones en las hipótesis previstas en la ley, independientemente de la fuente de riqueza de que se trate.

En este sentido, cabe agregar que el hecho de que los ingresos de que se trata en algunos casos sean “nominados”, no significa que no estén plenamente definidos, más aún si se toma en cuenta que, materialmente, resulta imposible que el legislador pueda especificar todas y cada una de las fuentes de ingresos que en la realidad se puedan dar

sin que se soslaye que la ley es genérica y no casuística y, como tal, fija el objeto del tributo, el cual está plenamente identificado en tanto que sólo debe ser considerado el ingreso percibido que aumente el patrimonio. Luego, tal especificación legal no da margen a las autoridades exactoras para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino únicamente para que se individualice la norma.

Por tanto, si la autoridad exactora en algún momento considera un ingreso distinto a los otros nueve capítulos que no aumente el patrimonio del contribuyente, tal extremo no permite concluir que el precepto sea inconstitucional, sino que la norma no se aplicó debidamente. Las ideas vertidas con anterioridad fueron acogidas por el voto de minoría formulado por los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, don Mariano Azuela Güitrón, don Humberto Román Palacios, doña Olga María del C. Sánchez Cordero y don Juan Díaz Romero, en el Amparo en Revisión 351/97, derivado del amparo promovido por Josef Weiss Strikovsky en contra del entonces artículo 132 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (antecedente del actual artículo 166 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

De hecho, el razonamiento final con el que concluye el voto de minoría advierte las posibles consecuencias que pudieran presentarse en el marco legal que no permita la tributación de actividades ilícitas, al tenor de las siguientes consideraciones:

En el voto mayoritario se asienta (fojas 223) que la disposición reclamada, sin razón ética ni jurídica, entrega la causación del tributo a las autoridades responsables. Este voto de minoría disiente de tal afirmación y estima digno de observación que la declaración de inconstitucionalidad del artículo 132 puede, eventualmente, originar situación injustas y proclives a enriquecimientos ilícitos, por lo siguiente: los multicitados nueve capítulos anteriores al artículo 134 especifican nueve fuentes de ingresos, todas ellas lícitas y, por lo tanto, reveladoras de entradas abiertas, limpias y demostrables (salarios, honorarios, arrendamientos, enajenación de bienes, adquisición de bienes, actividades empresariales, dividendos, intereses y obtención de premios), pero al conceder el amparo en contra del artículo 132, la mayoría propicia que aunque algunas personas obtengan ingresos que incrementen su patrimonio, inclusive en cantidades notables como la del quejoso, ni siquiera paguen el Impuesto sobre la Renta, pese a que la fuente siga siendo oculta; esto es, todos los que tienen ingresos incrementan su patrimonio derivados de fuentes francas, deben

pagar el impuesto, pero quienes lo incrementan de fuentes no reveladas, no tienen esa obligación fiscal.

Es decir, aceptar otro sentido implicaría que el que incrementa su patrimonio con recursos de origen desconocido no está obligado a contribuir al gasto público, a diferencia de aquella persona que obtiene ingresos de los nominados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

#### TEORÍAS PARA DETERMINAR EL CONCEPTO DE INGRESO O RENTA<sup>22</sup>

Una de las grandes dificultades y de los aspectos más complejos al momento de establecer el Impuesto Sobre la Renta, desde el punto de vista legislativo y doctrinario, es la relativa a determinar o fijar el concepto de ingreso o renta. La doctrina muestra o expone diversas nociones al respecto, pero quizás las más representativas son dos:

a) La teoría de la fuente de la riqueza: en virtud de la cual, para estar en presencia de un ingreso o renta se requiere la existencia de una fuente productora de la riqueza, de modo tal que lo que genere esta fuente será el crédito o ingreso susceptible de ser gravado con tributo.

b) La teoría del incremento patrimonial: conforme a esta teoría, no es necesario diferenciar la fuente productora de la riqueza y de la riqueza misma, pues por el efecto del establecimiento de los tributos se requiere, únicamente, un incremento del patrimonio, un aumento de la riqueza, no importando su origen.

#### ACTIVIDADES ILÍCITAS Y SU GRAVABILIDAD

Cuentan que Tito, inquieto por el impuesto sobre las cloacas o minigitorios públicos, creados por su padre, Vespasiano, le solicitó a éste que eliminara los mencionados tributos. El emperador romano negó la petición de su escrupuloso hijo, respondiendo: *non olet* (no huele).

<sup>22</sup> Reyes Pradena, René, “Derecho Tributario”, en [www.ucsc.cl ~ caaderecho/apuntes/ApuntesTributarioCaro.doc](http://www.ucsc.cl/~caaderecho/apuntes/ApuntesTributarioCaro.doc).

Quería decir el pragmático Vespasiano a su ingenuo vástago que el dinero no tiene olor.

Según Falcao, de quien hemos extraído la anécdota, en la actualidad el término *non olet* ha perdido su sentido cínico, encerrando más bien un contenido ético, al afectar igualmente la capacidad económica del contribuyente sin atender a la calificación moral que el hecho generador merezca. En todo caso, lo cierto es que la mencionada expresión ha sido utilizada para denominar al principio según el cual las conductas o actividades ilícitas deben ser gravadas, en tanto constituyan manifestación de capacidad contributiva.<sup>23</sup>

Es evidente que la cuestión no deja de ser controversial. Aceptar un apotegma del cual se sigue que es correcto gravar las rentas o ingresos provenientes de actividades moralmente objetadas como la prostitución, o penalmente perseguidas como el narcotráfico, puede no resultar fácil.<sup>24</sup> Los argumentos para rechazar la imposición sobre actos ilícitos, ilegales o inmorales han sido diversos. Desde simples razones morales, como la reprochabilidad que se le atribuye a la circunstancia de que el Estado obtenga alguna utilidad derivada de actos prohibidos por él; hasta enjundiosas consideraciones jurídicas. En este sentido, se ha dicho que sería jurídicamente imposible gravar rentas que legalmente no pueden existir. Loband, por su parte, encuentra una contradicción con el Derecho Civil, cuya calidad de Derecho común con valor universal, lleva al autor a negar la posibilidad de gravar las actividades inmorales o ilegales.<sup>25</sup>

A pesar de lo respetable de estas opiniones, la mayoría de la doctrina, en nuestra opinión de forma acertada, admite el principio del *non olet*, siendo que la posición contraria crearía situaciones contraproducentes, incluso en el orden moral.<sup>26</sup> Ciertamente, mutar los efectos de la obligación tributaria sobre ciertas personas, cuya capacidad económica es apta para contribuir a los gastos públicos, en razón de que dicha capacidad económica es producto de actos reñidos con las buenas costumbres o de actividades criminales, es proveer a estas personas de una ventaja ilegítima frente aquellas que, teniendo la misma

<sup>23</sup> Candelario Nivar, Juan Bautista, “El Principio del *Non Olet*”, <http://derecho.org/juancandelario/Exac/opin/nonolet.htm>.

<sup>24</sup> *Idem*.

<sup>25</sup> *Idem*.

<sup>26</sup> *Idem*.

capacidad económica, sufren la sustracción de una parte de su riqueza, porque su capacidad para contribuir a los gastos públicos se deriva de conductas lícitas o aceptadas por el Estado.

Es decir, aquel cuya actividad es penada por el Derecho o repudiada socialmente resultaría premiado con la dispensa del pago del tributo, con base, precisamente, en la naturaleza de esas actividades que realiza y que son consideradas como un contravalor social,<sup>27</sup> tal como lo señaló el voto minoritario de nuestro más Alto Tribunal, al resolver sobre la constitucionalidad del entonces artículo 132 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de donde se advierte la ventaja de aquellos que tienen una actividad ilícita frente a aquellos que realizan una actividad lícita.

El carácter inmoral de la ventaja así obtenida salta a la vista. Por ello, desde el punto de vista moral, no se ve obstáculo para admitir la gravabilidad de actividades ilegales o inmorales. Sin que ello signifique, claro está, que dichas conductas no deban ser perseguidas por el Estado.

Pero si los argumentos en el orden moral son contundentes, los de orden jurídico no lo son menos. En efecto, en este sentido se admite que estando el hecho imponible integrado por un hecho, conjunto de hechos o actividad económica que fue escogida por el legislador, en tanto revela capacidad para contribuir a los gastos públicos, debería resultar indiferente para el Derecho Tributario que aquel hecho, conjunto de hechos o actividad que denota capacidad contributiva sea inmoral o ilegal. Y es que lo importante es detectar la capacidad económica de los individuos, para que así puedan aplicarse los principios de igualdad y justicia tributaria, según los cuales todos tienen el deber de contribuir a los gastos públicos.

De esta manera, si ante la evidencia de capacidad contributiva se dejara de gravar al sujeto, porque las actividades de donde se deriva aquella es ilegal o inmoral, y se gravara a aquellos que tienen igual capacidad contributiva, pero cuyas actividades son lícitas, se estaría produciendo una violación al principio de igualdad que tiene como principal postulado, en su aspecto tributario, que a iguales capacidades contributivas corresponden iguales obligaciones tributarias.

De lo expuesto, se sigue que frente a capacidades contributivas iguales el tratamiento tributario ha de ser el mismo (se trate de activi-

<sup>27</sup> *Idem.*

dades ilegales o inmorales, o de actividades legales). En otras palabras, no deben establecerse diferencias de ningún tipo; ni aun las basadas en la naturaleza de la actividad que sirve de sustrato al hecho imponible.<sup>28</sup> Por su parte, Fernanda Fernández<sup>29</sup> ha manifestado su postura en el sentido de que el ejercicio de actividad ilícita implica una manifestación de capacidad contributiva que si cumple con los requisitos del hecho imponible de los respectivos impuestos, debe ser gravada, siendo el fundamento principal de esta afirmación el principio de igualdad, no sólo como principio constitucional que rige la tributación, sino como valor social preexistente en todos sus efectos.

## DERECHO COMPARADO

A continuación se hará referencia al tratamiento que se ha dado en el Derecho Comparado a la problemática de la gravabilidad de las actividades ilícitas:

### *España*

En la sentencia de la Audiencia Nacional Española de 27 de septiembre de 1994 (caso Nécora) se ha sostenido que:

[...] el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete, careciendo de todo sentido que mientras que una persona que tenga beneficios lícitos, por ocultarlos a la hacienda sea sancionada por un delito fiscal, otra, receptora de beneficios de ilícita procedencia, no pueda ser castigada por la omisión de dicha figura delictiva, pudiendo además materializarse con tales beneficios, y si se optara por la no tributación del dinero producido por la actividad económica ilegal, se estaría estableciendo una barrera que haría prácticamente imposible introducir la fiscalidad en esta cadena de inversiones.<sup>30</sup>

<sup>28</sup> *Idem.*

<sup>29</sup> *Op. cit., supra*, nota 3.

<sup>30</sup> Bacigalupo, Silvina, *Ganancias Ilícitas y Derecho Penal*, México, Centro de Estudios Ramón Areces, 2002. [http://premium.vlex.com/doctrina/Ganancias\\_ilicitas\\_derecho\\_penal/2300-403,030.html](http://premium.vlex.com/doctrina/Ganancias_ilicitas_derecho_penal/2300-403,030.html).

### Venezuela

En el orden constitucional venezolano es dable afirmar que excluir como sujetos pasivos de la obligación tributaria a ciertas personas sólo en razón del carácter inmoral o ilegal de las actividades que realicen es violatorio de la Constitución, ya que se estaría contrariando el principio de igualdad previsto en el artículo 21 de la Constitución venezolana y su correspondiente proyección en el campo fiscal. El denominado principio de igualdad tributaria, que se deriva de la interpretación coordinada de los artículos 21, 316, 133 y 135 de dicho ordenamiento fundamental, supone que en condiciones análogas los contribuyentes recibirán igual tratamiento.<sup>31</sup>

En el orden legal, no hay duda que el sistema venezolano acoge el principio del *non olet*. En efecto, el artículo 16 del Código Orgánico Tributario venezolano establece que “la obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, siempre que se hubiesen producido los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación”. De modo que el principio del *non olet*, por disposición legal expresa, encuentra aplicación plena a nivel nacional en el Estado de Venezuela, y supletoria a nivel estatal y municipal conforme al ámbito de aplicación previsto en el artículo 1 *ejusdem*.<sup>32</sup>

### Argentina<sup>33</sup>

La jurisprudencia argentina sostiene que es una contradicción el hecho de que el Estado prohíba el ejercicio de una actividad y, por otra parte, la legalice sometiéndola a imposición.

Así tenemos que la jurisprudencia de ese país en cuanto a la gravabilidad de actividades ilícitas, señala que la ley 23.771, como una de las manifestaciones de ley penal en blanco:

[...] describe en sus preceptos conductas cuya punibilidad habrá que deducir del plexo normativo tributario. Este último prevé todas las hipótesis de hechos imposables [...] en autos [...] cuál es el hecho imponible en

<sup>31</sup> *Op. cit., supra*, nota 23.

<sup>32</sup> *Idem*.

<sup>33</sup> *Op. cit., supra*, nota 30.

una apuesta clandestina, pues en sentido común, la lógica jurídica y los principios generales del derecho, indican que el estado no puede prohibir una actividad por un lado y al mismo tiempo legalizarla por otro. Si el juego clandestino constituye un acto antijurídico (delito, contravención o falta, según las distintas épocas y lugares [...] por estar expresa o tácitamente prohibido normativamente (tal es así que el único juego permitido es monopolizado por el estado nacional, provincial o municipal), no se explica en autos en qué consistiría el acto jurídico que debiera tributar impuestos.

El artículo 953 del Código Civil establece lo siguiente:

El objeto de los actos jurídicos deben ser cosas que estén en el comercio, o que por un motivo especial no se hubiesen prohibido que sean objeto de algún acto jurídico, o hechos que no sean imposibles, o ilícitos, contrarios a las buenas costumbres o prohibidos por las leyes, o que se opongan a la libertad de las acciones o de la conciencia, o que perjudiquen los derechos de un tercero.

Los actos jurídicos que no sean conforme a esta disposición, son nulos como si no tuviesen objeto.

Sin considerar la prohibición de declarar contra sí mismo, la Cámara, al relacionarlo con el artículo referido, califica como un contrasentido lógico declarar tales actos y tributar sobre ellos. Después de determinarse si configuran o no hecho imponible, deberá encuadrarse su omisión acertadamente, ya que dice, “a guisa de ejemplo”, parecen estar exentas del pago del IVA. La Cámara Nacional de Apelaciones, Sala B, en los autos “PCA” del 16/12/94, declara la improcedencia de la tributación de actividades ilícitas, porque de lo contrario, implica legitimar por vía indirecta actividades que están en contradicción con la legislación específica en la materia.

### *Perú*

Al referirse a la experiencia peruana, Montoya Jara advierte que no existe, al menos en el caso peruano, precepto alguno que condicione la fiscalidad de la renta obtenida a que la actividad que la origine sea legal o ilegal, de ahí que advierta la conveniencia de que se desconecte el beneficio percibido de la naturaleza ilegal de la actividad que

lo genera; además de que estos beneficios devienen en propiedad de quien los obtiene y sirven para financiar su forma de vida, por lo que este autor advierte que la no tributación de quien los genera de modo ilegal, lo privilegia a la par que discrimina a quien mantiene fuentes generadoras calificadas como lícitas.<sup>34</sup>

Entre las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo 945 a la Ley del Impuesto a la Renta (modificaciones vigentes desde el 1 de enero de 2004) se encuentra la sustitución del artículo 52 de la ley, mismo que se refiere al incremento patrimonial no justificado de los contribuyentes.<sup>35</sup>

El nuevo artículo 52 señala textualmente lo siguiente:

Artículo 52. Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste.

Los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con:

- a) Donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente.
- b) Utilidades derivadas de actividades ilícitas.
- c) El ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado.
- d) Los ingresos percibidos que estuvieran a disposición del deudor tributario pero que no los hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos disponibles en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero que no hayan sido retirados.
- e) Otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento.

El texto original se limitaba a hacer referencia a los dos primeros impedimentos de justificación (donaciones que no constan de escri-

<sup>34</sup> Véase Montoya Jara, Edmóstines, *Apuntes para el diseño de un nuevo Sistema Tributario capaz de enfrentar la amenaza de la corrupción*, XIII Encuentro Internacional de Administradores Tributarios en Argentina, [www.iefpa.org.ar/montoya\\_ed.pdf](http://www.iefpa.org.ar/montoya_ed.pdf).

<sup>35</sup> Ono Hirata, Daniel, "El Impuesto a la Renta y el incremento patrimonial no justificado", en *Revista Legal*, núm. 123, mayo, 2004; [www.munizlaw.com.pe/Productos/Revista-Legal/2004/mayo-2004.PDF#search='actividades%20ilícitas%20gravar](http://www.munizlaw.com.pe/Productos/Revista-Legal/2004/mayo-2004.PDF#search='actividades%20ilícitas%20gravar).

tura pública o documento fehaciente y actividades ilícitas), por lo que debemos entender que la mayor rigurosidad responde a una clara intención de incrementar los procesos de fiscalización tendientes a obtener recursos para el Fisco por la vía del incremento patrimonial, lo que concuerda con la entrada en vigencia de la Ley de Banca-rización e ITF (Decreto Legislativo 939, reemplazado por la Ley 28194), ley que con similares propósitos desconoce el efecto tributario de las operaciones en efectivo realizadas fuera del sistema financiero, cuando las mismas superan determinados montos preestablecidos (USD\$ 1,500 o S/. 5 mil para el ejercicio 2004).

Para comprender al artículo 52 mencionado, debemos referirnos a lo dispuesto en el artículo 92 de la misma Ley del Impuesto a la Renta, según el cual, para determinar el denominado “incremento patrimonial”, la SUNAT (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria de Perú) podrá tomar en cuenta, entre otros, los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, los consumos, los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando éstos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio.

### *Chile*

Montoya Jara destaca la jurisprudencia de la Corte Suprema de Chile recaída en la causa seguida por el Servicio de Impuestos Internos contra Juan Pablo Dávila Silva, por delito tributario. En su resolución, el Tribunal Supremo de Chile consideró que no obstante los incrementos patrimoniales atribuidos a dicho contribuyente habían sido obtenidos como resultado de actividades ilícitas ejercidas en su condición de funcionario público, éstas no estaban excluidas de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta en la legislación chilena, por lo que confirmó la condena.

Este importante precedente debe ser comprendido en el contexto de una legislación como la chilena que, expresamente, señala que se entiende por renta “los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera sea su naturaleza, origen o denominación” (artículo 2 inciso 1 del D.

Ley 824 de 1974). Para la Corte, esta norma evidencia la adhesión de su legislación a la “Teoría del Incremento Patrimonial”.

Efectivamente, Chile ha acogido la Teoría del Incremento Patrimonial, posición que se evidencia en la resolución dictada por la Excelentísima Corte Suprema de Chile al resolver, con fecha 2 de septiembre de 1997, el recurso de casación en la forma Rol núm. 3.983-96 relacionado con el proceso por delito tributario seguido contra Juan Pablo Dávila Silva, en la cual en su parte conducente el Tribunal Supremo advirtió lo siguiente:

[...]

Sentencia de Casación, dictada por la Excma. Corte Suprema de Justicia

[...]

*Primero:* que, conforme al claro tenor literal de la definición del concepto “renta” contenida en el no. 1 del artículo 2 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, toda utilidad o beneficio que reciba una actividad, cualquiera que sea su origen, naturaleza o denominación es renta; y el artículo 17 de la misma Ley, excluye de aquel concepto los beneficios, asignaciones e incrementos patrimoniales y otros ingresos que taxativamente señala y a aquellos que no se consideren rentas o se reputen capital “según texto expreso de una ley”. Entre las partidas que el artículo 17 excluye del concepto de renta, no se mencionan los recursos obtenidos en forma ilícita. Ni existe texto legal que les otorgue tratamiento de excepción, excluyéndolos de lo dispuesto por el artículo 3 de la misma Ley, que obliga a toda persona domiciliada en Chile a pagar impuestos sobre sus rentas de cualquier origen.

*Segundo:* que, por otra parte, el artículo 70 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta, presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas, y dispone que si el interesado no prueba el origen de los fondos con que ha efectuado sus gastos, desembolsos e inversiones, se presumirá que corresponden a utilidades afectas a los impuestos de esa Ley.

[...]

*Cuarto:* que, el artículo 162 del mismo Código Tributario, permite al Director del Servicio de Impuestos Internos, acceder al conocimiento del sumario en cualquier causa en que se investiguen o persigan delitos comunes y le permite, cuando estimare fundadamente que se ha cometido un delito tributario en relación con los hechos investigados o perseguidos en esos procesos, hacerlo presente al juez de la causa; y en caso de que en

aquellos procesos se ejercitare la acción judicial conforme a dicha norma y se dictare auto de procesamiento por tal delito, procederá la desacumulación conforme al artículo 160 del Código Orgánico de Tribunales. Si la infracción está sancionada con multa y pena corporal, el Director está facultado para interponer sin más trámite la correspondiente querrela o denuncia.

### *Estados Unidos*

Estados Unidos de América tiene un pronunciamiento normativo expreso en la *Income Tax Act* de 1916. Ese año se reformó la *Income Tax Act* de 1913 suprimiendo el término “legal” referido al origen de la renta. La *Income Tax Act* se refiere a “todo ingreso procedente de cualquier fuente de ingreso”.<sup>36</sup> Así, quedan sujetas a tributación todas las rentas ilícitas, sin distinguir entre clases de ilícitos ni atender al grado de ilicitud de la actividad. Se depara el mismo trato al rescate obtenido en un secuestro que a las ganancias derivadas de ventas en el mercado negro.<sup>37</sup> La jurisprudencia utiliza como argumento sustancial para fundamentar la sujeción de las rentas ilícitas, la exigencia en el respeto al principio de igualdad.<sup>38</sup>

### *Italia*

Dentro del ámbito europeo habría que destacar la evolución normativa que ha tenido lugar en Italia, debido a las leyes antimafia. La Ley 537/1993 de 24 de diciembre ha zanjado las ambigüedades de la jurisprudencia en esta materia, al establecer expresamente en su artículo 14.4 que la renta de los ingresos derivados de actividades ilícitas será gravable, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: a) que sean calificables dentro de las categorías de renta del artículo 6 del TUIR; y b) que no estén ya sometidas a secuestro o confiscación penal.<sup>39</sup>

<sup>36</sup> *Op. cit.*, *supra*, nota 30.

<sup>37</sup> *Ibidem.*, p. 57.

<sup>38</sup> *Idem.*

<sup>39</sup> *Idem.*

### *Alemania*

En Alemania, la *Abgabenordnung* establece en sus párrafos 40 y 41 que a los efectos de tributación resulta irrelevante si el comportamiento que da lugar al hecho imponible es contrario a un mandato o prohibición, si atenta contra las buenas costumbres (párrafo 40), si el negocio jurídico queda sin efecto o si se trata de un negocio aparente, siempre y cuando las partes mantengan el resultado económico del negocio jurídico (párrafo 41.1). En este sentido, se entiende que el párrafo 40 sólo determina que los comportamientos contrarios a las buenas costumbres (se pretende abarcar especialmente el negocio de la prostitución) no impiden la tributación, y que en el párrafo 41 lo que se pretende es evitar que quede fuera de tributación un hecho imponible por un mero defecto de forma subsanable.<sup>40</sup>

### *Unión Europea*

Vale la pena referirnos a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, referidas a la pretensión de algunos miembros de la Unión (Holanda, Alemania y Francia) de aplicar el Impuesto al Valor Agregado sobre las entregas ilegales de estupefacientes. Cabe precisar que ninguno de estos países tenía prevista una norma específica sobre la materia. Éstos argumentaban que se trata de un impuesto general que no permite tratamientos diferenciados entre entregas legales o ilegales, pues ello vulneraría el principio de igualdad que prohíbe el tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete.

Finalmente, el Tribunal se basó en el “principio de neutralidad fiscal” para resolver que no es posible admitir este tipo de imposición, pues debe excluirse toda posibilidad de competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito. Adicionalmente señalaron que de la entrega de estupefacientes fuera de control, no nace ninguna obligación tributaria, toda vez que estos productos estaban fuera de la cadena de comercialización, al margen de su licitud o ilicitud.<sup>41</sup>

<sup>40</sup> *Idem.*

<sup>41</sup> *Op. cit., supra*, nota 34.

Si asumimos este razonamiento, tal y como lo manifestó Edmóstines Montoya Jara en el XIII Encuentro Internacional de Administradores Tributarios efectuado en Argentina, paradójicamente podríamos llegar a una conclusión totalmente diferente en el caso del Impuesto Sobre la Renta. Ello, por la naturaleza de este impuesto que incide sobre las ganancias como resultado al final de un espacio de tiempo, y no en función de operaciones en específico, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado.<sup>42</sup>

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha adoptado, pues, el principio de neutralidad fiscal, conforme al cual las transacciones que, aunque ilícitas, no estén relacionadas con mercancías cuya comercialización esté prohibida por su propia naturaleza o sus características específicas, y que puedan competir con transacciones lícitas, estén sujetas a los impuestos normalmente adeudados en virtud de la normativa comunitaria.

El criterio adoptado por la Comunidad Europea se evidencia en las siguientes resoluciones dictadas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas:

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta)<sup>43</sup>  
De 27 de noviembre de 2003 (1)

Sexta Directiva sobre el IVA - Artículo 5, apartado 8 - Transmisión de una universalidad de bienes - Continuación de la actividad por el beneficiario en el mismo sector que el cedente - Autorización legal para ejercer la actividad.

En el asunto C-497/01, que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el *Tribunal d'arrondissement de Luxembourg* (Luxemburgo), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre:

*Zita Modes Sàrl y Administration de l'enregistrement et des domaines*

Una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta

<sup>42</sup> *Idem.*

<sup>43</sup> <http://curia.eu.int/jurisp/cgi/bin/form.pl?lang=es&Submit=Buscar&docj=docj&docj=numaff=&datefs=&datefe=>

Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión resultante de la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388 y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido - Ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18).

[...]

Por otra parte, conforme al principio de neutralidad fiscal, las transacciones que, aunque ilícitas, no estén relacionadas con mercancías cuya comercialización esté prohibida por su propia naturaleza o sus características específicas y que puedan competir con transacciones lícitas están sujetas a los impuestos normalmente adeudados en virtud de la normativa comunitaria (véase, por lo que respecta a la importación en el territorio aduanero comunitario de alcohol etílico de contrabando procedente de países terceros, la sentencia *Salumets* y otros, antes citada, apartados 19, 20 y 23).

*Sentencia del Tribunal de Justicia*<sup>44</sup>

*De 29 de junio de 1999*

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Sexta Directiva - Ámbito de aplicación - Puesta a disposición de una mesa para la venta de estupefacientes.

En el asunto C-158/98, que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE (antiguo artículo 177), por el *Hoge Raad der Nederlanden* (Países Bajos), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre:

*Staatssecretaris van Financiën y Coffeeshop «Siberië» vof.*

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros re-

<sup>44</sup> *Idem.*

lativas a los impuestos sobre el volumen de negocios–Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

En estas circunstancias, el *Hoge Raad* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Debe interpretarse el artículo 2 de la Sexta Directiva en el sentido de que no surge deuda tributaria alguna en concepto del Impuesto sobre el Volumen de Negocios para quien, a título oneroso, proporciona a otra persona la posibilidad de comercializar productos a base de cannabis?”

[...]

21. Según se ha recordado en el apartado 14, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia tiene declarado que el principio de neutralidad fiscal se opone, en materia de percepción del IVA, a una diferenciación generalizada entre las operaciones lícitas y las operaciones ilícitas. De ello se desprende que la calificación de un comportamiento como digno de represión no da lugar, por sí sola, a una excepción a la tributación en concepto del IVA, sino que una excepción de esta índole sólo opera en situaciones específicas en las que está excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito debido a las características especiales de determinadas mercancías o de determinadas prestaciones.

22. Pues bien, en el presente caso, no se trata de una situación específica de esa naturaleza. En efecto, el alquiler de un emplazamiento destinado a acoger actividades comerciales constituye en principio una actividad económica y, por consiguiente, está comprendido en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. El hecho de que las actividades llevadas a cabo en el emplazamiento alquilado sean sancionables penalmente, lo cual puede hacer ilícito el arrendamiento, en nada modifica el carácter económico del mencionado arrendamiento y tampoco impide que exista una competencia en este sector, incluso entre las actividades lícitas e ilícitas. De ello se desprende que, en caso de no sujeción, se conculcaría el principio de neutralidad fiscal del sistema del IVA.

[...]

El Tribunal de Justicia,

Pronunciándose sobre la cuestión planteada por el *Hoge Raad der Nederlanden* mediante resolución de 22 de abril de 1998, declara:

El artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponi-

ble uniforme, debe interpretarse en el sentido de que el alquiler de un emplazamiento que se utiliza para la venta de estupefacientes en unas condiciones como las del litigio principal está comprendido en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

*Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta)<sup>45</sup>  
De 25 de febrero de 1999*

Sexta Directiva sobre el IVA - Conjunto de prestaciones de servicios - Prestación de servicio único - Concepto - Exenciones - Operaciones de seguro - Actividades de asistencia - Prestaciones de servicios efectuadas por agentes de seguros - Limitación de la exención de las operaciones de seguro a las efectuadas por aseguradores autorizados.

En el asunto C-349/96, que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por la *House of Lords* (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre:

*Card Protection Plan Ltd (CPP) y Commissioners of Customs & Excise,*

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 1 del artículo 2 y de la letra a) del punto B del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

[...]

35. A este respecto, es preciso destacar que dicha disposición, conforme al principio de neutralidad fiscal, no hace, en cuanto a la exención de las operaciones de seguro que prevé, ninguna distinción entre las operaciones lícitas y aquellas que el Derecho nacional podría considerar ilícitas. De ello se deduce que ambas categorías de operaciones deben recibir trato idéntico.

36. Por lo tanto, procede responder a la cuarta cuestión que lo dispuesto en la letra a) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede restringir el

<sup>45</sup> *Idem.*

alcance de la exención de las operaciones de seguro únicamente a las prestaciones efectuadas por los aseguradores autorizados por el Derecho nacional para ejercer la actividad de asegurador.

*Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta)*<sup>46</sup>

De 11 de junio de 1998

Disposiciones fiscales - Sexta Directiva IVA - Aplicación a la organización de juegos de azar ilícitos - Determinación de la base imponible.

En el asunto C-283/95, que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el *Finanzgericht Baden-Württemberg, Freiburg* (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre:

*Karlheinz Fischer y Finanzamt Donaueschingen,*

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) [...]

El Tribunal de Justicia (Sala Sexta),

Con el fin de proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional nacional, debe entenderse que con la primera cuestión pretende que se dilucide si la explotación ilegal de un juego de azar —en el presente caso, la ruleta— está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y si un Estado miembro puede gravar dicha actividad con el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo: IVA) cuando la actividad correspondiente efectuada por un casino público autorizado está exenta.

[...]

28. Pues bien, como se ha recordado en el apartado 21 de la presente sentencia, de la sentencia *Lange*, antes citada, resulta que el principio de neutralidad fiscal se opone, en materia de percepción del IVA, a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas. De ello se deduce que los Estados miembros no pueden reservar la exención únicamente a los juegos de azar que tengan un carácter lícito.

<sup>46</sup> *Idem.*

29. No puede objetarse, como ha hecho el Gobierno alemán, que las condiciones en que se desarrollan los juegos lícitos no son comparables a las que prevalecen en el caso de los juegos ilícitos, ya que los casinos autorizados están sujetos a un tributo calculado sobre la base de sus ganancias.

30. En efecto, por una parte, el sistema común del IVA quedaría desvirtuado si los Estados miembros pudieran modular su aplicación en función de la existencia de otros tributos no armonizados. Por otra parte, como el propio Gobierno alemán reconoció en la vista, nada impide que a los organizadores de juegos de azar ilícitos se exijan también tributos análogos a aquellos a los que están sujetos los casinos autorizados.

31. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que la explotación ilegal de un juego de azar —en el presente caso, la ruleta— está comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. La letra f) de la parte B del artículo 13 de dicha Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede gravar dicha actividad con el IVA cuando la actividad correspondiente efectuada por un casino público autorizado está exenta.

De las anteriores resoluciones se desprende que en la Unión Europea sí es posible gravar actividades ilícitas, siempre y cuando no se viole el principio de neutralidad fiscal, es decir, son gravables las actividades ilícitas que pueden concurrir en el mercado con actividades lícitas, como por ejemplo mercancías introducidas de contrabando. De lo anterior se concluye que mientras más próxima se encuentre una legislación del Impuesto Sobre la Renta de un país a la teoría del incremento patrimonial, existirán mayores argumentos para admitir el gravamen de las rentas provenientes de actividades ilícitas.

*La no tributación de ganancias ilícitas como constitutiva de delito fiscal y las ventajas que conllevaría en materia indagatoria respecto de los delitos que dieron origen a esas ganancias.*<sup>47</sup>

Una vez determinada la posibilidad de gravar las actividades ilícitas con base en el principio de igualdad que rige nuestro sistema tribu-

<sup>47</sup> El presente apartado está basado en las ideas de Bacigalupo, Silvina, *op. cit.*, *supra*, nota 30.

tario, vale la afirmación en el sentido de que la no tributación del incremento en el patrimonio proveniente de actividades ilícitas constituye, al igual que si la fuente del incremento patrimonial fuera lícita, la posibilidad de que se constituya el delito de evasión fiscal.

Lo anterior en virtud de que, tal y como ha quedado expuesto en el presente estudio, la fuente del incremento patrimonial —sea lícita o ilícita— no supone una excluyente de responsabilidad a favor del contribuyente cuyos ingresos se han visto incrementados; sino por el contrario, la no tributación por parte del delincuente o de un tercero que esté al tanto de la fuente ilícita de sus ingresos abre las puertas a la posibilidad de que se constituya el delito de evasión fiscal.

Sostener lo contrario implicaría un permiso para delinquir a favor del delincuente o del tercero que esté al tanto del origen ilícito de sus ingresos, menoscabando con ello el principio de igualdad tributaria y ofreciendo un beneficio a los delinquentes respecto de los contribuyentes cuyas fuentes de ingresos sean lícitas, tal como se manifestó en el voto de la minoría de los Ministros mexicanos al resolver sobre la inconstitucionalidad del entonces artículo 132 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo con lo señalado en apartados anteriores.

Lo anterior sin dejar de advertir que la evasión fiscal por parte de los delinquentes o de terceros que no tributen lo relativo al incremento en su patrimonio, cuya fuente es ilícita, permitiría la incoación de investigaciones por aquellos delitos que no fueron investigados previamente y que dieron origen a esa ganancia ilícita, con las consecuentes ventajas en materia de combate a la impunidad que significarían este tipo de investigaciones. Es decir, aun cuando en un principio la investigación iniciara por lo que se refiere al delito de evasión fiscal por no haber tributado respecto de esas ganancias ilícitas, este tipo de indagaciones permitirían a las autoridades, en una segunda fase de la investigación, conocer y, en su caso, sancionar las actividades ilícitas que dieron origen a esas ganancias ilícitas cuya tributación se omitió.

En este sentido se ha pronunciado la opinión jurisprudencial de los Estados miembro de la Unión Europea. Tal es el caso de los sistemas jurídicos español, venezolano, peruano, chileno, estadounidense, italiano y alemán, que han venido sancionando por la no tributación de ganancias ilícitas.

Se ha utilizado el argumento según el cual otra solución atentaría contra los “principios constitucionales de capacidad contributiva y de igualdad”. En este orden de ideas, vale afirmar que el hecho de que nuestra Carta Magna imponga al ciudadano el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público conforme a su “capacidad contributiva”, no podría interpretarse en el sentido de que excluye la ganancia ilícita de tributación, porque con dicha ganancia el autor del delito aumenta su capacidad contributiva, de ahí que se coloque en el supuesto fáctico que exige la ley para ser sujeto de dicha obligación.

La ilicitud del origen de la riqueza no debe excluir el deber de contribuir, pues afectaría al derecho de igualdad. En otras palabras, en la medida en que el deber de contribuir es independiente de la licitud de la actividad que genera el enriquecimiento efectivo para el sujeto que las obtiene, debería operar el mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad contributiva.

A su vez, se sostiene que el “principio de igualdad”, ante el deber de cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público, prohíbe un tratamiento fiscal desigual y más desfavorable del ciudadano honesto frente al que vulnera el Derecho, por lo que carece de sentido castigar sólo por delito fiscal a quien tenga beneficios lícitos y no castigar a quien los tenga de forma ilícita. En este sentido, afirma Pezzinga<sup>48</sup> que:

para el ciudadano, como contribuyente, parece indigno e inconcebible que quien desarrolla una actividad prohibida por la ley que le proporciona ingresos a menudo ingentes, deba gozar del injusto privilegio, no sólo de obtener las ganancias ilícitas, sino de no pagar impuestos.

#### CONSIDERACIONES FINALES

Después de haber analizado los antecedentes, los principios de la tributación, las teorías sobre el gravamen de actividades ilícitas y el Derecho Comparado derivado de diversas experiencias internacionales, podemos aseverar lo siguiente:

<sup>48</sup> *Idem.*, en cita a Pezzinga.

1. En principio sólo las actividades lícitas deben gravarse, puesto que para las actividades ilícitas existe la figura del decomiso.

2. Los recursos que sean producto de actividades ilícitas deben ser objeto de aseguramiento y de su posterior decomiso a favor del Estado.

3. El decomiso es una sanción pecuniaria accesoria de otra privativa de libertad.

4. Ante la imposibilidad de que algunos delitos de cuello blanco sean investigados, perseguidos y sancionados, resulta urgente crear instrumentos para el combate a la impunidad de este tipo de ilícitos, y de esta manera evitar que con los recursos provenientes de esas actividades se sigan cometiendo otros actos ilícitos.

5. Si por las conductas penales generadoras de recursos ilícitos no es posible sancionar penalmente a sus autores y, como consecuencia, tampoco es posible determinar la ilicitud de dichos recursos o éstos no encuadran dentro del tipo de operaciones con recursos de procedencia ilícita, tendremos que partir de la base de que en el mundo jurídico lo que sí es demostrable es que hay un incremento del patrimonio. De ahí la necesidad de encuadrar la atención de este tipo de asuntos, en principio, desde el punto de vista fiscal.

6. Aquellos recursos que habiendo sido objeto de aseguramiento no hayan sido decomisados porque no se sancionó penalmente la conducta ilícita o aquellos respecto de los cuales no se haya determinado su ilicitud porque no se inició averiguación previa, constituyen un incremento del patrimonio de su propietario.

7. Todo incremento del patrimonio debe ser objeto de gravamen. Considerar lo contrario constituiría establecer un beneficio a favor de los delincuentes de cuello blanco y un perjuicio para aquellos que realizan actividades lícitas.

8. El hecho de que los ingresos de que se trata en algunos casos sean “innominados”, no significa que no estén plenamente definidos, más aún si se toma en cuenta que materialmente resulta imposible que el legislador pueda especificar todas y cada una de las fuentes de ingresos que en la realidad se puedan dar, sin que se soslaye que la ley es genérica, no casuística y, como tal, fija el objeto del tributo, el cual está plenamente identificado en tanto que sólo debe ser considerado el ingreso percibido que aumente el patrimonio.

9. Al reconocer que las actividades ilícitas pueden ser gravadas, se encuentra un mecanismo para fincar responsabilidad penal por el delito de defraudación fiscal o sus equiparables a aquellas personas

que habiendo realizado actividades de este tipo y no habiendo sido sancionadas penalmente, obtuvieron recursos de la misma naturaleza por los cuales, no obstante el incremento de su patrimonio, no pagaron las contribuciones correspondientes.

10. Algunos países han acogido el principio del *non olet*, el cual, considerando su contenido ético, permite afectar igualmente la capacidad económica del contribuyente sin atender a la calificación moral que el hecho generador merezca.

11. Mutar los efectos de la obligación tributaria sobre ciertas personas cuya capacidad económica es apta para contribuir a los gastos públicos, en razón de que dicha capacidad económica es producto de actos reñidos con las buenas costumbres o de actividades criminales, es proveer a estas personas de una ventaja ilegítima frente aquellas que teniendo la misma capacidad económica sufren la sustracción de una parte de su riqueza porque su capacidad para contribuir a los gastos públicos se deriva de conductas lícitas o aceptadas por el Estado. Es decir, aquel cuya actividad es penada por el Derecho o repudiada socialmente, resultaría premiado, en el caso de que no fuera sancionado penalmente por esa actividad ilícita, y además con la dispensa del pago del tributo con base, precisamente, en la naturaleza de esas actividades que realiza y que son consideradas como un contravalor social.