
EL PRINCIPIO DE NON OLET EN MATERIA TRIBUTARIA

ALBERTO FAGET
Profesor de Derecho Financiero
Universidad de Montevideo (UM)

1. INTRODUCCIÓN

Cuando el Profesor Francis Querol de la Universidad de Toulouse me invitó a participar con un trabajo en homenaje al Profesor Gerard Tournié lo tomé como un alto honor por lo que significa para mí la Universidad de Toulouse, el Profesor Querol y, en particular, el homenajeado, Profesor Tournié.

Vaya el sentido reconocimiento y el agradecimiento, una vez más, por el aprecio demostrado por tan relevante Universidad, que ha proporcionado a varios profesores uruguayos la oportunidad de intercambios que han sido muy provechosos para comprender los sistemas y regímenes que tanta influencia han tenido en América y, al mismo tiempo, aportar por nuestra parte el estado de la materia en nuestros jóvenes y heterogéneos países de América del Sur.

Gerard Tournié y Francis Querol han sido y son magníficos emprendedores y destacados representantes de la cultura jurídica de Francia.

El punto de conexión de los trabajos que se han solicitado es el Principio de Igualdad, el cual, como expresaré un poco más adelante, tiene diversas proyecciones y presenta la posibilidad de enfoques diversos y a diferente nivel de generalidad o particularidad.

Otros realizarán seguramente un enfoque amplio y general del referido principio.

Para elegir el tema puntual que trataré he tomado en consideración el perfil del homenajeado, el cual, a su profunda formación jurídica suma una extraordinaria cultura general y algo que siempre me impresionó en particular: su curiosidad e interés por la ortodoxia pero también por la heterodoxia, poniendo a todos los temas a encarar un color y un sabor especial, que siempre le han permitido ser un expositor excepcional y muy entretenido.

Entre escribir poco de un gran tema he preferido escribir algo de un tema puntual, el cual seguramente provocaría entretenidos diálogos con el Profesor Gerard Tournié, a quien por el recuerdo y aprecio imagino disfrutando del intercambio y aportando seguramente sabias concepciones propias.

Como veremos mas adelante, *el Principio de Non Olet* encuentra su sustento y cimiento en el Principio de Igualdad.

Antes de ingresar al tema deseo expresar que el mismo me introdujo en el camino de una pequeña investigación, de la cual surgió que, no obstante no existir consenso (jamás lo habrá en temas jurídicos), prácticamente está todo dicho o mucho dicho, aunque, algo siempre se puede agregar.

Y esto es relevante destacarlo por el debido respeto de los autores que citaré y de quienes tomaré no sólo conceptos, sino sus propias palabras que hago mías, pero les pertenecen.

Tal vez si algo creo puedo aportar es respecto de la delimitación del tema, las tendencias y algunas conclusiones que deben tomarse, propuestas para el análisis del lector.

Dicho esto me siento en condiciones de ingresar en tema.

2. CONSIDERACIONES PREVIAS

A efectos de la correcta delimitación del tema es necesario hacer algunas precisiones que eviten ingresar en falsas antinomias.

2.1. El Principio de Igualdad

Como surgirá de otros trabajos con la debida extensión y claridad, cuando se habla de igualdad se hace referencia, o se puede hacer referencia a tres nociones independientes y complementarias:

- *La igualdad de las partes de la relación jurídica tributaria (Fisco y Contribuyente)*
- *La igualdad de los contribuyentes (debe decirse de los administrados) ante la ley*
- *La igualdad por la ley o por medio de la ley (la ley como instrumento de componer las desigualdades incidiendo en aras de la igualdad o equiparación)*

Son tres avenidas de oportunidad riquísima de análisis general y de situaciones particulares.

En la necesaria opción, he decidido recorrer la avenida de la igualdad de los administrados ante la ley y, en la misma, detenerme puntualmente en el tema que da título al trabajo.

2.2. El Principio de Igualdad de los administrados ante la ley

Preferimos utilizar la expresión administrados a la de contribuyentes, pues el principio rige para los que son contribuyentes y también para los que no lo son, por no configurar el hecho generador de la obligación tributaria. Está claro, no obstante, que los temas que trataremos apuntan a resolver si determinadas circunstancias (ilícitas) inhiben la existencia de obligación tributaria y la condición de contribuyente de alguien que ha cometido ilícitos.

En otros términos, el núcleo central consistirá en dilucidar si está obligado a tributar o no aquel que en principio configura el hecho generador de la misma por la circunstancia de hacerlo en el ejercicio de actividades ilícitas; si califica o no califica como contribuyente por tal circunstancia, lo que no tiene una respuesta obvia y diversos componentes obligan a que se revisen conceptos y principios y se aprecie sobre todo la evolución de encare del tema y las soluciones que se aprecian por el derecho comparado.

Está claro y vale como anticipo, que si la respuesta es afirmativa (califica como contribuyente), lo que está en la base de esta concepción es el principio que denominamos como principio de igualdad de los administrados ante la ley, que reconocería a un administrado que realiza actividades lícitas y a un administrado que realiza en todo o en parte actividades ilícitas como contribuyentes, en estricta condición de igualdad a efectos tributarios.

En la avenida de este principio nos conduciremos, siendo el evento a calificar el cruce de la misma con la calle de los ilícitos y sus efectos en materia tributaria.

2.3. El Principio de Igualdad de los administrados ante la ley, la capacidad contributiva y algo más

La capacidad contributiva es la aptitud de contribuir a soportar las cargas públicas que tiene o de la que carece el administrado, aptitud que implica tomar en consideración aspectos objetivos (riqueza, por ejemplo) y aspectos subjetivos (carga de familia, por ejemplo) para su vigencia y respeto en la máxima expresión posible. Rige, pero de manera menos nítida, en aquellos tributos que toman en consideración manifestaciones aisladas de capacidad tributaria.

Algunas constituciones consagran la capacidad contributiva como principio en forma expresa y otras no lo hacen expresamente y se sustenta – correctamente - que el mismo está implícito en el principio de igualdad, el cual impone que a igual capacidad contributiva igual tributación y a diferente capacidad contributiva diversa debe ser la carga.

Llamamos la atención en que la capacidad contributiva es la causa, principio o fundamento de los impuestos y las especies tributarias son tres: además de los impuestos están las contribuciones especiales y las tasas.

Las contribuciones especiales (de mejora o de seguridad social) se sustentan en el beneficio que recibe el administrado (el mayor valor por la obra pública o la jubilación, por ejemplo, respectivamente).

Las tasas se sustentan en la puesta en funcionamiento de un servicio público por o para el administrado.

Excedería a extremo profundizar sobre estos gigantes conceptos apenas mencionados.

Creo que lo expresado es más que suficiente para que pueda hacerse la siguiente pregunta:

¿Es que no rige el principio de igualdad respecto de las contribuciones especiales y las tasas?

Algunos autores han “cerrado” el tema proyectando a la capacidad contributiva como principio que subyace a todas las especies de tributos^{1 2}.

En mi opinión, reconociendo al principio de igualdad el rango separado y superior al de la capacidad contributiva (que sin duda es la más clara proyección a segundo nivel) debe concluirse que éste rige para las tres especies, siendo el planteo correcto el siguiente:

A igual capacidad contributiva (impuestos) a igual beneficio (contribuciones especiales) y a idéntico funcionamiento del servicio público (tasas) igual tributación. Así expresadas las proyecciones del principio, el mismo no requiere de la “expansión” de la capacidad contributiva para que el principio de igualdad pueda esgrimirse cuando estemos frente a la obligación de tributar (o no) contribuciones especiales o tasas.

2.4. Tributos y Sanciones

El tributo es un recurso ordinario del Fisco que consiste en la prestación coactiva que el sujeto pasivo está obligado a pagar al Fisco en cuanto ocurra o acaezca el hecho generador de la obligación tributaria y que tiene como objetivo esencial el obtener recursos para afrontar los gastos públicos.

La sanción es la consecuencia por una acción u omisión (ilícito tributario o no tributario) que puede ser de naturaleza indemnizatoria (intereses, por ejemplo) o punitiva (multa, comiso privación de libertad, por ejemplo) que lleva como implícito esencial la “coercibilidad”, o sea, no sólo el castigo a quien incurrió en el ilícito sino también que los miembros de la comunidad sientan el estímulo de no imitar al infractor o delincuente en su caso³.

Hay que marcar a fuego estos conceptos esenciales, pues la aparición de tributos con fines extra-fiscales, con propósito de desestímulo (a la importación, al consumo de bebidas alcohólicas, tabacos, cigarros y cigarrillos, por ejemplo) ha generado en algunos confusión.

El elemento desestimulante que se pretende con dichos tributos no convierte al comportamiento no deseado (importar, beber, fumar) en ilícito.

1 Sobre la teoría general del Derecho Sustantivo, vé. JARACH, Dino, “El Hecho Imponible”, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 4/06/71.

2 Vé. VILLEGAS, Héctor, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 4ª. Edición, actualizada, Tomo I, Depalma, 1987, págs. 190 y ss. y 5ta. Edición, ampliada y actualizada, Tomo único, Depalma, 1987, págs. 195 y ss.

3 Vé. Tributo e actividade ilícita, Hugo de Brito Machado, Revista Tributaria e de Finanças Públicas da Academia Brasileira de Direito Tributario, Año 17- 87, julio-agosto 2009, Editora Revista Dos Tribunais, pág. 88 y ss.

Si bien ambos institutos tienen en común la necesidad de fuente legal y no ser prestaciones voluntarias sino coactivas, una cosa es un acto que la ley inviste de hecho generador de una obligación tributaria y otra un acto que la ley califica como infracción o delito.

Todo lo que digamos después no implicará confusión de esta distinción esencial.

La cuestión a dilucidar será más sutil y consistirá en arbitrar las consecuencias de que un mismo acto por un lado sea determinante de una carga tributaria y por otro lado y al mismo tiempo tipifique per sé un ilícito o, alternativamente, sólo esté inmerso en o conectado con una actividad ilícita.

Las combinaciones son varias y eventualmente las conclusiones pueden ser diversas.

En síntesis, todo lo que se dirá parte de la no confusión por mi parte de uno y otro instituto.

3. EL PRINCIPIO DE NON OLET EN MATERIA TRIBUTARIA

El denominado *Principio de Non Olet*, como expresión puntual del principio de igualdad de los administrados ante la ley y frente a todo el sistema jurídico, pretende significar que no hay dinero bueno ni dinero malo a efectos de la tributación.

Frente a esta afirmación, que así planteada (deliberadamente) sacude y preocupa, pues parece ajena a la ética y la moral, se ha sostenido que pretender que se tribute por quienes desarrollan actividades ilícitas es, en cierta medida, una posición saneadora, en cierta medida validante de la ilicitud, en frontal contradicción con la represión del comportamiento ilícito.

Y es el principio de igualdad el que se invoca, como habremos de ver, para sustentar lo contrario, entendiéndose que la no tributación por actividades ilícitas constituiría - por el contrario a lo que se ha expresado - un estímulo en beneficio del infractor, delincuente o inmoral el cual tendría una ventaja frente a quien opera formalmente de manera lícita y moral y debe pagar rigurosamente todos los tributos y para-tributos.

Si todos los administrados deben ser tratados igualitariamente, la ilicitud no puede dispensar a quien configura los hechos generadores de los tributos o para-tributos en el desarrollo de actividades ilícitas y es así que se sustenta *el non olet*, en base al cual se entiende que corresponde la tributación sobre las actividades ilícitas.

Antes de compartir el pensamiento de algunos doctrinos clásicos y algunos actuales que han puesto foco en este tema, corresponde hacer algunas consideraciones a fin de precisar el ámbito correcto de análisis y discusión.

En **primer lugar**, cuando nos referimos a ilicitud estamos apuntando a los ilícitos no tributarios. Parece obvio pero debe estar más que claro que la discusión no pasa por la calificación de la conducta del administrado a la luz de las infracciones y delitos tributarios, por cuanto, si bien puede incurrirse en algún absurdo, aun para el más conservador en la materia el ilícito que eventualmente se concibe como dispensador de la carga tributaria o para-tributaria (y consistentemente de la dispensa de la comisión de infracciones y delitos tributarios) es un ilícito no tributario.

Se está pensando en el contrabando, en el juego clandestino, la prostitución o el tráfico de estupefacientes, por ejemplo.

En **segundo lugar**, no se concibe la ilicitud como elemento esencial del hecho generador de la obligación tributaria o para tributaria. Por ejemplo, está fuera del análisis en el otro extremo y por inconcebible la existencia de un "impuesto al hurto" o un "impuesto a la venta de estupefacientes". Aunque algunos autores tratan el punto, explícita o implícitamente se descarta como factible y legítima esta teórica hipótesis, para lo cual ayuda a evitar confusiones la distinción que hemos realizado ut-supra (2.4.).

En **tercer lugar**, una delimitación correcta del tema debería apuntar a contestar las siguientes preguntas:

¿Se debe o no tributar impuesto a la renta sobre los resultados obtenidos por el desarrollo de actos ilícitos, en forma aislada o profesional?

¿Se debe tributar impuesto al valor agregado por la circulación de bienes o la prestación de servicios prohibidos, ilícitos y reprimidos por la legislación no tributaria y puede o no ser relevante para la conclusión en cada caso el principio de neutralidad que caracteriza a esta especie tributaria?

¿Se deben tributar impuestos aduaneros por la introducción de productos o mercaderías, cuya circulación está prohibida y reprimida?

¿Se debe tributar imposición al capital por los activos afectados al desarrollo de actividades ilícitas, y qué relevancia puede tener para la conclusión, la existencia o aplicación del instituto del decomiso por ilícito?

En **cuarto lugar**, reafirmamos que no es un tema nuevo, sobre el cual no hay consenso pero en el cual apreciaremos la existencia de una clara tendencia a la aceptación de la plena vigencia del *principio del non olet* como proyección específica del principio de igualdad de los administrados ante la ley.

En **quinto lugar**, la fundamentación jurídica en todos los casos se apoya en la consagración constitucional del principio de igualdad y en la concepción doctrinaria denominada autonomista que ha derivado en la consagración en Códigos Tributarios o Normas Generales de similar valor de la siguiente premisa: **“La existencia de la obligación tributaria no será afectada por las circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos o a la naturaleza del objetivo perseguido por las partes de éstos, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas”**. Sin que sea necesario puesto que está implícito, para evitar la mínima discusión en algún caso se agrega al párrafo después de una coma, **“su licitud o ilicitud”**.

Corresponde a continuación referir a **la doctrina**.

Las expresiones – *“non olet”* – usadas en el texto por **Hensel** y que utilizó **Bühler** para designar el *“principio del non olet”* son atribuidas a Vespasiano en respuesta a su hijo Tito, que le sugería suprimir el impuesto creado sobre las cloacas o mingitorios públicos, los irónicamente llamados monumenta Vespasiani o simplemente Vespasiani.

De esta manera el emperador romano quiso significar que el dinero no tiene olor, importando esencialmente al Estado el uso que haga de sus tributos y no la circunstancia de que considere ridícula o repugnante la fuente de que procede.

Claro está que en su versión actual las expresiones han perdido el contenido cínico de la anécdota, para impregnarse de elevado sentido ético, cual es el de procurar afectar igualmente la capacidad económica del contribuyente, sin falsos preconceptos o ingenuos pruritos de sentimentalismo ridículo en cuanto a la licitud de la actividad que constituya el hecho generador del tributo⁴.

Amilcar de Araujo Falcao, bajo el título de “Imposición de las actividades ilícitas, criminosas o inmorales” expresa que una serie de equívocos han ocurrido en Brasil y en otros países, en materia de imposición de actividades ilícitas, criminosas o inmorales, proviniendo de todas las dudas de no considerar la naturaleza económica del hecho generador. De ello resultan manifestaciones en el sentido de que las actividades ilícitas no deben ser gravadas, porque, de otro modo, el Estado estaría enriqueciéndose con actos prohibidos por él y en cierto modo asociándose a la ilegalidad y sacando provecho de ella.

4 HENSEL, Albert, “Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts”, en el cuaderno N° 3, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Walter de Gruyter & Co., Berlin und Leipzig, pág. 98, citado por Amilcar de Araujo Falcao en “El hecho generador de la obligación tributaria”, Depalma, 1964, llamada al pie de pág.68.

Expresa el mencionado autor que en Alemania, antes de la primera guerra mundial, según **Polland**, eran comunes las decisiones que reputaban ilegítimo hacer incidir al impuesto sobre casas públicas, venta de inmuebles para burdeles, intereses de hipotecas sobre inmuebles explotados como casas de tolerancia, explotación de juegos de azar, actividades de cartomancia, etc. Sin embargo, a partir de 1918, tanto la jurisprudencia como la doctrina se manifestaron en sentido contrario.

Y agrega que en Francia, por ejemplo, se gravan los ingresos provenientes de la prostitución, aunque el fisco adopte una vía indirecta para afectarlos. **Fasolis**, luego de afirmar la neutralidad moral del fisco, agrega al respecto: "...en todos los casos el fisco procura afectarlos por vías tortuosas, recurriendo a subterfugios. Así, en Francia, quienes ejercen tales profesiones, si bien no están comprendidos en la tabla de tarifas de la "contribution des patentes", habitualmente están sujetos a dicho tributo en carácter de "maîtres d'hotel garni", o bien "maîtres d'estaminet" o de "cabaretiers logeurs".

En Brasil, su país, destaca en la década del 60 que la jurisprudencia ha vacilado en cuanto a la imponibilidad de las actividades criminosas o inmorales, inclinándose generalmente por la solución – que nos parece lamentable – de considerar ilegítima la incidencia del impuesto a su respecto.

"Evidentemente es errónea tal manera de entender las cosas.

"Es verdad que ciertos autores, aun aceptando la conclusión de que son imponibles las operaciones o actividades mencionadas, formulan restricciones en cuanto a la plenitud de esa interpretación, como es el caso de **Oronzo Quarta**, de **Antonio Berliri** y de **Ottmar Bülher**. Sin embargo, la doctrina predominante se pronuncia por la imposición sin restricciones.

"No puede ser de otra manera, teniendo en cuenta la naturaleza del hecho generador de la obligación tributaria como un hecho jurídico de acentuada consistencia económica o como un hecho económico con trascendencia jurídica, cuya elección por el legislador debe servir de índice de capacidad contributiva. La validez de la acción, de la actividad o del acto en derecho privado, su juridicidad o antijuridicidad en derecho penal, disciplinario o en general punitivo, finalmente su compatibilidad o no con los principios de la ética o con las buenas costumbres, carecen de importancia para el problema de la incidencia tributaria; por eso le resulta indiferente la validez o nulidad del acto privado mediante el cual se manifiesta el hecho generador: en tanto se halle configurada la capacidad económica legalmente prevista, la incidencia debe tener lugar inevitablemente.

"La tesis contraria representa, según la acertada opinión de **Popitz**, la manifestación de un sentimentalismo ilógico e infundado, y desde el punto de vista tributario conduce – esto sí – a la violación del principio de igualdad fiscal.

"La exoneración tributaria produciría un resultado en verdad contradictorio, porque otorgaría a los contraventores, a los marginales, a los ladrones, a quienes lucran con el robo, el crimen, el juego de azar, el proxenetismo, etc., la ventaja adicional de la exoneración tributaria, de la cual no gozan los contribuyentes con igual capacidad contributiva derivada de la práctica de actividades, profesiones o actos lícitos.

"Oportunas son al respecto las palabras de **Albert Hensel**: "Justamente el principio de igualdad ante el impuesto impide que al deudor de un tributo se permita trasponer las puertas de Eldorado fiscal mediante la realización de actos prohibidos o contrarios a las buenas costumbres".

"He aquí un efecto que surge de la correcta identificación de la consistencia económica del hecho generador: la indiferencia para el derecho tributario de que sea civil o penalmente ilícita la actividad en que se consustancie el hecho generador, no porque en aquella rama del derecho prevalezca un concepto ético distinto, sino porque el aspecto que interesa considerar para la tributación es el aspecto económico del hecho generador o su aptitud para servir de índice de capacidad contributiva.

“En materia tributaria y en cuanto se refiere al hecho generador, podría resumirse esa verdad como lo hizo **Hensel** al tratar las actividades ilícitas con la fórmula sintética *non olet*: “...A ellas se aplica en un sentido ligeramente modificado el dicho *non olet*”⁵.

Dando un salto generacional desde las opiniones del maestro Araujo Falcao e investigando, encontré en Brasil un muy interesante trabajo de **Mariana Trevizán Pegoraro**, tesis bajo la orientación del Profesor Paulo Abrau Pires Jr., en la cual se hace un análisis de las distintas posiciones doctrinarias y, en lo fundamental, se analiza la última jurisprudencia a nivel nacional y provincial, siendo su conclusión la siguiente:

“Fato gerador da obrigação tributária como um fato jurídico de acentuada consistência econômica, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se destina a servir de índice de capacidade contributiva. A validade da ação, da atividade ou do ato em Direito Privado, a sua juridicidade ou antijuricidade em Direito Penal, disciplinar ou em geral punitivo, enfim, a sua compatibilidade ou não com os princípios da ética ou com os bons costumes não importam para o problema da incidência tributária, por isso que a ela é indiferente a validade ou nulidade do ato privado através do qual se manifesta o fato gerador: desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de inevitavelmente ocorrer.

“Através da análise destes casos constata-se que os tribunais pátrios, juntamente com a doutrina mais moderna, avançam no entendimento da aplicação do *princípio do non olet* e da conseqüente tributação dos efeitos advindos de atividades ilícitas. Apesar de afastada a possibilidade de atividades ilícitas integrarem o fato gerador de uma norma de Direito Tributário, nada impede que o aspecto econômico por elas obtido seja objeto de tributação”⁶.

5 Vé. DE ARAUJO FALCAO, Amilcar, ob.cit., pág. 55 y ss.

6 TREVIZÁN PEGORARO, Mariana, “O principio do non olet no direito brasileiro”. Este trabajo se ubica en Internet con la siguiente clave: http://www.pucrs.br/direito/graduacao/tc/tccII/trabalhos2006_1/mariana_t.pdf, lo que obtuve con el apoyo del Dr. Daniel Gonzaga.

Se sugiere la lectura completa del trabajo de Trevizán Pegoraro y se transcribe el siguiente apartado de su tesis:

“ANÁLISE DE CASOS CONCRETOS.

Para um melhor entendimento do tema proposto no trabalho, é válida a demonstração prática da aplicação do princípio do *non olet* na tributação de atividades ilícitas. Por tanto, a análise dos casos concretos a seguir, apresenta o posicionamento do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema.

O primeiro caso jurisprudencial versa sobre um *habeas corpus* ao STJ reclamando a revogação da prisão preventiva e a competência da Justiça Federal para processar e julgar a ação penal de sonegação fiscal em conexão como crime de tráfico de entorpecentes. Tratando-se de sonegação fiscal de tributos federais, conforme a súmula 122 do STJ

Súmula 122 do STJ: Compete à Justiça Federal o processo e julgamento unificado dos crimes conexos de competência federal e estadual, não se aplicando a regra do artigo 78, II, a, do Código de Processo Penal.

Cabe à Justiça Federal processar e julgar esse crime e os que lhe forem conexos. Além de indeferir o pedido, ementaram que há a atribuição sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, conforme o já referido artigo 118 do Código Tributário Nacional, independentemente de haver condenação penal, pois a cobrança do tributo não tem caráter de sanção, não se confundindo assim com a eventual pena derivada do Direito Penal. Vejamos a ementa.

PENAL. PROCESSUAL. TRAFICO DE SUBSTANCIAS ENTORPECENTES. SONEGACAO FISCAL. CONEXAO. COMPETENCIA DA JUSTICA FEDERAL. PRISAO PREVENTIVA. REVOGACAO. INADMISSIBILIDADES. “HABEAS CORPUS”.

É possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, seja de natureza civil ou penal; o pagamento de tributo não é uma sanção, mas uma arrecadação decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita. Noticiada a prática de sonegação de tributos federais, cabe à Justiça Federal processar e julgar esse crime e dos que lhe forem conexos (Sum. 122/STJ).

Inadmissível a revogação da prisão preventiva se subsistentes os motivos autorizadores.

“Habeas Corpus” conhecido; pedido indeferido.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Penal. Processal. Tráfico de substâncias entorpecentes. Sonegação fiscal. Conexão. Competência da Justiça Federal. Prisão preventiva. Revogação. Inadmissibilidade. Precedente da Quinta Turma. Recurso ordinário de Habeas Corpus Nº 7444. Relator: Ministro Edson Vidigal. 23 de junho de 1998. in: Diário da Justiça da União. 1998. Disponível em: www.stj.gov.br Acesso em: 10 abr. 2006.

Em concordância, diz o STF:

Caracteriza, em tese, o crime de sonegação fiscal a subtração da declaração de rendimentos do lucro vultuoso obtido como a prática de tráfico de entorpecentes, pois, conforme inteligência do artigo 118, I, do CTN, o que interessa considerar para a tributação é o aspecto econômico do fato gerador ou a sua aptidão a servir de índice de capacidade contributiva, ainda que proveniente de atos ilícitos ou imorais.

STF, RT 759/552 apud ROSA JR, Luiz Emygdio da. Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

Por su parte, el gran tributarista italo-argentino **Dino Jarach** bajo el título de “Relaciones entre Derecho Tributario Material y Derecho Privado” expresa que la doctrina, de la cual es exponente relevante, sustenta la denominada autonomía dogmática del derecho tributario frente al derecho civil o privado, y que se resume en los siguientes términos: que en la elaboración de sus conceptos y en el establecimiento de sus normas, el derecho tributario no debe necesariamente estar sometido al derecho privado, ni debe tener una línea coincidente con él, porque ambos derechos regulan relaciones jurídicas distintas, sin que exista una superioridad de los principios del derecho privado sobre los del derecho tributario, ni viceversa.

Ambas materias tienen que ocuparse de relaciones humanas, que encaran desde dos ángulos distintos, para atribuir diferentes efectos jurídicos, los unos desde el punto de vista de las relaciones entre los ciudadanos, que se denominan civiles o comerciales; los otros, desde el de las relaciones de los ciudadanos con el Fisco.

Un mismo hecho de la vida económico-social puede constituir una relación jurídica privada, a la vez que ser un hecho imponible o uno de sus elementos. Pero esta circunstancia no significa que el legislador del derecho tributario esté supeditado al derecho privado en la elaboración de los conceptos legales y que, por lo tanto, el intérprete del derecho tributario esté sometido a los principios y normas o conceptos del derecho privado para interpretar las leyes tributarias.

Esta doctrina ha sido elaborada a través de una larga evolución que parte de la época en que el derecho público se emancipó del derecho privado.

El derecho privado, antes, constituía el conjunto de todos los principios jurídicos que representaban el acervo del derecho de un determinado pueblo. El derecho público prácticamente no existía, porque, mientras no existieran el Estado de derecho y el derecho constitucional, las relaciones del derecho público se regían por la fuerza y no por la ley, a menos que no consideremos como norma de derecho también las relaciones de fuerza que se establecen en virtud de principios institucionales que hacen de la fuerza al único derecho imperante.

Expresa Dino Jarach que “es comprensible que cuando las relaciones entre Estado y particulares se regían por la fuerza, no se elaborasen los principios de derecho público; solamente después de la existencia del Estado constitucional ha surgido y se ha elaborado el derecho público con sus diferentes ramas, entre

Merece destaque outro caso que também envolve sonegação fiscal de lucros advindos do tráfico de drogas disfarçadas de “cápsulas de emagrecimento”, tratando-se de uma sociedade comercial organizada como lucros, como está na ementa relatado:

EMENTA: Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: “non olet”. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultuosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.

BRASIL, 2006.

Favoravelmente à imputação de sonegação fiscal aos impetrantes do habeas corpus acima citado, o Ministro Sepúlveda Pertence, no relatório, assim se manifesta:

O imposto de renda tem como fato gerador a disponibilidade econômicas, em outra consideração. A origem espúria do aumento patrimonial não é objeto de tutela pelo Direito Tributário, mas objetividade jurídica do Direito Penal. A interferência recíproca entre as noções de crime e de obrigação tributária ensejaria uma posição mais favorável ao fruto da conduta ilícita, pela isenção decorrente.

(...) Fato gerador da obrigação tributária como um fato jurídico de acentuada consistência econômica, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se destina a servir de índice de capacidade contributiva. A validade da ação, da atividade ou do ato em Direito Privado, a sua juridicidade ou antijuricidade em Direito Penal, disciplinar ou em geral punitivo, enfim, a sua compatibilidade ou não com os princípios da ética ou com os bons costumes não importam para o problema da incidência tributária, por isso que a ela é indiferente a validade ou nulidade do ato privado através do qual se manifesta o fato gerador: desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de inevitavelmente ocorrer.

BRASIL, 2006.

Através da análise destes casos constata-se que os tribunais pátrios, juntamente com a doutrina mais moderna, avançam no entendimento da aplicação do princípio do non olet e da conseqüente tributação dos efeitos advindos de atividades ilícitas. Apesar de afastada a possibilidade de atividades ilícitas integrarem o fato gerador de uma norma de Direito Tributário, nada impede que o aspecto econômico por elas obtido seja objeto de tributação”.

las cuales han sobrepasado el derecho constitucional – esto es, el institucional, fundamental del Estado – y el derecho administrativo.

“El acto de nacimiento del derecho tributario, que es el principio de legalidad, afirmado en las revoluciones emancipadoras, al establecer que sólo puede haber impuesto con la ley, y por ello dar vida a un derecho que será el conjunto de leyes que gobiernan los tributos, marca al mismo tiempo el comienzo del Estado constitucional y representa la primera base del derecho público.

“El derecho tributario ha sido elaborado en época más reciente, a pesar de que, si hay un derecho en el derecho público, es el tributario. Si se me permite una paradoja, el derecho tributario es más derecho que, por ejemplo, el derecho administrativo.

“En efecto, el derecho administrativo tiene actividades regladas y discrecionales, pero priman las discrecionales, de modo que las normas legales son simplemente un marco muy amplio dentro del cual actúa la administración pública, con facultades que permiten a la arbitrariedad o al criterio discrecional de la administración un campo de actividad mucho más grande.

“En materia de actividades regladas, como lo son todas las del derecho tributario sustantivo, no existe este campo de libre actuación de la administración pública y, por lo tanto, estamos frente a un derecho en que las relaciones jurídicas están regidas por la ley y sólo por ella.

“Al emanciparse el derecho público, y el derecho tributario en particular, del derecho privado, se han ido elaborando doctrinariamente los conceptos contenidos en estas leyes, y uno de los primeros puntos de vista sostenidos por la nueva doctrina, especialmente en materia de derecho tributario, ha sido el siguiente: que el carácter de las actividades sometidas a impuesto no depende de la validez o invalidez jurídica, a los efectos del derecho privado, ni de su licitud o ilicitud”.⁷

En nuestra investigación encontramos un excelente trabajo de derecho comparado de **Ambrosio de Jesús Michel Higuera**⁸. En el mismo analiza muy sumariamente el régimen y la jurisprudencia de algunos países.

Respecto de **Brasil** nos remitimos a lo expresado por **Mariana Trevizán Pegoraro**, a cuyo trabajo en tesis nos referimos antes en el cuerpo y nota al pie del presente trabajo.

En **Venezuela** el orden constitucional permite 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.

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 I ejusdem⁹.

⁷ Vé. “Curso Superior de Derecho Tributario”, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1969, págs.283 a 285.

⁸ Vé. MICHEL HIGUERA, Ambrosio de Jesús Michel, “El Fisco ante los delitos de cuello blanco”, ITER CRIMINIS, Revista de Ciencias Penales del Instituto Nacional de Ciencias Penales, Enero-febrero 2008, pág.71 y ss. Este trabajo se ubica en Internet bajo la siguiente: http://portal.uclm.es/portal/page/portal/IDP/Iter%20Criminis%20Documentos/Iter%20Criminis%20Numero_1/ambrosio%20de%20jesus.pdf

⁹ Vé. CANDELARIO NIVAR, Juan Bausita, “El Principio del Non Olet”;

En **Argentina** la jurisprudencia 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. Nuestra información se está actualizando y seguramente verificaremos cambios en el enfoque de este tema que no podemos volcar al trabajo en este momento.

Respecto de **Perú**, al referirse a la experiencia de ese país, Montoya Jara advierte que no existe 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 lícitas¹⁰.

En **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 perciba 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”¹¹.

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”¹². 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. La jurisprudencia utiliza como argumento sustancial para fundamentar la sujeción de las rentas ilícitas, la exigencia en el respeto al principio de igualdad.

En **España**, en la sentencia de la Audiencia Nacional Española de 27 de setiembre de 2004 (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 inversiones¹³.

En **Italia**, se ha producido una importante evolución 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

<http://derecho.org/juancandelario/Exac/opin/nonolet.html>, citado por Ambrosio de Jesús Higuera, ob. cit., pág. 71 y ss.)

10 Vé. 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, citado por Ambrosio de Jesús Higuera, ob. cit., pág. 71 y ss..

11 Vé. MONTOYA JARA, Edmóstines, ob. cit., citado por Ambrosio de Jesús Higuera, pág. 71 y ss.

12 Vé. BACIGALUPO, Silvina, “Ganancias Ilícitas y Derecho Penal”, México, Centro de Estudios Ramón Areces, 2002. http://premium.vlex.com/doctrina/Ganancias_ilicidas_derecho_penal/2300-403,030.html.

13 BACIGALUPO, Silvana, ob. cit.

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.

En **Alemania**, la Abgabenordnung establece en sus parágrafos 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 (parágrafo 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 (parágrafo 41.1). En este sentido, se entiende que el parágrafo 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 parágrafo 41 lo que se pretende es evitar que quede fuera de tributación un hecho imponible por un mero defecto de forma subsanable.

Ambrosio de Jesús Michel Higuera analiza 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.

Según **Ambrosio de Jesús Michel Higuera**, si asumimos este razonamiento, tal y como lo manifestó **Edmóstin Montoya Jara** en el XIII Encuentro Internacional de Administradores Tributarios efectuado en Argentina, podría llegar a arribarse 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 lapso y no en función de operaciones “en específico”, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado.

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. Hay un precedente respecto de la importación en el territorio aduanero comunitario de alcohol etílico de contrabando procedente de países terceros

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

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 de Nederlanden mediante resolución de 22 de abril de 1998, declaró: 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 imponible 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.

Respecto de operaciones de seguro, ha expresado lo siguiente: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 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.

Con el fin de proporcionar una respuesta útil al órgano jurisdiccional nacional, el Tribunal asumió dilucidar si la explotación ilegal de un juego de azar – 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. Y el Tribunal expresa: 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.

Recorriendo varios pronunciamientos, el citado autor concluye que en la Unión Europea sí es posible gravar actividades ilícitas, siempre y cuando no se violente 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 contrabando¹⁴.

Constituye un muy interesante tema de investigación que excede el alcance del presente trabajo el análisis minucioso de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia.

No puedo culminar este trabajo sin mencionar que en **Uruguay**, mi país, está consagrado constitucionalmente el Principio de Igualdad (art. 8) y en el Código Tributario Nacional se dispone, regulando la obligación tributaria que “su existencia no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos o a la naturaleza del objetivo perseguido por las partes en éstos, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, ni por los convenios que celebren entre sí los particulares”.

4. CONCLUSIONES

1. El Principio de Igualdad constituye un principio general de derecho, el cual ostenta rango constitucional.
2. En materia tributaria en base al Principio de Igualdad de los contribuyentes (de los administrados) ante la ley, a igual capacidad contributiva (impuestos) a igual beneficio (contribuciones especiales) y a idéntico funcionamiento del servicio público (tasas) igual tributación.
3. El hecho generador de la obligación tributaria es la hipótesis normativa prevista en la ley, cuya verificación fáctica determina el nacimiento de la obligación tributaria.
4. La existencia de la obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos o a la naturaleza del objetivo perseguido por las partes en éstos, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas.

¹⁴ Ob.cit., pág.71 y ss.

-
5. Se plantea la incidencia que puede tener la configuración del hecho generador de la obligación tributaria en el ejercicio puntual o profesional de actos ilícitos (ilícitos no tributarios) respecto de la existencia (o no) de la obligación tributaria.
 6. Hay quienes sostienen que los actos ilícitos quedan fuera de la tributación por cuanto: a) el legislador tributario sólo prevé las actividades lícitas y b) considerarlas gravadas implicaría la adopción de un criterio saneador y contradictorio con los efectos de la ilicitud en que se ha incurrido y su represión o consecuencias sancionatorias.
 7. La tendencia predominante es la adopción del *Principio de Non Olet*, como proyección y expresión puntual del Principio de Igualdad, en virtud del cual los actos ilícitos no escapan a la tributación, por cuanto: a) el legislador tributario sólo prevé efectos tributarios derivados de la captación de capacidad contributiva, un beneficio especial o el funcionamiento de un determinado servicio, con absoluta prescindencia de la calificación de otra disciplina jurídica privada o pública de dicho evento o del ámbito en el cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria y b) la exclusión de la tributación por la configuración de ilícitos o delitos implicaría la adopción de un criterio de estímulo mediante dispensa, en desmedro del Principio de Igualdad respecto de quien opera en la economía formal, en regla y pagando los tributos que le corresponden.
 8. Sin perjuicio de lo expresado en 7, en el análisis de doctrina y jurisprudencia en el derecho comparado, inclusive en el ámbito de la integración, se puede apreciar lo siguiente:
 - 8.1. No es concebible la exigencia de ilicitud como elemento integrante del hecho generador de la obligación tributaria (no es concebible, por ejemplo, un impuesto al hurto o a la apropiación indebida) y el *Principio de Non Olet* no lo permite ni legitima.
 - 8.2. El *Principio de Non Olet*, como verdadero principio, debe aplicarse tanto cuando el mismo perjudique o beneficie al contribuyente (si un determinado giro está exonerado, el mismo lo está tanto se cuente o no con los permisos habilitantes para su desarrollo; ocurre en materia de seguros, por ejemplo).
 - 8.3. Derivado de los procesos de integración y de armonización tributaria y fundamentalmente respecto del impuesto al valor agregado, ha cobrado especial significación el principio de “neutralidad”, en virtud del cual la afectación directa o indirecta de la “competencia” se ha considerado relevante por el Tribunal Judicial de las Comunidades Europeas para arbitrar sobre la correspondencia o no de la tributación por quienes configuran el hecho generador en un contexto de ilicitud (por ejemplo, en materia de comercialización de estupefacientes y en materia de operaciones de seguros no autorizados).
 - 8.4. En materia de Imposición a la Renta es donde se aprecia una máxima receptividad del *Principio de Non Olet*, verificándose menos cuestionamientos y un mejoramiento de la legislación específica
 - 8.5. La mayoría de la doctrina analizada cuida muy especialmente de que el *Principio de Non Olet* no implique sumar el impacto del incremento patrimonial a efectos fiscales con la figura del decomiso, la cual a su criterio sería excluyente.
 - 8.6. La generación de la obligación tributaria implica que quienes tipifican el hecho generador de la misma en el contexto de una actividad ilícita (ilícito no tributario) sea pasible de la tipificación de infracciones y delitos fiscales (ilícitos tributarios) y de las sanciones correspondientes.