



UNIVERSIDAD ANDINA DEL CUSCO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



TÍTULO DE TESIS:

**“LA PROBLEMÁTICA JURIDICA EN LA REGULACION DE LA TRIBUTACION
DE GANANCIAS ILICITAS EN LA LEGISLACION PERUANA”**

PARA OPTAR AL TITULO PROFESIONAL DE
ABOGADO.

PRESENTADO POR:

BACH. KEVIN HERNANDO BACA DIAZ

BACH. VIELKA ANDREA VIZCARRA MEZA

ASESOR:

DR. VLADIMIRO ELADIO LEÓN PINO MENA

CUSCO – PERÚ

2017

**DEDICATORIA**

A mis padres Lourdes María y Hernando, y mi hermano Josué Fernando, Por haberme apoyado en todo momento, por su comprensión, por su amor y sobre todo por darme el enorme placer de contemplarlos día tras día.

A mi abuela Teresa Turpo por haberme brindado ese calor de madre, y sobre todo porque algún día nos reencontraremos y nos fundiremos en un enorme abrazo así mismo a mi abuelo Agustín Díaz por el apoyo emocional que siempre me brinda, por ser mi mejor amigo, mi confidente, por los valores que supo inculcar en mí, por ser mi referente.

A mis demás familiares (abuelos, tíos y primos) por su apoyo, sus consejos, por formar parte de mi crecimiento y desarrollo en la vida, a Vielka por haber concluido a base de esfuerzo y sacrificio esta tesis, así también a mis amigos: Diego, Giovanni, Antonio, Miguel Ángel, Edwin, Marina y Scarlett, por todo lo compartido en nuestra vida universitaria y de seguro en nuestra vida profesional.

Kevin Hernando Baca Díaz.

**DEDICATORIA**

A mi familia, Pilar y Melchor, por exigirme y consentirme tanto, por enseñarme los principios, valores y enseñanzas que necesito para vivir feliz y lograr mis objetivos. Lia y Alexandra quienes han sido mi ejemplo a seguir y ayudaron a forjar quien soy, quienes nunca me harán falta.

A mis consanguíneos 2º, 3º y 4º, con quienes compartí toda mi infancia, quienes me vieron crecer y me apoyan siempre en la obtención de mis sueños. En especial a Eloísa y Mery.

A mis amigas Etna, Tefa, Vali, Taty, Ruth, Gaby y Pame, por compartir horas de estudio, debate y diversión, llenos de constante apoyo y consejos para que cada una logre sus metas y sueños. A Fares y Junior, por brindarme su tiempo y apoyo en lo más difícil que se me presento y con el mismo interés que en sus propias tesis.

A Kevin, con quien a pesar de todas las dificultades supimos sobrellevarlas y aprendimos mucho en este proceso, por mucho éxito profesional.

Vielka Andrea Vizcarra Meza



AGRADECIMIENTO

Agradecemos a Dios, por habernos dado todo, por guiarnos siempre, por darnos alegría, paz y fortaleza cada día.

Agradecemos a nuestro Asesor Abogado Eladio Vladimiro León Pino, quien siempre estuvo dispuesto a guiarnos y dirigir la elaboración de nuestra tesis aun cuando no habíamos egresado. Y al Dr. Ivan Herik Hermoza Rossel por sus aportes y criterios para la elaboración de la tesis.

Agradecemos a la Dra. Maritza Yucra Mendoza y a la Dra Adela Achahui Tapia, por su guía y apoyo incondicional para nuestro desarrollo como profesionales, a nuestras familias por habernos brindado el apoyo y soporte necesarios para culminar la realización de esta tesis.

**RESUMEN**

Es de conocimiento público que el Estado para sustentar los gastos públicos necesita contar con recursos económicos generados por actividades suficientemente amplias y sostenidas, en base a esta necesidad surge la Potestad Tributaria para poder crear tributos y así poder gravar manifestaciones de riqueza, esta manifestación de riqueza se puede generar de dos formas, lícita o ilícitamente, y es así donde surge la problemática de la presente investigación, ¿se debe gravar o no incrementos patrimoniales de origen ilícito? Y ¿Por qué razones?.

Al respecto tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Fiscal se han pronunciado a favor de la tributación de ganancias ilícitas, pues así lo demuestra la STC 4382 -2007-PA/TC emitida en fecha 12 de noviembre del 2007, entre otros. Sin embargo, ¿Estos se fundan en derecho y se encuentran motivadas correctamente? ¿La tributación de ganancias ilícitas tiene respaldo legal? ¿Está dentro de las potestades del legislador gravar rentas de este tipo? ¿Se afecta algún Principio del Derecho? ¿Cómo está regulada esta figura en otros países? Y finalmente, ¿Puede un Estado Democrático de Derecho como el nuestro, financiar sus gastos con recursos provenientes de actividades ilícitas y a su vez combatir la delincuencia?

Dando respuesta a estas interrogantes, sostenemos que si bien es cierto se grava el Incremento Patrimonial NO Justificado de forma legal por medio de la Determinación sobre base Presunta, como un medio antielusivo y antifraudatorio, no se debe abusar de las presunciones para recaudar impuestos de una actividad que no configura, tributo, ni obligación tributaria, ni es congruente con los principios del derecho tributario, ni las demás normas tributarias, en especial con el art. 1 de la LIR. Pues de su aplicación (gravar rentas de origen ilícito) se vulnera ostensiblemente los Principios de legalidad y Capacidad Contributiva, así como el derecho a probar, el principio de no confiscatoriedad, entre otros.

**ABSTRACT**

It is knowledged by everyone that the State support the public spending needs to have economic memories generated by sufficiently broad and sustained activities, based on this need arises the Tributary Power to be able to create taxes and this taxing manifestations of wealth, this manifestation of wealth can be generated in two ways, whether bidding or unlawful, and this is where the problem arises from the present investigation, whether or not to increase patrimonial increases of illicit origin?

In this regard both the Constitutional Court and the Tax Court have ruled in favor of the taxation of illicit profits, as evidenced by STC 4382 -2007-PA / TC issued on November 12, 2007, among others. However, are these based on law and are they motivated correctly? Does the taxation of illicit profits have legal support? Is it within the powers of the legislature to tax revenues of this type? Is a Principle of Law affected? How is this figure regulated in other countries? And finally, can a Democratic State of Law such as ours, finance its expenses with resources derived from illicit activities and in turn combat crime?

Responding to these questions, we argue that while it is true that the Legally Increased NOT Legally Increased by means of the Presumptive Determination, as an anti-fraud and anti-refraudatory means, the presumptions to collect taxes from one Activity that does not constitute tax, nor tax liability, nor is it consistent with the principles of tax law, nor the other tax rules, especially with art. 1 of the LIR. Because of its application (tax income of illicit origin) ostensibly violates the Principles of Legality and Capacity for Contribution, as well as the right to prove, the principle of non-confiscatory, among others.



ÍNDICE DE LA INVESTIGACIÓN

DEDICATORIA II

AGRADECIMIENTO..... IV

RESUMEN..... V

ABSTRACT VI

ÍNDICE DE LA INVESTIGACIÓN..... VII

LISTADO DE ABREVIATURAS..... X

LISTADO DE CUADROS XI

LISTADO DE GRAFICOS XIII

CAPITULO I: EL PROBLEMA.....1

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:1

1.2. EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN4

1.2.1. Problema General4

1.2.2. Problemas Secundarios.....4

1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN4

1.3.1. Objetivo General.....4

1.3.2. Objetivos Específicos5

1.4. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.....5

1.5. DELIMITACION DEL ESTUDIO6

1.6. METODO7

1.7. CATEGORIAS DE ESTUDIO.....9

1.8. HIPOTESIS DEL TRABAJO10

1.8.1. Hipótesis General:10

1.8.2. Hipótesis Especificas:.....11

CAPITULO II: MARCO TEORICO12

2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION.....12

2.1.1. TESIS:.....12

2.1.2. ARTICULOS ESPECIALIZADOS:16

2.2. BASES TEORICAS.....20

1. SUBCAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES20

1.1. Norma tributaria :20

1.1.1. Concepto.20

1.1.2. Estructura de la norma tributaria:22

1.1.3. Hecho Imponible:23



- 1.1.4. Interpretación de la norma tributaria:25
- 1.1.5. Prohibición de analogía e interpretación extensiva:27
- 1.1.6. Validez y vigencia de la norma tributaria:29
- 1.2. Conceptos Generales Del Tributo30
 - 1.2.1. El Tributo:30
 - 1.2.2. La Obligación Tributaria32
 - 1.2.3. Potestad Tributaria:38
 - 1.2.4. Métodos de Determinación:39
- 1.3. Impuesto a la Renta45
 - 1.3.1. Conceptos Generales de la Renta45
 - 1.3.2. Teorías de la Imposición De La Renta.....45
- 2. SUBCAPÍTULO II: TRIBUTACIÓN DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO DE ORIGEN ILÍCITO.....62
 - 2.1. SOBRE EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO.....62
 - 2.1.1. Antecedentes Legislativos:62
 - 2.1.2. El IPNJ desde una Concepción Patrimonialista.....63
 - 2.1.3. El IPNJ desde una Concepción Tributaria64
 - 2.1.4. El IPNJ como Renta Neta Presunta66
 - 2.1.5. El IPNJ como una Presuncion en la LIR.....66
 - 2.2. SOBRE LA FISCALIZACIÓN Y DETERMINACION DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO Y LA CARGA TRIBUTARIA68
 - 2.2.1. Aspectos Generales del Procedimiento de Fiscalización:68
 - 2.2.2. La Fiscalización del IPNJ:68
 - 2.2.3. Determinación sobre Base de Presunciones Legales:73
 - 2.2.4. La carga Probatoria en las presunciones legales:76
 - 2.2.5. Dudas de Carácter de Presunción Legal77
 - 2.3. CONSIDERACIONES SOBRE EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO DE ORIGEN ILICITO:78
 - 2.3.1. Determinación del IPNJ de origen ilicito78
 - 2.3.2. Acerca de las presunciones en el art. 52 de la LIR:90
 - 2.3.3. Acerca de la calidad de patrimonio de las utilidades derivadas de actividades ilícitas. 100
 - 2.4. Derecho Comparado:106
 - 2.4.1. Estados Unidos:.....106
 - 2.4.2. España:114



3. SUBCAPÍTULO III: ILÍCITOS TRIBUTARIOS:.....125

3.1. Ilícitos tributarios Administrativos:.....125

 3.1.1. *Ilícitos Tributarios Administrativos Sustanciales:*125

 3.1.2. *Ilícitos Tributarios Administrativos Formales*126

3.2. Ilícitos Tributarios Penales, Defraudación Tributaria:127

 3.2.1. *Antecedentes legislativos del delito de defraudación tributaria.*128

 3.2.2. *Sujetos*.....129

 3.2.3. *Tipicidad Objetiva*130

 3.2.4. *Tipicidad Subjetiva*.....134

 3.2.5. *Bien Jurídico Protegido*135

 3.2.6. *Modalidades De La Defraudación Tributaria*136

4. SUBCAPITULO IV: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES:141

4.1. Principios Tributarios Explícitos:142

 4.1.1. Principio de legalidad tributaria:.....142

 4.1.2. Principio de igualdad:145

 4.1.3. Principio de No Confiscatoriedad:146

4.2. Principios Tributarios Implícitos:148

 4.2.1. Principio de seguridad jurídica:148

 4.2.2. Principio de capacidad contributiva:149

CAPITULO III: RESULTADOS Y ANALISIS DE RESULTADOS.....153

3.1. ANALISIS DE RESULTADOS DE LAS ENTREVISTAS153

3.2. ANALISIS DE RESULTADOS DE LAS FICHAS DE ANÁLISIS163

 3.2.1. **TRIBUNAL CONSTITUCIONAL:**163

 3.2.2. **TRIBUNAL FISCAL**.....173

3.3. DISCUSION DE RESULTADOS:188

 3.3.1. **Resultado I: No Constituye Renta:**188

 3.3.2. **Resultado II: Las Proveniencia Ilícita de un Incremento Patrimonial destruye la presunción del Art. 52:**.....193

 3.3.3. **Resultado III: Vulnera el principio de legalidad y capacidad contributiva.**197

CONCLUSIONES201

RECOMENDACIONES203

BIBLIOGRAFÍA204

ANEXOS



LISTADO DE ABREVIATURAS

IPNJ	Incremento Patrimonial No Justificado
LIR	Ley del Impuesto a la Renta
RIR	Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
RTF	Resolución del Tribunal Fiscal
LGT	Ley General de Trabajo



LISTADO DE CUADROS

CUADRO N° 01: Datos Generales de las Sentencias del Tribunal Constitucional sobre Incremento Patrimonial No Justificado por Utilidades Derivadas de Actividades Ilícitas: .166

CUADRO N° 02: Que Argumentos expusieron los Demandantes:.....167

CUADRO N° 03: El Tribunal Constitucional respondió cada uno de los Argumentos expuestos por la parte demandante.....168

CUADRO N° 04: ¿El Tribunal Constitucional utiliza el literal B) del Art. 52 de la LIR para no pronunciarse acerca de la licitud o ilicitud del Incremento Patrimonial?.....169

CUADRO N° 05: ¿Se realizó un análisis constitucional de la vulneración del Principio de Legalidad? (Argumento Nro. 01)170

CUADRO N° 06: ¿En la Resolución se advierte análisis sobre la calidad de Presunción Relativa o Absoluta? (Argumento Nro. 03).....171

CUADRO N° 07: ¿En la Resolución analizada se advierte fundamentación sobre el Principio de Igualdad en base a la Capacidad Contributiva del patrimonio ilícito del contribuyente? (Argumento Nro. 2 Y 4).....172

CUADRO N° 08: ¿Se ha estimado el pedido de no existencia de renta por Incremento Patrimonial No Justificado?173

CUADRO N° 09: ¿Cuáles fueron los principales argumentos para denegar el pedido formulado por el administrado para la inaplicación del literal B) del Art 52 de la LIR?.....174

CUADRO N° 10: El asunto controvertido en esta Sentencia erróneamente es:.....175

CUADRO N° 11: Datos Generales de las Resoluciones del Tribunal Fiscal sobre Incremento Patrimonial No Justificado por utilidades derivadas de actividades ilícitas, bajo análisis:.....176

CUADRO N° 12: ¿Que inciso del Art. 52 de la LIR es objeto de pronunciamiento?.....177

CUADRO N° 13: Que argumentos expusieron los demandantes:178

CUADRO N° 14: El Tribunal Fiscal respondió cada uno de los argumentos expuestos por la parte demandante:179

CUADRO N° 15: Dentro de la resolución se determina que tipo de renta es la que se ha omitido de declaración.....180



CUADRO N° 16: Según el Tribunal Fiscal de qué tipo de presunción se trata el Art. 52 de la LIR:.....181

CUADRO N° 17: A quien corresponde probar la justificación del pago del tributo.....182

CUADRO N° 18: De qué forma determinaron la cuantía de la Deuda Tributaria (Cuantía de la deuda).....183

CUADRO N° 19: Según el Tribunal Fiscal cual es el hecho inferido.....184

CUADRO N° 20: Según el Tribunal Fiscal cual es el hecho inferido184

CUADRO N° 21: El Tribunal Fiscal utiliza el literal B) del Art. 52 de la LIR para no pronunciarse acerca del origen lícito o ilícito del Incremento Patrimonial ni de su calidad de renta?186

CUADRO N° 22: Se realiza un análisis del Principio de Legalidad en la resolución analizada.....188

CUADRO N° 23: Se ha estimado el pedido de no existencia de renta por Incremento Patrimonial No Justificado.....190



LISTADO DE GRAFICOS

GRÁFICO N° 01: Que argumentos expusieron los demandantes:167

GRÁFICO N° 02: El Tribunal Constitucional respondió cada uno de los argumentos expuestos por la parte demandante.....168

GRÁFICO N° 03: ¿El Tribunal Constitucional utiliza el literal B) del Art. 52 de la LIR para no pronunciarse acerca de la licitud o ilicitud del Incremento Patrimonial?.....169

GRÁFICO N° 04: ¿Se realiza un análisis constitucional de la vulneración del Principio de Legalidad? (Argumento N Ro. 01).....170

GRÁFICO N° 05: ¿En la Resolución se advierte análisis sobre la calidad de Presunción Relativa O Absoluta? (Argumento Nro. 03).....171

GRÁFICO N° 06: ¿En la Resolución analizada se advierte fundamentación sobre el Principio de Igualdad en base a la Capacidad Contributiva del patrimonio ilícito del contribuyente? (Argumento Nro. 2 Y 4).....172

CUADRO N° 07: ¿Se ha estimado el pedido de no existencia de renta por Incremento Patrimonial No Justificado?.....173

GRÁFICO N° 08: ¿Cuáles fueron los principales argumentos para denegar el pedido formulado por el administrado para la inaplicación del literal B) del Art 52 de la LIR?.....174

GRÁFICO N° 09: El asunto controvertido en esta Sentencia erróneamente es.....176

GRÁFICO N° 10: ¿Que inciso del Art. 52 de la LIR es objeto de pronunciamiento177

GRÁFICO N° 11: Que argumentos expusieron los demandantes.....178

GRÁFICO N° 12: El Tribunal Fiscal respondió cada uno de los argumentos expuestos por la parte demandante179

GRÁFICO N° 13: Dentro de la Resolución se determina qué tipo de renta es la que se ha omitido de declaración:.....180

GRÁFICO N° 14: Según el Tribunal Fiscal de qué tipo de presunción se trata el Art. 52 de la LIR:.....181

GRÁFICO N° 15 A quien corresponde probar la justificación del pago del tributo.....182

GRÁFICO N° 16: De qué forma determinaron la cuantía de la deuda tributaria (cuantía de la deuda)184

GRÁFICO N° 17: Según el Tribunal Fiscal cual es el hecho cierto.....185

GRÁFICO N° 18: Según el Tribunal Fiscal cual es el hecho inferido.....186



GRÁFICO N° 19: El Tribunal Fiscal utiliza el literal B) del Art. 52 de la LIR para no pronunciarse acerca del origen lícito o ilícito del Incremento Patrimonial ni de su calidad de renta?187

GRAFICO N° 20: Se realiza un análisis del Principio de Legalidad en la Resolución analizada189

GRÁFICO N° 21: Se ha estimado el pedido de no existencia de renta por Incremento Patrimonial No Justificado190



CAPITULO I: EL PROBLEMA

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

Para la subsistencia del Estado, se deben contar con recursos económicos generados por actividades suficientemente amplias y sostenidas, que permitan satisfacer las necesidades de la población y el aparato estatal, es así que nace la potestad del Estado para crear tributos con los que busca gravar manifestaciones de riqueza como el consumo, el capital, el trabajo y otros, imponiendo obligaciones tributarias, cuyo incumplimiento será considerado como ilícitos tributarios sancionables administrativa o penalmente.

En los últimos años la Administración Tributaria ha estado verificando el origen del Patrimonio de las personas naturales, solicitando a los contribuyentes que justifiquen diferencias patrimoniales no concordantes con sus ingresos. Entre estas fiscalizaciones las más polémicas han sido las solicitadas por el Sindicato Nacional de Trabajadores de la SUNAT, a la culminación de la gestión de la Ex Superintendente, Tania Quispe, prima



de la Ex Primera dama Nadine Heredia Alarcon. Quienes solicitaron dicha fiscalización en el patrimonio de Heredia, por la existencia de bienes no declarados así como el pago de US\$ 3 millones que afirma haber realizado el Ex Directivo de Odebrecht a Heredia en el año 2011, un gasto de US\$ 38 mil en joyas, vestidos, bolsos y otros lujos, todas estas constituyen manifestaciones de riqueza que deberán ser justificadas.

Las manifestaciones de riqueza se pueden generar tanto lícitamente como ilícitamente, y para efectos de la recaudación de impuestos surgen interrogantes como: si es legal la recaudación del dinero ilícito en nuestro país y si se debería gravar o no incrementos patrimoniales de origen ilícito. En nuestra legislación se esta gravando ganancias ilícitas con lo prescrito únicamente en el art. 52 literal b) de la Ley del Impuesto a la Renta, que señala expresamente: *“Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste (...). Asimismo estos incrementos patrimoniales no podrán ser justificados en b) Utilidades derivadas de actividades ilícitas.*

Al respecto el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional se han pronunciado a favor de la tributación de ganancias ilícitas, pues así lo demuestra la STC 4382 -2007-PA/TC emitida en fecha 12 de noviembre del 2007, en la cual señala: *“A juicio del Tribunal Constitucional, para el art. 52 no es relevante el origen lícito – ilícito del incremento patrimonial por tres razones fundamentales: Primera, porque de acuerdo con el art 74 de la Constitución no es función de la Administración Tributaria ni tiene facultades para ello determinar la proveniencia lícita o ilícita de una renta específica (...) Segundo, que la Administración Tributaria tenga que justificar si el incremento patrimonial no justificado proviene de renta lícita o ilícita es una exigencia irrazonable que tornaría en inviable la realización de sus facultades tributarias. En tercer lugar, porque el impuesto a la Renta grava hechos o actividades económicas no la conducta de las personas en*



función de si son lícitas o ilícitas, de lo contrario se establecería un antecedente negativo muy grave porque para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que esta alegue la ilicitud de sus utilidades; lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad”.

La apreciación de dicho caso nos acerca a la realidad problemática que analizaremos en el presente trabajo, pues estarán reguladas las “utilidades” derivadas de actividades ilícitas como algún supuesto de renta y serán gravables, se podrán considerar a dichas utilidades como patrimonio del delincuente o podrá la Administración Tributaria sustentar la omisión de declaración de rentas de origen delictivo como una infracción o delito fiscal. como ocul respecto de la cual no existe una visión consensuada entre la doctrina y la jurisprudencia que se encuentra escasamente fundamentada, advirtiéndose como único punto de favorecimiento a la tributación de ganancias ilícitas, la igualdad en la contribución de todos los ciudadanos siendo irrelevante la licitud o ilicitud del negocio jurídico para la constitución del hecho imponible y el surgimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, ¿Es legal que se recaude el producto de un acto ilícito en la legislación peruana? ¿De una actividad ilícita puede obtenerse una renta? ¿Cuáles serían los efectos de recaudar una renta de origen ilícito en nuestro país?

A pesar de que no existe ninguna norma que establezca que únicamente se deben gravar rentas lícitas, si se establece que está prohibida la analogía al interpretar las normas tributarias, por lo que al no existir ninguna norma que establezca la obligación de tributar ganancias ilícitas no se puede exigir su cumplimiento ni sancionar su incumplimiento. Asimismo, una persona no puede ocultar una renta a la que no está obligada, tampoco puede crear una obligación tributaria mediante una presunción de ocultamiento de renta por incrementos patrimoniales y mucho menos prohibir probar el origen del incremento patrimonial.



A lo largo de nuestra tesis buscaremos analizar las teorías de la imposición a la renta, la configuración de la obligación tributaria y la creación de tributos, así como si mediante el Art. 52 literal b) deben estar sometidas a Tributación las ganancias ilícitas y si hay vulneración de los principios legalidad y capacidad contributiva. Pues, en un Estado Democrático de Derecho financiar sus gastos con recursos provenientes de actividades ilícitas y al mismo combatir la delincuencia, demostraría que el Estado está buscando mas recaudar dinero ilícito que perseguir los delitos cometidos por quienes lo poseen.

1.2. EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.2.1. Problema General

¿De qué manera la Tributación de utilidades derivadas de actividades ilícitas afecta el principio de capacidad contributiva y legalidad tributaria?

1.2.2. Problemas Secundarios

1º ¿Deberían estarse gravando las utilidades derivadas de actividades ilícitas en aplicación de la legislación peruana?

2º ¿De qué manera gravar las utilidades derivadas de actividades ilícitas afecta el principio de capacidad contributiva?

3º ¿De qué manera gravar las utilidades derivadas de actividades ilícitas afecta el principio de legalidad tributaria?

1.3. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1. Objetivo General

Analizar y determinar de qué manera la tributación de utilidades derivadas de actividades ilícitas afecta el principio de capacidad contributiva y legalidad tributaria



1.3.2. Objetivos Específicos

1º Evaluar y determinar si deberían estarse gravando las utilidades derivadas de actividades ilícitas en aplicación de la legislación peruana.

2º Evaluar y evidenciar de qué manera gravar las utilidades derivadas de actividades ilícitas afecta el principio de capacidad contributiva

3º Analizar y evidenciar de que manera gravar las utilidades derivadas de actividades ilícitas afecta el principio de legalidad tributaria

1.4. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

1.4.1. Conveniencia:

Es conveniente realizar el presente trabajo de investigación debido a que se trata de un problema social, pues los índices de criminalidad han venido aumentando, y producto de estas actividades se han venido obteniendo utilidades, utilidades de proveniencia ilícita que se viene gravando, ya que el art. 52 de la Ley del Impuesto a la Renta como presunción de ocultamiento de renta, se ha convertido en una norma que se contradice con las propias normas tributarias y los principios garantizados por el Estado. Es así, que con la presente investigación indagaremos cual es la problemática en torno a la regulación del art. 52 de la LIR, tributación de ganancias ilícitas, para poder evitar la vulneración de derechos y principios que rigen el Derecho.

1.4.2. Valor Teórico:

Esta investigación tiene un alto valor teórico pues no existe actualmente ningún trabajo de investigación que refleje cual es la problemática que se genera con la aplicación del art. 52 literal b) de la Ley del Impuesto a la Renta y que demuestre de qué manera se está afectando principios y garantías del Estado, así como busque velar por la correcta administración de justicia.



1.4.3. Relevancia Social:

Tiene una relevancia social debido a que la aplicación del art. 52 literal) de la Ley del Impuesto a la Renta afecta a todo ciudadano peruano pues es de primordial importancia en un Estado de derecho la correcta creación y aplicación de normas para poder garantizar sus derechos como administrados así como los intereses económicos de toda la población, pudiendo mediante esta tesis demostrar que al regulación y aplicación en torno a este artículo es incorrecta y poder rectificar la misma.

1.4.4. Implicaciones prácticas:

Las implicancias prácticas de la presente investigación oscilan entorno a la correcta regulación y aplicación del art. 52 literal b) de la Ley del Impuesto a la Renta para poder contribuir en la solución de conflictos generados por esta norma en procesos penales tributarios y constitucionales, y pudiendo evitar que estos sean juzgados irrazonablemente, ilegalmente y desproporcionalmente.

1.4.5. Utilidad Metodológica:

La utilidad metodológica se centra en analizar el art. 52 de la LIR, como esta regulada y como se aplica actualmente, para poder resaltar la necesidad de una modificación en torno a este artículo, para que se dejen de vulnerar derechos y principios constitucionales y tributarios, y de esta manera respetar el marco jurídico Constitucional.

1.5. DELIMITACION DEL ESTUDIO

1.5.1. Delimitación espacial:

El ámbito geográfico de la presente investigación se realizara dentro del contexto Peruano, respecto de la Resoluciones del Tribunal Constitucional y la jurisprudencia peruana al respecto.

1.5.2. Delimitación temporal

La presente investigación se llevara a cabo en el periodo 2016 momento de inicio de la investigación para efectos de analizar la normatividad y la realidad peruana, análisis que se realizara con normas y jurisprudencia que se encuentran vigentes.

1.5.3. Delimitación social

Comprenderá a la población peruana en general, sin embargo específicamente a las personas procesadas y sentenciadas por defraudación tributaria por medio del art 52 literal b) de la Ley Impuesto a la Renta, quienes son los mas afectados por actos tanto de la Administración Tributaria así como por instancias superiores como el Tribunal Fiscal y Constitucional.

1.6. METODO

1.6.1. DISEÑO METODOLÓGICO

ENFOQUE DE INVESTIGACION	<p>CUALITATIVO: Busca estudiar la naturaleza jurídica del tema planteado, proponiendo argumentos estructurados, buscando comprender y profundizar en el problema sin utilizar la recolección de datos de medición numérica.</p> <p>Teniendo en cuenta que este tipo de enfoque utiliza la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afirmar preguntas de investigación en el proceso de interpretación, sus datos se basan principalmente en situaciones, eventos, personas,</p>
---	---



	<p>interacciones observadas y sus manifestaciones. (Hernandez Sampieri, 2010, pág. 234)</p>
<p>TIPO DE INVESTIGACION JURIDICA</p>	<p>JURIDICO – DESCRIPTIVA: ya que este tipo de investigación jurídica posibilita descomponer un problema jurídico en sus diferentes aspectos o particularidades con el objetivo de establecer relaciones y niveles de normatividad jurídico-sociales para su operalización correspondiente iniciando nuestro camino de la realidad sociocultural. (Ramos Suyo, 2004, pág. 138).</p>

1.6.2. POBLACIÓN Y MUESTRA

1.6.2.1. Población:

La población estará conformada por la regulación normativa nacional en materia Tributaria, Penal, Procesal y Constitucional.

1.6.2.2. Muestra:

Dada la naturaleza cualitativa del estudio, utilizaremos una muestra no probabilística por conveniencia, para recoger información pertinente al tema,

- a) Legislación internacional
- b) Legislación nacional
- c) Resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional y otros.



1.6.3. INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

1.6.3.1. TÉCNICAS

Para el presente estudio se utilizaran las técnicas:

- a) **Análisis documental:** Esta técnica es un conjunto de operaciones encaminadas a representar un documento y su contenido bajo una forma diferente de su forma original, con la finalidad posibilitar su recuperación posterior e identificarlo. En el presente caso se analizarán Resoluciones del Tribunal Fiscal.

- b) **Entrevista estructurada:** Esta técnica consiste en la realización de preguntas enfocadas y bien definidas de clase de preguntas abiertas, donde el entrevistado puede responder en una manera libre a las preguntas previamente formuladas por la persona que está entrevistando.

1.6.3.2. INSTRUMENTOS

Para la presente investigación se utilizaran los siguientes instrumentos:

- a) **Guion de entrevista:** Este instrumento es la lista de preguntas que seleccionadas que se hacen a la persona entrevistada.

- b) **Ficha de análisis documental:** Este instrumento es un cuadro impreso, donde se encuentra el análisis resumen del expediente materia de estudio.

1.7. CATEGORIAS DE ESTUDIO

Atendiendo a la naturaleza cualitativa de la presente investigación se consignaran como categorías:



CATEGORIAS	SUB CATEGORIAS
<p>CATEGORIA 1° Tributación de utilidades derivadas de actividades ilícitas</p>	<p>Doctrina y jurisprudencia de:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Tributo 2.- Obligación Tributaria 3.- Impuesto a la Renta 4.- Tipos de Renta 5.- Incremento patrimonial no justificado 6.- Determinación sobre base presunta 7.- Presunciones 8.- Rentas por actividades ilícitas
<p>CATEGORIA 2° Principio de capacidad contributiva y legalidad tributaria</p>	<p>Doctrina, jurisprudencia :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Potestad tributaria 2.- Limites a la potestad tributaria 3.- Principio de capacidad contributiva y su importancia 4.- Principio de legalidad tributaria y su importancia - 5.- Validez de una norma tributaria

1.8. HIPOTESIS DEL TRABAJO

1.8.1. Hipótesis General:

Se ha determinado que se está tributando rentas ilícitas, a delincuentes a quienes ya se les ha decomisado en su totalidad dicho patrimonio, por lo que al momento de recaudar ya no existe tal incremento y por ende dicha capacidad contributiva, de la misma forma se busca establecer mediante una presunción la existencia de un supuesto de renta que



no está amparado en la ley, por lo que se está aplicando una ley inexistente en supuestos y sujetos que no están obligados tributariamente.

1.8.2. Hipótesis Específicas:

1° Las utilidades derivadas de actividades ilícitas no deberían estar sujetas a tributación en aplicación de la legislación peruana.

2° Las utilidades derivadas de actividades ilícitas afecta directamente el principio de capacidad contributiva.

3° Las utilidades derivadas de actividades ilícitas afectan directamente el principio de legalidad tributaria.



CAPITULO II: MARCO TEORICO

2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION

2.1.1. TESIS:

Antecedente 1º

El primer antecedente de investigación es la tesis que lleva como título “LA TRIBUTACION DE LAS RENTAS DE ORIGEN ILICITO DELICTIVO”, autora ALEXANDRA LÚGARO APONTE, quien realizo la tesis para optar el grado académico de Master en Derecho Español Comparado y vigente en la Universidad Complutense de Madrid – España, en el año 2014.

- a) El debate doctrinal referente a la tributación de las rentas de origen ilícito delictivo, se ha valido de las mismas posturas y argumentos tanto en los ordenamientos jurídicos civilistas como en los anglosajones, bajo términos distintos.



- b) Un análisis de dichas posturas nos lleva a rechazar categóricamente la postura del “Estado cómplice” equivalente a la del “socio silente”, no solo por carecer de fundamento alguno jurídico tributario que la valide, sino por no presentar argumentos que redunden en el bienestar colectivo ni en el mejoramiento de la situación social y/o económica del país, requiere que trasciendan concepciones subjetivas de lo que está bien o esta mal a políticas jurídico tributarias que rindan resultados visibles y medibles.
- c) La exigencia de licitud del hecho imponible, debo inclinarme hacia la posición expuesta por aquellos juristas que entienden la riqueza como un concepto económico y no jurídico. Tratar de validar la postura en contra de la tributación argumentando que los actos concausa ilícita no producen efecto jurídico alguno y que lo ilícitamente obtenido no deviene propiedad de quien lo obtiene, por tanto no pudiéndole ser exigido un impuesto sobre lo que no le pertenece, conlleva a ignorar el marco factico y lógico de la actividad delictiva, así como el comportamiento habitual de sus ejecutores, quienes a pesar de conocer que las rentas ilegalmente obtenidas no les pertenecen disponen de ellas y de su valor económico.
- d) La capacidad contributiva debe ser determinada, utilizando como criterio el control, dominio y poder de disposición de la renta en cuestión, así como su capacidad de derivar valor económico de la misma. No me parece justo ni lógico que no le exijamos tributar por sus rentas a quien las obtiene de forma ilegal y dispone de ellas a su antojo, bajo la premisa de que jurídicamente no le pertenecen, pues a diferencia de nuestras ficciones jurídicas, las rentas de origen ilícito, son aceptadas como método de pago.

Antecedente 2º



El segundo antecedente de nuestra investigación es la tesis que lleva como título “LA TRIBUTACION DE LAS GANANCIAS ILICITAS Y EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO EN EL ECUADOR”, el autor es RUTH ZAIDA MUÑOZ ORELLANA, quien realizo dicha tesis para optar el título de Abogado en la Universidad San Francisco de Quito, Ecuador, en el año 2010

Las conclusiones a las que llego el autor son:

- a) En primer lugar, el impuesto a la renta se caracteriza por ser un tributo de naturaleza directa y personal que busca gravar la riqueza imponible de propiedad del contribuyente. En este sentido, se pone de manifiesto que el impuesto a la renta tiene como factor de atribución de rentas, al derecho de propiedad o dominio que ostenta o es titular el sujeto pasivo de obligación tributaria sobre sus bienes, sin que el tributo pueda recaer sobre la ganancia ajena.
- b) El hecho imponible del impuesto objeto de estudio se caracteriza además por incluir dentro de sus contenidos a las fuentes productoras del ingreso reconocidas y amparadas por el ordenamiento jurídico del Estado, en donde resulta factible identificar a actividades lícitas como el trabajo, la empresa y sus ganancias. Cabe agregar en este sentido, que como claramente se ha pronunciado la doctrina, el hecho imponible nunca puede contener un acto ilícito porque lo que se busca es garantizar por medio de la imposición es la recaudación; y así el financiamiento del gasto público y no una sanción a este tipo de rendimiento. Finalmente, el principio de legalidad en materia fiscal no nos permite extender el hecho imponible más allá de las hipótesis de incidencia expresamente señaladas en la norma, sin que en ningún caso sea factible la aplicación de una interpretación extensiva o analógica para



alcanzar a cubrir ingresos de fuentes productivas de naturaleza criminal. En virtud de lo expuesto, es posible afirmar de forma categórica que en la legislación fiscal ecuatoriana el hecho imponible no incluye ninguna consideración sobre ganancias ilícitas o delictivas.

Antecedente 3°

El tercer antecedente de investigación es la tesis que lleva como título “ANALISIS DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO EN LA LEGISLACION PERUANA TRIBUTARIA DURANTE EL PERIODO 2012”, autora YAJHAYRA JARENINA LLUNCOR VALDEZ quien realizo la tesis para optar el grado académico de Contador Público en la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo – Chiclayo, en el año 2015.

Las conclusiones a las que llego el autor son:

- a) Del análisis de la ley así como de la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal, se ha determinado que el incremento patrimonial no justificado es aplicable solo a las personas naturales mas no para las personas jurídicas. En este último caso será de aplicación la presunción establecida en el art. 70 del Código Tributario: presunción de ventas o ingresos omitidos por patrimonio no declarado no registrado.
- b) La poca cultura tributaria, la complejidad de las normas, y la cultura de lo fácil y sencillo ocasionan que muchas personas naturales no guarden la documentación que sustente sus operaciones y movimientos bancarios ocasionando que se aplique el art 52 de la Ley del Impuesto a la Renta y no pueda sustentar las imputaciones de la Administración Tributaria, teniendo en cuenta demás que la carga de la prueba recae sobre el administrado.

- c) Finalmente, no consideraremos las ultimas conclusiones en dicha tesis ya que son un parafraseo de los artículos 92 de la Ley del Impuesto a la Renta, del inciso d) del art. 60 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y del art. 52 del TUO de la Ley del Impuesto la Renta, los cuales no son el resultado de ningún análisis ni estudio objeto de su tesis ya que son una cita de la norma y no deberían ser consideradas como conclusiones.

2.1.2. ARTICULOS ESPECIALIZADOS:

Antecedente 4º

“¿OBJETOS, EFECTOS Y GANANCIAS DEL DELITO COMO OBJETO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA?” autor es (Nakazaki Servigon, 2012), quien realizo dicha investigación en la Revista Ius et Praxis de la Facultad de Derecho de la Universidad de Lima el año 2012.

Las conclusiones a las que llego el autor son:

- a) Los objetos, efectos y las ganancias provenientes del delito no se convierten en renta del delincuente. Al no darse este presupuesto, esto es, al no existir renta, no se podrá configurar posteriormente un delito de defraudación tributaria que tenga como autor al delincuente poseedor vicioso del objeto, efectos y ganancias producto del delito.
- b) El bien jurídico protegido por los tipos de defraudación tributaria es el adecuado funcionamiento del sistema tributario a través de la recaudación de ingresos correspondientes a obligaciones tributarias por hechos imposables establecidos en la ley.
- c) El informe técnico que emite la Sunat es una condición de la acción penal en los delitos tributarios; no es vinculante para el Poder Judicial.



- d) La presunción de incremento patrimonial recogida en el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta no es aplicable a los procesos penales, pues su naturaleza, dentro del ámbito administrativo, es invertir la carga de la prueba; por tanto, es incompatible con la garantía esencial de la presunción de inocencia que rige en el ámbito penal.
- e) La presunción recogida en el ámbito del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta ni siquiera en el ámbito tributario pudo ser aplicada, pues esta presunción parte de la existencia de un patrimonio —no justificado— del contribuyente, pero los objetos, efectos y ganancias del delito no forman parte nunca del patrimonio del delincuente.
- f) Los objetos, efectos y ganancias del delito no se incorporan civilmente al patrimonio del delincuente, pues esa transmisión de la propiedad carece de causa justa.
- g) La presunción recogida en el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta no fue aplicable dentro del proceso penal que hemos analizado, pues contradice la prohibición de emplear una presunción para establecer un hecho que ha sido determinado ya en una resolución judicial con calidad de cosa juzgada.
- h) El caso que hemos analizado constituyó, más que un error de aplicación de los conceptos civiles, tributarios y penales por parte de los principales órganos del Estado —esto es, la Sunat, el Poder Judicial, el Ministerio Público y el Tribunal Constitucional—, una clara decantación del propio Estado peruano por aplicar el llamado derecho penal del enemigo.
- i) El derecho penal del enemigo existió y existirá en el Perú mientras los principales actores del poder no experimenten un cambio coherente en la búsqueda de darle un verdadero contenido al mandato de nuestra Norma



Fundamental, que define al Perú como un Estado social y democrático de derecho.

Antecedente 5º

“IMPUESTO A LA RENTA SOBRE LAS ACTIVIDADES ILICITAS, A PROPOSITO DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE EL CASO HERMOZA RIOS”, cuya autora es la Dra. Carmen del Pilar Robles Moreno, quien realizo dicha investigación para la Revista Actualidad Empresarial en el año 2008. (Robles Moreno C. d., Impuesto a la Renta sobre las actividades ilicitas a proposito de las sentencias del Tribunal Constitucional sobre el caso Hermoza Rios, 2008)

Las conclusiones a las que llego el autor son:

- a) El legislador peruano considera que no se debe aplicar el Impuesto a la Renta proveniente de actividades ilícitas, y es que tomando en cuenta la noción de renta adoptada en la legislación peruana (inspirada en las teorías renta producto, flujo de riqueza y consumo más incremento patrimonial) el punto de partida es la licitud de la renta. Esto significa que se encuentran afectas al Impuesto a la Renta, las rentas que hayan sido previstas en la ley y que sean de origen lícito.
- b) No obstante, grava con el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta, el Incremento Patrimonial no Justificado, y precisa además que no se podrá justificar el incremento patrimonial con rentas provenientes de actividades ilícitas; por lo tanto, ante una situación en la que el incremento patrimonial provenga de actividades ilícitas, están tributan bajo la presunción del artículo 52, lo cual significa que aunque la regla general es que las rentas provenientes de ilícitos no



tributan, excepcionalmente lo hacen en algunos casos en que se aplica la presunción del artículo 52.

- c) Para el Tribunal Fiscal carece de relevancia discutir si el Impuesto a la Renta grava las rentas provenientes de actividades ilegales, ya que una vez que ha operado la presunción del incremento patrimonial no justificado, lo cual ocurre ante la falta de justificación del incremento patrimonial establecido, se presume de pleno derecho que las rentas que habría generado este constituyen renta gravable.
- d) Para el Tribunal Constitucional, el impuesto a la renta grava hechos o actividades económicas, no las conductas de las personas en función de si estas son lícitas o ilícitas. De lo contrario, se establecería un antecedente negativo muy grave porque para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que esta alegue la ilicitud de sus utilidades; lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad (artículo 74 de la Constitución) frente a aquellas personas que cumplen, de acuerdo a ley, con sus obligaciones tributarias. Esta posición del Tribunal Constitucional no la compartimos, debido a que bajo este razonamiento el impuesto a la renta grava los ilícitos.

2.2. BASES TEORICAS

“El legislador elabora leyes y a través de ellas introduce normas en el ordenamiento jurídico positivo. El investigador del derecho, por su parte, las estudia buscado a partir de la verificación de su texto y de la significación que se desprende de su mensaje escrito, el descubrimiento de su juicio hipotético y su contenido de significación”

BRAVO CUCCI, Jorge

1. SUBCAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES

1.1. Norma tributaria :

1.1.1. *Concepto.*

Desde la perspectiva de Carvalho (Bravo Cucci, Fundamentos de Derecho Tributario, 2009, pág. 166) la norma tributaria es “una estructura lógica compuesta por *enunciados prescriptivos*, de composición dual (norma primaria y norma secundaria), en cuyo caso, la consecuencia normativa se encuentra modalizada por un operador deóntico valorativo del tipo *obligatorio*”. De lo cual entendemos que un enunciado es prescriptivo cuando a través del mismo se describe el comportamiento de un sujeto, y así mismo el operador deóntico (deber ser) es entendido como normas que prescriben obligatoriedad, prohibición o permisión.

Según (Bravo Cucci, 2009, pág. 168) se puede representar a la norma tributaria en dos partes: una en la que se prevé la ocurrencia de un hecho determinado de la cual surge una relación jurídica entre dos sujetos, en la que el sujeto pasivo estará obligado a pagar una suma de dinero al sujeto activo (norma primaria de derecho material) y la otra prevé el incumplimiento del pago por parte del sujeto pasivo que implicara a su vez la cobranza coactiva del monto no pagado (norma secundaria de derecho procesal). Con fines del



entendimiento universal de dicha representación el mismo autor utilizando lenguaje formalizado representa la norma así:

		Dónde:
		P = Hipótesis de incidencia tributaria
		Q = Consecuencia normativa ($S_p \rightarrow S_a$)
Norma primaria	Norma secundaria	-q = Previsión de incumplimiento de la consecuencia
$(p \rightarrow q)$	$(-q \rightarrow s)$	s = Previsión de ejecución coactiva
		\rightarrow = Relación de implicación

Respecto de los deberes formales se tiene la siguiente estructura, en su parte dispositiva no involucra ningún contenido patrimonial:

Norma primaria		Norma secundaria
Dispositiva	Sancionadora	
$(p_2 \rightarrow q_2)$	$(-q_2 \rightarrow s_3)$	$((-q_2 \vee s_3 \rightarrow s_4)$

Donde:

p_2 = Hipótesis de incidencia de los deberes formales

q_2 = Previsión del cumplimiento del deber formal

$-q_2$ = Previsión de incumplimiento del deber formal

S_3 = Previsión de sanción e intereses por mora

S_4 = Previsión de ejecución coactiva



→ = Relación de implicación

V = Disyunción (°)

1.1.2. Estructura de la norma tributaria:

A partir de ello desarrollaremos cada uno de los supuestos que deben constituir una norma tributaria según (Bravo Cucci, 2009, págs. 182 - 189)

1.1.2.1. La hipótesis de incidencia:

Es la descripción hipotética del hecho que se pretende afectar, que es construida por la voluntad del legislador en lenguaje prescriptivo con las coordenadas factico – espacio-temporal siguientes:

- a) Aspecto material: diversas consideraciones jurídicas, normalmente será un comportamiento de hacer, no hacer, dar o simplemente ser, siempre es un verbo con su complemento, por ejemplo vender bienes muebles, prestar servicios, obtener rentas, etc.
- b) Aspecto espacial: son condicionantes del espacio en la norma tributaria, no siempre el legislador señala expresamente el espacio físico o territorio en el que el hecho debe ocurrir, para que se produzcan los efectos de la incidencia, sin embargo siempre se encontrarán indicadores implícitos que nos permitirán conocer donde nace la obligación tributaria algunos para zonas geográficas específicas y otros de alcance de todo el territorio.
- c) Aspecto temporal: nos permiten conocer en que instante debe ocurrir el hecho para calificarlo como gravable, no debe confundirse con el que dispone el nacimiento de la obligación tributaria.
- d) Aspecto personal: condiciones y calificaciones del sujeto involucrado en el hecho que se pretende afectar.

1.1.2.2. *La consecuencia normativa:*

Proveerá datos de identificación del vínculo jurídico en sí mismo.

- a) Aspecto personal: en quien recaerá la condición de sujeto pasivo (deber jurídico de prestación) y sujeto activo (derecho de crédito) de la relación jurídica.
- b) Aspecto cuantitativo: es el objeto de la prestación tributaria, definiendo la cuantía a ser pagada por el deudor a título de tributo. Dentro de la tenemos dos componentes: *La base imponible* siempre relacionada con el presupuesto de hecho que se pretende gravar, por la relación causal que existe entre el hecho y su consecuencia siendo ilegal cualquier desconexión entre ellos y la *tasa o alícuota*.
- c) En algunos casos se establecen características particulares para que la obligación tributaria sea correctamente ejecutada y la prestación tributaria se cumpla, por ejemplo señalando la forma o el lugar en el que el pago debe ser efectuado.

1.1.3. *Hecho Imponible:*

En palabras de Bravo Cucci, el hecho imponible es un hecho jurídico con relevancia económica, lo que es distinto a aseverar que se trata de un hecho económico. (2009, pág. 321). Un hecho jurídico será aquel suceso o conjunto de ellos que han sido juridizados por la incidencia de una norma jurídica y que al ser dotados de eficacia jurídica irradian sus propios efectos jurídicos, los cuales son producto de la incidencia de la norma matriz de incidencia tributaria, y en tanto a ello se trata de efectos jurídicos preliminares y los efectos jurídicos finales surgirán con el acto de determinación tributaria.

Para ello es necesario diferenciar entre hipótesis de incidencia que es una representación abstracta e hipotética de un hecho que se prevé ocurrirá el hecho imponible es el hecho efectivamente ocurrido. Geraldo Ataliba entiende a la hipótesis de incidencia no solo como la descripción del presupuesto de hecho, sino también los criterios de determinación de los sujetos y de la obligación imponible, la base imponible y alícuota. Asimismo, explica diferencias entre ambas:

HIPOTESIS DE INCIDENCIA	HECHO IMPONIBLE
Descripción genérica e hipotética de un hecho.	Hecho concretamente ocurrido en el mundo fenoménico, verificable empíricamente (hic et nunc)
Concepto legal (perteneciente al universo del Derecho)	Hecho jurígeno (esfera tangible de los hechos)
Designación del sujeto activo	Sujeto activo determinado
Criterio genérico de identificación del sujeto pasivo.	Sujeto pasivo determinado
Criterio de fijación del momento de configuración	Acaecimiento, día y hora determinados
Eventual previsión genérica de circunstancias en modo y lugar	Modo determinado y objetivo, lugar determinado.
Criterio genérico de mensuramiento (base imponible)	Medida (dimensión) determinada.

(Ataliba, 1987, pág. 86)

1.1.4. *Interpretación de la norma tributaria:*

En base a lo anterior, como se debe interpretar una norma jurídica en materia tributaria, según Armando Zolezzi Moller (Bravo Cucci, Fundamentos de Derecho Tributario, 2009, pág. 207) interpretar una norma es determinar el sentido y alcance de la misma. Asimismo Ricardo Guastini (Bravo Cucci, Fundamentos de Derecho Tributario, 2009, pág. 209) sostiene que interpretar es “producir una norma jurídica; vale decir, la norma es el producto que se obtiene del proceso interpretativo”. Y finalmente según Bravo Cucci (2009, pág. 211), la interpretación de una norma presupone necesariamente preconceptos que llevan al interprete a una precomprension del texto, que permitirá su posterior interpretación y consecuente aplicación.

Al momento de analizar para interpretar se tienen 3 planos diferente: el primero es el soporte físico o de literalidad textual, el segundo el plano de los significados o el contenido de los enunciados y finalmente el plano de las significaciones normativas. Es en este tercer plano donde se revela el significado lógico – jurídico de la norma.

Existen diferentes métodos para la interpretación de la norma, este apartado es de vital importancia para el desarrollo de la tesis, pues para poder analizar si existe alguna deficiencia en la norma primero debemos conocer cómo interpretarla. Debemos comenzar señalando que en la Norma VIII del Código Tributario se encuentra regulado como se deben interpretar las normas tributarias, lo cual narra lo siguiente:

“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo”.



En la primera parte se establece que la norma tributaria no tiene métodos interpretativos particulares pues se pueden utilizar los mismos métodos que la norma jurídica. Y, en el segundo párrafo se recoge la *prohibición de analogía en las materias reservadas a ley*, y claramente también contiene un criterio de prohibición de interpretación extensiva en materia tributaria. Asimismo, en la última parte del texto se hace referencia a otra norma del Título Preliminar la cual recoge una cláusula anti – elusión que tiene como propósito desarticular el fraude a la norma tributaria.

Según Bravo Cucci (2009, págs. 214-216), existen 4 métodos para interpretar la norma jurídica:

- a) El literal (lo que el texto denota): este según este connotado jurista permite un contacto inicial con el texto que contiene las estructuras lingüísticas que nos aproximan a la ratio de lo que se quiere interpretar, en este punto no se ingresa a los planos de los significados de los enunciados ni en el de las significaciones normativas.
- b) EL lógico (lo que el texto connota): este método busca desentrañar la razón de ser intrínseca de la norma (ratio legis), de la misma manera que el anterior Bravo Cucci la denomina como insuficiente pues se detiene aun en el plano físico.
- c) El sistemático: esta busca la interpretación de la norma buscando coherencia de su significación en contraposición con otras normas contenidas en el mismo soporte físico (método sistemático por ubicación de la norma) o en otros diversos (método sistemático por comparación con otras normas).
- d) El histórico: propone descifra la significación de la norma recurriendo a los antecedentes históricos que rodearon su expedición (exposiciones de motivo, precedentes legales, proyectos legislativos, etc.). Buscando encontrar la intención del legislador al momento de crearla, actualmente se busca aplicar un método

histórico evolutivo, el cual considera que al momento de interpretar la norma se la debe adaptar a las nuevas circunstancias existentes sin que ello implique circunstancias de hecho no previstas al momento de la norma, pues ello sería considerado analogía.

En criterio de Bravo Cucci, el mejor método para interpretar una norma tributaria será el método al que denomina pluralista, pues este implica el empleo conjugado de todos los métodos antes mencionados.

1.1.5. Prohibición de analogía e interpretación extensiva:

La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario dice expresamente:

“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. *En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.* Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo”

1.1.5.1. La analogía en materia tributaria

La analogía es un método de integración jurídica que consiste en aplicar el consecuente normativo de una norma jurídica a un hecho no contemplado (explícita o implícitamente) en su hipótesis de incidencia. No se trata pues de un método de interpretación de normas jurídicas sino de un mecanismo empleado para cubrir las denominadas “lagunas jurídicas” o supuestos de hecho que no han sido normados por el Derecho, que conlleva una labor creadora de normas jurídicas.

La analogía puede ser esquematizada de la siguiente manera:

Norma 1: Si A- B- C entonces x

Hecho no regulado: Si A- B- D



La analogía sería crear la siguiente norma:

Norma 2: Si A- B- D entonces x

Entendiendo que en ambos (norma y realidad) lo esencial es A- B, mientras que las circunstancias C y D no son esenciales.

La legislación peruana, en armonía con el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, en el último párrafo de la Norma VIII se proscribe el empleo de analogía en lo que respecta a la creación de normas jurídicas tributarias, normas exoneratorias e introductoras de beneficios tributarios y normas que establecen sanciones tributarias, pues el empleo de la analogía supone la creación de una norma jurídica aplicable ante un supuesto de vacío normativo, labor que de acuerdo con el artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil, correspondería únicamente a jueces y tribunales jurisdiccionales. (BRAVO CUCCI, Fundamentos de Derecho Tributario, 2009, págs. 259-260)

1.1.5.2. Interpretación Extensiva:

Si la analogía es la creación de una norma no existente para aplicarla a un hecho no regulado, la interpretación extensiva consiste en hacer extensiva una norma existente a casos no previstos en ella, luego de la aplicación de los diversos métodos de interpretación admitidos por el Derecho; no implica la creación (BRAVO CUCCI, Fundamentos de Derecho Tributario, 2009, pág. 261).

Según, Puig Brutau sostiene que la interpretación extensiva tiene por finalidad extender el significado de las palabras de la ley, cuando se llega a la conclusión de que expresan menos de lo que corresponde a su finalidad “minus dixit quam voluit”, Sin embargo, para no dejar de ser verdadera interpretación, ha de limitarse a señalar lo que la norma legal ya contenía virtualmente, aunque no hubiera acertado a



expresarlo. En lugar de extender la norma a casos no comprendidos en ella, lo que hace es poner de manifiesto los que ya estaban virtualmente en ella. (Puig Brutau, 1987, pág. 98)

1.1.6. Validez y vigencia de la norma tributaria:

La validez consiste básicamente en la ausencia de vicios en la configuración de la norma, por ejemplo en el caso en el que se respetaron los procedimientos legislativos previstos para la expedición del dispositivo legal, sin embargo una norma inválida “produce efectos jurídicos hasta que vía de la acción legislativa (derogación) o por acto jurisdiccional (declaración de inconstitucional) deje de producirlos, es decir se el prive de eficacia jurídica”, tal como señala Ricardo Guastini en (Bravo Cucci, 2009, pág. 196).

La vigencia es la cualidad de la norma de irradiar efectos jurídicos durante el lapso de tiempo determinado y cuando una norma es derogada no tiene vigencia luego de su derogación, pero tendrá vigor respecto de los hechos ocurridos durante su vigencia.

1.2. Conceptos Generales Del Tributo

1.2.1. *El Tributo:*

Debemos comenzar conceptualizando la deuda tributaria la cual según Pérez de Ayala citado por (Huamaní Cueva, 2013, pág. 347) que está constituida por la prestación o conjunto de prestaciones pecuniarias a que un sujeto pasivo resulta obligado frente a la hacienda pública en virtud de distintas situaciones jurídicas derivadas de la aplicación de tributos.

Asimismo, (Huamaní Cueva, 2013, pág. 375) señala que la deuda tributaria es unitaria y está constituida por la suma o monto que el deudor debe o adeuda (por tributo o cuota más los intereses, y si hubiere las multas) al acreedor tributario y cuyo pago será exigido por la Administración Tributaria.

Robles Moreno, Ruiz De Castilla, Villanueva Gutierrez & Bravo Cucci (2014, pág. 255) nos detallan cada uno de los elementos que componen la deuda tributaria:

A. **TRIBUTO:** el cual comprende

El Impuesto.- es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del estado.

Contribución.- es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

Tasa.- el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el estado de un servicio público individualizado en el contribuyente

B. **MULTA :** la multa es una sanción que impone la administración tributaria por la comisión (acción u omisión) de una infracción tributaria

C. **INTERESES:** los intereses comprenden, interés moratorio por pago extemporáneo del tributo; interés aplicable a las multas impagas y el interés por aplazamiento y/o aplazamiento de pago previsto.



El art. 28 de nuestro Código Tributario señala que la deuda tributaria está constituido por el tributo, las multas y los intereses, en nuestro trabajo únicamente nos centraremos en conceptualizar el tributo pues nuestro análisis será respecto del impuesto a la renta el cual corresponde a esta categoría, el cual a su vez se divide en tres: el impuesto (no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del estado), la contribución (destinados a la realización de obras públicas o de actividades estatales) y la tasa (la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente).

Para De Barros Carvalho citado por Bravo Cucci (2009) proporciona 6 acepciones al termino tributo: como cuantía de dinero, como prestación correspondiente de un deber jurídico del sujeto pasivo, como derecho subjetivo del que es titular el sujeto activo, como sinónimo de relación jurídica tributaria, como norma jurídica tributaria, como norma, hecho y relación jurídica. De la misma manera (págs. 53-60) analizando el término tributo desde nuestra legislación coincide con dicho autor brasileño en que es un vocablo polisémico, cuyos significados designan diferentes institutos que integran el fenómeno tributario, extrayendo las siguientes acepciones de nuestro ordenamiento jurídico:

- a) *Como cuantía de dinero:* Podemos observar que en el Código Tributario se hace referencia al tributo como una cantidad líquida que corresponde ser abonada al fisco y no se confunde con la prestación tributaria, por ejemplo en el Art. 39 del TUO del Código Tributario sobre las devoluciones de tributos administrados por la SUNAT, Art. 55 sobre la recaudación de tributos, Art. 79 quinto párrafo el tributo será actualizado de acuerdo a la variación del índice de precios al consumidor y Art.178 numeral 1 utiliza al tributo omitido o tributos retenidos o percibidos como un monto de cuantificación para la determinación de monto de la multa.

- b) *Como prestación de dar:* Tanto el impuesto, la contribución y las tasas están reguladas como tributos cuya obligación genera contraprestaciones directas o indirectas para el contribuyente. Todas estas prestaciones de naturaleza tributaria consisten en dar sumas de dinero o su equivalente en especie, en casos de excepción.
- c) *Como obligación:* La diferencia entre prestación y obligación se encuentra en que la primera es una conducta humana y la segunda es un deber jurídico de prestación, puede haber una prestación sin obligación pero no una obligación sin prestación.
- d) *Como norma jurídica:* consiste en que la creación, modificación o derogación de tributos es exclusivamente por ley o una de rango análogo, es decir esta obligación no se genera o establece porque la Ley lo disponga sino por la efectiva concurrencia de un hecho tipificado en la norma tributaria como imponible, por lo que el Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados.

1.2.2. La Obligación Tributaria

La obligación tributaria ha de estar regulada en el artículo 1 del código tributario, el cual nos aproxima a una definición, es así que literalmente señala: “*La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente*”

Así mismo Bravo Cucci sostiene que la obligación tributaria es:

Una relación jurídica que importa un deber jurídico de prestación de dar una suma de dinero con carácter definitivo de un sujeto deudor a favor de uno acreedor, cuya causa fuente es la incidencia de una norma jurídica en sentido estricto ante la ocurrencia, en el plano factico, de un supuesto de hecho previsto en la hipótesis de incidencia de dicha



norma. La obligación tributaria es un deber jurídico de prestación que no deviene de la voluntad del deudor tributario (ex voluntate), sino de un fundamento externo a la misma: una norma jurídica y un hecho imponible (ex lege).

Asimismo, no debemos confundir la obligación tributaria con los deberes formales pues estos también son obligaciones de origen legal, que consisten en prestaciones de hacer, no hacer y de dar distintas a la prestación tributaria, pues contribuyen en facilitar la labor de fiscalización y control del cumplimiento de la obligación tributaria, siendo exigibles no solo al sujeto pasivo sino inclusive a terceros que no revisten tal condición. (Bravo Cucci, Fundamentos de Derecho Tributario, 2009, pág. 349)

Frente a todo lo señalado Robles Moreno, Ruiz De Castilla Ponce De León, Villanueva & Bravo Cucci sostienen a modo de conclusión que la obligación tributaria es de derecho público debido a que las partes de esta relación jurídico tributario son de una parte, del Estado en su calidad de sujeto activo, y la otra parte el deudor tributario en su calidad de sujeto pasivo. Y así mismo es de naturaleza personal, esto significa que el sujeto acreedor de la relación tiene el derecho a exigir al deudor que cumpla con determinada prestación. (Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponce de Leon, & Villanueva Gutierrez, Código Tributario Doctrina y Comentarios, 2014)

1.2.2.1. Nacimiento de la Obligación Tributaria:

El nacimiento de la obligación del código tributaria está regulada en el artículo 2 del código tributario, el cual literalmente señala: “*La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.*”

En ese sentido Bravo Cucci & Gamba Valega señalan que el nacimiento de la obligación tributaria se debe entender como el momento en el cual, el hecho imponible irradia sus efectos jurídicos. En algunas ocasiones, la doctrina se refiere a este momento como el devengo de la obligación tributaria



De una forma más estructurada los autores ya señalados señalan

La obligación tributaria general y abstracta nace cuando se produce el hecho imponible, producto de la irradiación de efectos jurídicos que genera la incidencia de la norma tributaria sobre el hecho acaecido en el mundo fenoménico, que son los efectos jurídicos preliminares. (Bravo Cucci & Gamba Valega, Tratado de Derecho Procesal Tributario, 2012, pág. 71)

No se puede pretender sostener que puede haber una obligación tributaria sin un hecho imponible que la irradie como efecto jurídico, pues ello presupondría que puede existir una obligación sin que se produzca la incidencia de la norma tributaria sobre el hecho ocurrido en el plano social.

Siguiendo ese razonamiento Huamani Cueva dice que para el nacimiento de la obligación tributaria se deben cumplir los siguientes elementos:

- a) La descripción legal de un hecho, el hecho previsto en la ley, el supuesto previsto en la norma o la hipótesis legal condicionante (“hipótesis de incidencia tributaria” o “hecho imponible abstracto”). El cual será el generador de la obligación.
- b) La realización, materialización, acaecimiento de dicho supuesto de hecho tributario, que correspondiendo rigurosamente a su descripción legal generara la obligación tributaria (“hecho imponible concreto”). A cuyo cumplimiento nacerá la obligación tributaria. (2013, pág. 215)

En ese sentido se entiende que la obligación tributaria nace cuando se realizan los hechos previstos en la ley, eso quiere decir cuando se materializa un hecho imponible por la persona en el lugar y el tiempo descrito en la norma.

1.2.2.2. Exigibilidad de la Obligación Tributaria:

La exigibilidad de la obligación tributaria está regulada en el artículo 3 del Código Tributario, el cual literalmente refiere: “La obligación tributaria es exigible: 1. Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por Ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación. Y 2. Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación.”

Robles Moreno, Ruiz De Castilla Ponce De León, Villanueva & Bravo Cucci, señalan que en la relación jurídica tributaria, se dan diversas etapas desde el nacimiento de la obligación hasta su determinación precisa en una cantidad líquida, para luego concluir con su exigibilidad, por ello podemos afirmar que la obligación tributaria nace, se determina y luego se exige; no es posible exigir si no se ha determinada la obligación tributaria.

Entonces para que una obligación tributaria sea exigible por la administración tributaria, es necesario que previamente haya efectuado la determinación de esta obligación, esto es se haya verificado la realización del hecho imponible, se haya identificado al sujeto deudor de la obligación y se haya cuantificado el monto de la deuda tributaria. (Robles Moreno, Ruiz de Castilla Ponce de León, & Villanueva Gutierrez, Código Tributario Doctrina y Comentarios, 2014, pág. 210)

1.2.2.3. Elementos de la Obligación Tributaria:



Según Bravo Cucci (2009, págs. 343-347), los elementos esenciales de la obligación tributaria pueden ser estructurales (los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico) y los de carácter externo (la causa fuente), al que se considera como elemento esencial pues sin su realización no nace la obligación tributaria, de esta manera tenemos:

- a) Los sujetos: son las personas vinculadas por la relación jurídica, toda relación debe tener por lo menos dos sujetos, por un lado el sujeto activo o acreedor, titular del derecho de crédito, y el sujeto pasivo o deudor, sobre quien recae el deber jurídico de prestación.

Es indispensable que dichos sujetos cuenten con capacidad de derecho y de hecho, asimismo dicho sujeto puede no estar determinado pero necesariamente debe ser determinable, pues si es indeterminable dicho sujeto no existe.

- ❖ Sujeto activo (acreedor).- Es aquel a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria, el Estado, el Gobierno Central, Gobiernos Regionales, Gobierno Locales y otras entidades de derecho público, pues así lo señala (Huamaní Cueva, 2013)
- ❖ Sujeto Pasivo (deudor).- Son sujetos que deben cumplir con financiar la actividad estatal. Aquí se encuentran fundamentalmente las personas naturales y las personas jurídicas. (Ruiz Castilla Ponce de Leon, 2008, pág. 2)

- b) El objeto: el objeto de la obligación es la prestación, es decir la conducta humana comprometida por el deudor de dar, hacer, no hacer orientada a satisfacer el interés del acreedor.

- c) Para (Ruiz Castilla Ponce de Leon, 2008, pág. 2), conceptualiza el objeto como un comportamiento que debe cumplir el deudor para satisfacer el



interés fiscal. Generalmente se trata de la conducta de dar una determinada suma de dinero a favor del Fisco. Sólo por excepción se acepta la posibilidad del pago en especie o la prestación de servicios por parte del deudor.

- d) El vínculo jurídico: es aquel vínculo que enlaza a los sujetos al cumplimiento de la obligación tributaria, imponiendo tanto al deudor con sus deberes y cargas, como al acreedor con el deber de cooperar para que el deudor cumpla y se libere.

Para Bravo Cucci & Gamba Valega el vínculo jurídico es un elemento no material de la obligación tributaria que une ambos polos de la relación jurídica. Constituye al elemento que mejor caracteriza a nuestra institución, pues a partir de su configuración operan los distintos efectos que el sistema ha previsto recae sobre las partes de la relación, no comprende a tercero ni los alcanza. Recae sobre la propia persona del deudor o sobre ciertos actos de la misma. (Bravo Cucci & Gamba Valega, Tratado de Derecho Procesal Tributario, 2012, pág. 62).

En conclusión el vínculo jurídico constituye el modulo que permite precisar, cualitativa y cuantitativamente, hasta donde llega la limitación de la libertad jurídica del deudor, que toda obligación importa.

- e) La causa: Dentro de ella tenemos tres:
- ❖ la *causa fuente* que se refiere a la causa como elemento esencial externo de la obligación. En el caso de la obligación tributaria, sus causas o más precisamente sus fundamentos son: la norma tributaria y el hecho imponible, pues así lo sostienen BRAVO CUCCI & GAMBVA VALEGA (Bravo Cucci & Gamba Valega, Tratado de Derecho Procesal Tributario, 2012, pág. 63)



- ❖ La *causa fin* que es la que persigue instaurar el vínculo obligatorio, es decir la recaudación del monto extraído de una previa manifestación de riqueza exteriorizada para cubrir necesidades presupuestarias del Estado.
- ❖ la *causa motivo* son los motivos de los sujetos al llevar a cabo los hechos que desencadenaron la relación jurídica, la cual según BRAVO CUCCI es irrelevante pues a la configuración del hecho imponible no se toman en cuenta razones subjetivas de los sujetos, por no nacer de la voluntad sino de un imperativo legal.

1.2.3. Potestad Tributaria:

Acerca de la potestad tributaria Bravo Cucci refiere que la misma es la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales que las habilita a expedir normas jurídicas con relación al fenómeno tributario, el cual se manifiesta en 3 planos diferentes: el primero el plano de la norma tributaria el cual incide en el proceso formativo de la creación de la norma tributaria, el segundo el plano de la incidencia que abarca los fenómenos de incidencia y subsunción, y la tercera el plano de los efectos de la incidencia, el cual abarca las vicisitudes de derechos subjetivos del sujeto activo y deberes del sujeto pasivo de la relación jurídica, todo ello con el objeto de que al cumplir todas las formalidades legales para su formación se inserten en el ordenamiento jurídico, creando a si derecho y deberes. (2009, págs. 113-114)

La potestad tributaria para (Rojas Novoa, 2006, pág. 18), debe ser entendida como la atribución que la constitución y el resto del ordenamiento jurídico otorga a los diferentes niveles del estado para establecer tributos, no es ilimitada, pues la misma debe ejercerse en armonía con los principios tributarios reconocidos en la constitución.

1.2.4. Métodos de Determinación:

Según Yacolca Estares la determinación es el acto jurídico por el que se define la situación jurídica de un sujeto a consecuencia de la aplicación del tributo o del goce del beneficio, de tal suerte que:

- a) Si es efectuada por el sujeto pasivo es un acto jurídico de reconocimiento de su situación jurídica tributaria realizado ante la Administración Tributaria por mandato legal, es llamada autodeterminación.
- b) Si es realizada por la Administración Tributaria tiene la naturaleza de acto jurídico administrativo.

Estas formas de determinación según el sujeto están contempladas en el art. 59 del TUO del Código Tributario, que diferencia entre la que realiza el deudor tributario señalando la base imponible y la cuantía del tributo. Y la administración tributaria que verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

La determinación tributaria una vez que es realizada por la Administración Tributaria puede realizarse según el Art. 63 del TUO del Código Tributario sobre:

1.2.4.1. Base cierta:

Es aquella que se realiza en base a elementos probatorios que permiten demostrar la existencia y magnitud del hecho imponible.

El num 1 del art 63 del Código Tributario señala que la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria sobre “Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma”

Al respecto, el Tribunal Fiscal mediante RTF Nro. 602-5-2001 establece:



“Que según la doctrina en la determinación sobre base cierta se dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho no solo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él (esto es, cuando el fisco con certeza el hecho y los valores imponibles) pudiendo haberle llegado los elementos informativos por conducto del propio deudor o del responsable (declaración jurada) o de terceros (declaración jurada o simple información) o bien por acción directa de la Administración (investigación y fiscalización), y por supuesto deben permitir la apreciación directa y cierta de la materia imponible de lo contrario la determinación sería sobre base presunta”.

Según Sánchez Rojas se realiza tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma. Estos elementos pueden ser, entre otros, comprobantes de pago, contratos de compraventa, información financiera, declaraciones juradas, libros y registros oficiales, registros públicos, etc. Que pueden haber sido obtenidos directamente por la Administración Tributaria en ejercicio de su función fiscalizadora.

La característica principal de estos elementos es que permiten verificar por si solos o conjuntamente que efectivamente existe un hecho generador de las obligaciones tributarias. Adicionalmente, nos deben permitir cuantificar este hecho a efectos de determinar la base imponible del tributo correspondiente. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 47)



1.2.4.2. *Base presunta:*

Según Lourdes Chau Quispe y Oswaldo Lozano Byrne- citado en (Yacolca Estares, Bravo Cucci, & Gamba Valega, Tratado de Derecho Procesal Tributario, 2012, pág. 352) se aplica la base presunta cuando no se ha podido obtener información necesaria por acción u omisión del deudor, autorizándose a la Administración a que recurra a hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación tributaria permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación”

El maestro Héctor Villegas señala que es usada cuando: “El Estado se ve imposibilitado de obtener los elementos ciertos necesarios para conocer con exactitud si la obligación tributaria sustancial existe, y en su caso cual es su dimensión pecuniaria (...). En estos casos, la determinación se hace en merito a los hechos y circunstancias conocidas por su vinculación o conexión normal con circunstancias fácticas que las leyes tributarias respectivas prevén como hechos imposables, las cuales permiten inducir la existencia y cuantía de la obligación”. (VILLEGAS, 1987, pág. 351)

El numeral 2 del art 63 del Código Tributario señala que el órgano administrador del tributo podrá determinar la obligación tributaria sobre base presunta “en merito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación”.

Cuando la Administración Tributaria, al no contar con los elementos necesarios para determinar la obligación sobre base cierta

Es unánime la doctrina al afirmar que la base presunta es utilizada por la Administración Tributaria cuando se encuentra imposibilitada de practicar la

determinación a través de medios objetivos, ello ocasionado por la conducta del contribuyente de incumplir los deberes de colaboración para con el fisco. Por lo que existen dos tipos de mecanismos para determinar la obligación sobre base presunta, las cuales son:

1.2.4.2.1. *Las Presunciones:*

Según el Diccionario de la Real Academia Española establece que presumir significa sospechar, juzgar o conjeturar algo por tener indicios o señale para ello, y respecto de presunción señala que, es la acción y efecto de presumir.

Guillermo Cabanellas define a la presunción como “Conjetura, suposición, indicio, señal, sospecha. Decisión legal, excepto contraria prueba. Inferencia de la ley que no cabe desvirtuar”. Seguidamente agrega citando a Caravantes, que: “La palabra presunción se compone de la preposición prae y el verbo sunco, que significan tomar anticipadamente, porque por las presunciones se forma o deduce un juicio u opinión de las cosas y de los hechos antes que estos se nos demuestren o aparezcan por sí mismos” (CABANELLAS, 2001, pág. 390)

En el caso de las presunciones la certeza no resulta posible: En nuestra legislación se pueden clasificar de la siguiente manera:

- *Presunciones simples (presumptionis hominis):* no están contenidas en la ley sino que están fundadas en la razón que plantea el juez como hombre para formarse convicción. (BRAVO CUCCI, 2009, pág. 382). Las presunciones simples están reguladas en el art. 281 del Código Procesal Civil peruano en el que se define a la presunción judicial como: “El razonamiento lógico-crítico del Juez, basado en reglas de experiencia o en sus conocimientos y a

partir del presupuesto debidamente acreditado en el proceso, constituye a formar convicción respecto al hecho o hechos investigados”

Este tipo de presunciones no son admitidas en la determinación de la obligación tributaria, por cuanto aquellas siempre deben estar contenidas en normas legales, en el entendido que la cuantificación de la materia imponible en estricto debe ser regulada por una ley vigente al devengamiento de la obligación, en estricta aplicación del principio de legalidad y temporalidad de la ley. (YACOLCA ESTARES, BRAVO CUCCI, GAMBA VALEGAS, & Otros, 2012, pág. 345)

En relación con ello, el Tribunal Fiscal mediante Resolución Nro. 1261-5-1997 establece que es nula la Resolución de Determinación al considerar que la Administración Tributaria no tiene potestad para crear sus propias presunciones, similar criterio se adopta en la Resolución Nro. 3090-2-2004, en la que se concluye que, en la determinación sobre base presunta es necesario que exista causal y que la presunción deba estar contemplada en alguna norma legal

- *Presunciones legales (presumptionis iuris)* Según lo afirmado por Ernesto Eseverri Martinez las presunciones legales consisten en el proceso lógico conforme el cual, acreditada la existencia de un hecho – el llamado hecho base -, se concluye en la confirmación de otro que normalmente le acompaña – el hecho presumido – sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos. (Eseverri Martinez, 1995, pág. 7)

Según Gascón Abellán (BRAVO CUCCI, Fundamentos de Derecho Tributario, 2009, pág. 381), las presunciones legales están relacionadas a la teoría de la prueba pero no como elementos de prueba sino como dispensas

de prueba dando por ciertos determinados hechos, sirven para incitar un control más firme de la situación del contribuyente y se constituyen en un medio para calcular la materia imponible. Estas pueden ser: *relativas* o *iuris tantum* (admiten prueba en contrario); y las presunciones absolutas *iuris et de iure*.

La estructura de una presunción legal será la siguiente:

- a) un hecho cierto (hecho inherente),
- b) una regla de experiencia (orden natural de las cosas); y
- c) la afirmación de la existencia de otro hecho (hecho inferido)

1.2.4.2.2. Las Ficciones:

Son enunciados cualificatorios necesaria e intencionalmente falsos, en palabras de Pérez Serrano se da por existente lo que no ocurrió o se da por no sucedido aquello que si aconteció. Es decir el legislador basándose en un hecho conocido (A) cuya existencia es cierta, le impone certeza jurídica a otro hecho (B) que no ha ocurrido, en el cual no existe un nexo lógico entre los hechos (A) y (B), el legislador atribuye a (A) los efectos jurídicos de (B).

En ese sentido, las presunciones legales absolutas y las ficciones legales se diferencian en las primeras existe un nexo lógico de mayor o menor intensidad - entre un hecho conocido (A) y uno desconocido (B), el mismo que decididamente no existe en el caso de las ficciones legales, siendo que en estas últimas tampoco existe un hecho desconocido cuya ocurrencia se presume. Sin embargo, la principal diferencia entre ambas figuras, consiste en que en las presunciones legales el hecho conocido (A) es un indicio de la ocurrencia del hecho desconocido (B); esto es, que permite inferir su existencia siendo en el caso tributario, una técnica de reconstrucción de un hecho imponible cuya

existencia no es posible constatar pero se presume. En el caso de las ficciones legales, el hecho conocido (A) es irradiado con los efectos jurídicos que en principio les correspondían a otro hecho – el hecho (B)-, con el cual no guarda identidad ni conexión lógica. (Bravo Cucci, Derecho Tributario Reflexiones, 2013, págs. 281-282)

1.3. Impuesto a la Renta

1.3.1. Conceptos Generales de la Renta

Primero debemos comenzar diciendo que el Impuesto a la Renta en palabras de Bravo Cucci (2013, pág. 234) es aquel que recae sobre la renta como manifestación de riqueza directa, constituyendo el aspecto material de la hipótesis de incidencia, el hecho o circunstancia de *percibir o generar una renta*.

En este contexto, nos proponemos determinar si las utilidades derivadas por actividades ilícitas constituyen renta para quien las percibe, y si el Impuesto que grava esta manifestación de riqueza se precipita sobre ella. Claramente el dinero que se obtiene por la comisión de delitos es igual al dinero obtenido lícitamente, sin embargo estas sumas de dinero podrían considerarse como manifestaciones de riqueza o al igual que en otros supuestos no todo ingreso o riqueza nueva califica dentro de la concepción de renta, razón por la cual es necesario hacer una revisión de las teorías que delimitan el concepto de renta, y evaluar a la luz de cuál de ellas las utilidades derivadas de actividades ilícitas califican como renta.

1.3.2. Teorías de la Imposición De La Renta

Teniendo en consideración, las rentas gravadas por el Art. 1 de la LIR que considera dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta los siguientes ingresos: a) Las rentas que provienen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores; b) Las ganancias de capital; c) Otros ingresos que provengan de terceros; d) Las rentas

imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas en Ley. Realizaremos el desarrollo de las teorías de la Imposición de la Renta con cada uno de los supuestos citados en la norma para un mejor análisis de la Legislación Peruana y la Doctrina.

1.3.2.1. Teoría de la Renta Producto:

Estas se encuentran previstas en el Art. 1 – A de la LIR señalando que son aquellas que provengan del capital (beneficio que procede de los bienes que dispone una persona), del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales a aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Denominada también como teoría de la fuente, establece una acepción restringida ya que abarca únicamente un concepto económico de renta, por lo que renta constituirá en palabras de Sánchez Rojas el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación, la renta debe ser un producto o una riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce, quedando dicha fuente en condiciones de seguir produciendo renta. (2013, pág. 32)

De modo que, bajo esta concepción no constituirá renta el ingreso procedente de la enajenación de bienes de capital o bienes de activo fijo, dado que la transferencia del mismo agota la fuente productora.

1.3.2.1.1. Rentas de Capital:

Un ejemplo: Maria es una persona natural que es propietaria de un predio y lo arrienda, a cambio de una merced conductiva equivalente a 1,000 dolares mensuales, que ciertamente se encuentran dentro del ambito de aplicación del Impuesto a la Renta.



En primer lugar, advertimos la presencia de un predio. Este inmueble se considera capital, porque María lo compro para usar y no para vender. Además en los hechos, este predio siempre fue ocupado por María como casa-habitación. Entonces para que un predio califique como capital hay que analizar la finalidad de la compra (María compro el inmueble para vivir) y además hay que analizar los hechos (desde que María compro el predio, siempre lo utilizo como casa habitación).

En segundo lugar, este predio es una fuente de riqueza porque es capaz de generar cierta rentabilidad. Así ocurre cuando María explota económicamente el inmueble, vía de arrendamiento. El caso opuesto es una casa medianamente destruida por un terremoto. Es muy difícil pensar que esta clase de propiedad pueda ser objeto de algún aprovechamiento económico capaz de generar beneficios sujetos a imposición.

En tercer lugar, observamos que la renta (1000) es un fruto perfectamente separable de la fuente que lo origina. En otras palabras la renta (1000) es el resultado o consecuencia de la explotación de la fuente capital (predio).

En cuarto lugar, apreciamos que este ingreso es periódico, toda vez que normalmente un contrato de arrendamiento de un predio tiene como plazo de duración un año y el inquilino procede en un pago mensual de la merced conductiva.

En quinto lugar, advertimos que María conserva la propiedad de la fuente capital, en todo momento. En otras palabras, María inicia el aprovechamiento económico del predio, sin desprenderse del inmueble.



En sexto lugar, vemos que el origen de la renta es voluntario o contractual. Es decir que Maria, por propia decisión, ha decidió explotar una fuente (capital) productora de renta. No estamos frente a enriquecimiento, donde interviene el puro azar como puede ser el caso de una persona natural que sube a un avión y se encuentra con una billetera perdida que contiene \$2,000 dólares.

En séptimo lugar, la capacidad contributiva se hace evidente en la obtención de riqueza; la misma que generalmente consiste en sumas dinerarias que ingresan a la esfera patrimonial de Maria.

1.3.2.1.2. Rentas de Trabajo:

Por ejemplo, Juan es contador independiente y atiende a un cliente a cambio de una retribución de 50 dólares. Este ingreso ciertamente se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta. EN primer lugar, cabe señalar que el trabajo viene a ser la fuente generadora de renta. Este trabajo se traduce en cierta labor, predominantemente intelectual.

En segundo lugar, notamos que la renta (500) es un fruto claramente distinguible de la fuente que lo genera, Dicho de otro modo, la renta (500) es el resultado de la explotación de la fuente de trabajo.

En tercer lugar, debemos destacar que este ingreso es periódico, en el sentido que un contrato de locación de servicios usualmente tiene un plazo de duración de 1 año y el cliente procede con el pago mensual de los respectivos honorarios. Inclusive, si recién el último día de diciembre del año N° 1 un profesional comienza a prestar sus servicios por primera vez en su vida, a cambio de una retribución equivalente a 100 dólares; esta renta de todos modos cumple el requisito legal de



periodicidad, toda vez que es suficiente que exista la potencialidad o probabilidad para obtener ingresos periódicos.

En cuarto lugar, se entiende que la fuente generadora de riqueza es permanente, sobre todo por su carácter eminentemente personal. Mientras el profesional se encuentre en su ciclo de vida productivo, mantiene la capacidad laboral para generar renta.

En quinto lugar, podemos anotar que el origen de la renta es voluntario o contractual. Juan, por propia voluntad presta sus servicios profesionales, es decir, que Juan por propia decisión procede con explotar una fuente que genera riqueza el trabajo personal.

En sexto lugar es claro que la capacidad contributiva se pone de manifiesto cuando Juan obtiene riqueza de corte monetario.

1.3.2.1.3. Rentas del capital y trabajo

Tomemos un ejemplo, una empresa se dedica a fabricar un par de zapatos, a cambio de un precio o renta equivalente a 30 dolares. En primer lugar, notamos que las fuentes generadoras de riqueza son: capital y trabajo. El capital, básicamente esta constiuido por los activos fijos tales como inmuebles y maquinarias. El trabajo viene a ser la labor de los empleados, obreros, ejecutivos, personal administrativo, etc. En la medida que exista una explotación consjunta de ambos factores, entonces la empresa puede obtener ingresos por la venta de su mercadería.

En segundo lugar, la renta es perfectamente separable de las fuentes que la generan. EL ingreso viene a ser el resultado de la explotación de las fuentes capital y trabajo.



En tercer lugar en la medida que nos estamos refiriendo a la venta de mercaderías, definitivamente tenemos que pensar que los respectivos ingresos son con carácter periódico.

En cuarto lugar, las fuentes que son capital y trabajo ciertamente tienen vocación de permanencia. La empresa mantiene la propiedad de sus activos fijos (capital) y solo transfiere la propiedad de su mercadería en las operaciones de venta que realiza con sus clientes.

En quinto lugar, la renta tiene origen voluntario pues las ventas de mercadería definitivamente son transacciones económicas en el contexto del libre juego de la oferta y demanda.

En sexto lugar, resulta claro que la capacidad contributiva queda en evidencia cuando la compañía obtiene riqueza monetaria.

1.3.2.2. Teoría del Flujo de Riqueza:

En base a ello, doctrinaria y legislativamente, se considera como renta la totalidad de enriquecimientos provenientes de terceros, es decir del flujo de *riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente en un determinado periodo*. Este criterio evidentemente engloba al primero de los nombrados, pero al no contemplar los ingresos que *provengan de una fuente productora durable sin importar además su periodicidad, abarca otros conceptos como las ganancias de capital realizadas, los ingresos por actividades accidentales, eventuales y a título gratuito*. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 129)

En la misma línea, se entiende como flujo de riqueza al total que fluye desde los terceros hasta el contribuyente en un periodo dado. (Garcia Mullin, 1978, pág. 21) Es decir, bajo esta concepción se considerara como renta a todo beneficio o ingreso nuevo que ha fluido o fluye hacia el contribuyente



producto de una operación con terceros. Asimismo, según este mismo autor en una obra distinta y el Art. 1 – g del RIR el flujo de riqueza puede manifestarse de tres formas:

- a) Ingresos de actividades accidentales: son ingresos originados por una habilitación transitoria o eventual de una fuente productora, es decir proviene de actos que no implicaron una organización de actividades con el mismo fin.
- b) Ingresos Eventuales: son ingresos cuya producción depende de un factor aleatorio, ajeno a la voluntad de quien la obtiene, tales como los premios de lotería y los juegos de azar. No hay periodicidad, ni habilitación racional de la fuente.
- c) Ingreso a Título Gratuito: Comprende las transmisiones gratuitas por acto entre vivos como por causa de muerte. (García Mullín, 1976)

A lo anteriormente dicho Bravo Cucci, hace énfasis en que la teoría del flujo de riqueza es la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto un ejercicio determinado, *como producto de sus operaciones o transacciones con terceros*, para cuya concepción no se restringe a aquella que proviene de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos (renta producto). (2013, págs. 276-277)

En nuestra legislación, este tipo de renta se encuentra regulado en el Art. 1-C de la LIR señalando que el impuesto a la Renta “grava otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta ley”. Asimismo, el Art. 3 de la LIR en su penúltimo párrafo establece que “constituye renta gravada de las empresas cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros”.



Y que se complementa con el Art. 1 – g del RIR que establece que “la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros a que alude el penúltimo párrafo del artículo 3 de la Ley, se refiere a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, **en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones;** y que en sus dos últimos párrafos agrega: “En consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor. En estos casos, el adquirente deberá considerar la ganancia o ingreso al valor de ingreso al patrimonio. El término empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría y a las personas o entidades no domiciliadas que realicen actividad empresarial”.

Por lo que según nuestra legislación, se considera como renta aquella que fluye de terceros al contribuyente, cuando los intervinientes participan en igualdad de condiciones y voluntariamente aceptando el nacimiento de las obligaciones. Por lo que, las utilidades derivadas de actividades ilícitas no podrán ser objeto de renta mediante la teoría del flujo de riqueza, pues bajo ninguna modalidad delictual existe consentimiento del agraviado para que el delincuente obtenga su dinero o su capital, por lo que no se puede aceptar alguna condición, ni tampoco surgirá alguna obligación ni del imputado ni del agraviado pues no son desprendimientos patrimoniales volitivos.

Debemos aclarar que mediante esta norma se delimita a la renta afectable únicamente a aquellos beneficios obtenidos o con un origen voluntario o contractual, por ello se establece mediante el RIR que las utilidades derivadas



de actividades ilícitas no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta.

Asimismo, se comprende también en la teoría del flujo de riqueza a las ganancias de capital establecidas en el Art. 1-b de la LIR, cuyo concepto se precisa en el Art. 2 de la LIR, entendiéndose como capital a los bienes que son adquiridos por el contribuyente para uso propio y “no los destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o empresa”.

Asimismo, esta norma precisa que la ganancia de capital se configura con la enajenación del capital, entonces primero debe ser un ingreso extraordinario; es decir no periódico; y el contribuyente con la enajenación se desprende del capital; es decir la fuente generadora de riqueza; todo ello a diferencia de la renta producto.

1.3.2.3. Teoría del Consumo más Incremento Patrimonial:

La teoría del incremento patrimonial más consumo tiene su origen en Alemania, en la que fue introducida en su Ley del Impuesto a la Renta en 1920 por el planteamiento de Schanz en 1896, en la cual se aparta de conceptos de las otras teorías, desligándose de la periodicidad, productividad y el mantenimiento de la fuente, y únicamente se relaciona a la capacidad económica de la persona, por los incrementos en su poderío económico en un periodo determinado.

Por lo que conforme a esta teoría, la renta será el total del incremento del patrimonio que tenga el **contribuyente** en un periodo, obteniéndose la misma a través de la comparación con el valor del patrimonio al principio del periodo con el valor del patrimonio al final de aquel, sumándose los consumos o



retiros de utilidades, por el hecho de haber disfrutado (consumido) el bien. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 33).

De la misma forma, Bravo Cucci la define como aquella diferencia resultante entre lo que se tenga al cierre del ejercicio anterior y lo que se posea al cierre de presente ejercicio. (2013, pág. 278). Y, Ruiz de Castilla Ponce de León (2009, pág. 6) al respecto señala que: la teoría consumo más incremento patrimonial gira en torno a indicadores que revelan el flujo de renta. Si una persona realiza un acto de consumo, quiere decir que primero obtuvo ingresos y luego los empleo en la compra de bienes y servicios. Si una persona es propietaria de un predio, significa que primero tuvo a su disposición ciertos ingresos para emplearlos posteriormente en la compra del inmueble. El flujo de renta se aprecia en la circulación de ingresos y egresos de dinero.

Dentro de la legislación peruana esta teoría se encuentra regulada en el Art. 1 – d de la LIR, que establece que el Impuesto a la Renta grava **las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.**

Claramente, las rentas de goce o disfrute están incluidas dentro del incremento patrimonial pues representan consumo, sin embargo a que clase rentas podemos denominar como imputadas, y ¿cuáles existen dentro de nuestra legislación? Delgado Ratto (2004, pág. 12) dice que dentro de esta teoría califican como rentas imputadas las variaciones en el valor de un bien o patrimonio calculado en un periodo determinado, así como el autoconsumo o uso del bien que realice el propietario del mismo.

Dentro de la Ley del Impuesto a la Renta tenemos supuestos de rentas imputadas en las que en palabras de Delgado Ratto “el legislador recurre necesariamente a presunciones y ficciones legales, **estableciendo como**



hechos imponibles manifestaciones de riqueza que no son materiales sino más bien potencial vinculada con los bienes cedidos en uso". (2004, pág. 13)

Dentro de ellas tenemos:

- a) **La Renta por cesión de predios:** Dentro de ella tenemos la renta mínima presunta contemplada en el Art. 23 sobre rentas de primera categoría inciso a):

“En caso de arrendamiento de predios amoblados o no, para efectos fiscales, se presume de pleno derecho que la merced conductiva derivada del arrendamiento de predios no podrá ser inferior al 6% del valor del predio”

Este artículo contiene una presunción absoluta, pues literalmente señala *se presume de pleno derecho*, asimismo se relaciona con un hecho generador de la renta de primera categoría, que es el arrendamiento. De la misma forma, el Art. 23-d) establece como renta de primera categoría a: “la renta ficta cuya ocupación hayan cedido sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado, será del 6% del valor del predio declarado en autoevaluó correspondiente al impuesto predial cuya ocupación haya sido cedida por sus propietarios gratuitamente o a precio no determinado. Se presume que los predios han estado ocupados durante todo el ejercicio gravable *salvo prueba en contrario* a cargo del locador”.

- b) **La Renta por cesión de bienes mueble:** Dentro de ella tenemos la rentas de primera categoría del Art. 23 b) que dice: “se presume sin admitir prueba en contrario, que la cesión de bienes muebles o



inmuebles (...)” y la renta del Art. 28 h) “Se presume sin admitir prueba en contrario, que dicha cesión genera una renta anual no menor al 6% del valor de adquisición producción construcción o de ingreso al patrimonio (...)”

- c) **La Renta por cesión de préstamo de dinero:** Dentro de ella tenemos el Art. 26 “se presume salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo de dinero, cualquiera que sea su denominación (...)”

Como quiera que se trata de una ficción o presunción legal, se observa en todo caso que el efecto de configuración del hecho imponible (ficto o presunto) viene acompañado de una regla de valoración, que en los casos señalados arriba se establece como un parámetro cuantitativo específico y en el Art. 32 se establece como parámetro el valor de mercado.

De ese modo se aprecia que a pesar de no existir una renta real y material, el legislador ha considerado la imputación de una renta ficta (hecho imponible) en cabeza del transferente de los bienes cuyo monto (base imponible) será determinada en función del mercado o de las demás reglas de valoración diseñadas por el legislador (Art.32 LIR).

Asimismo, debemos establecer los límites a la utilización de rentas imputadas en base a presunciones y ficciones, pues un uso indebido de estas devendría en la vulneración de principios del derecho y quebrantaría lo ordenado por la Constitución. Este tipo de imputación de renta “no responde al libre albedrío del legislador sin mayor justificación, (...) esta constituye una medida que tiene por finalidad luchar contra el fraude y la elusión fiscal.” RTF N°881-2-99. Por lo que, la discrecionalidad del legislador siempre debe estar limitada



por los principios del derecho y únicamente en este caso para combatir el fraude a la ley impositiva.

Consideramos, que la configuración de rentas imputadas es necesaria para evitar la elusión y el fraude fiscal, pues todos tenemos el deber de contribuir con las cargas públicas, sin embargo el uso de las rentas imputadas no es desmedido, ni puede ser objeto de una interpretación arbitraria por parte de la Administración Tributaria.

En esa misma línea, (Delgado Ratto, 2004, pág. 21) señala que existen dos elementos: uno, de naturaleza cualitativa, que apunta a desentrañar la razón de ser de la ficción legal o del nexo lógico que debe existir entre el hecho base y su consecuencia en la presunción absoluta, y otro de orden cuantitativo vinculado con el criterio de proporcionalidad entre el medio utilizado por el legislador en su contexto teleológico y los derechos y principios constitucionales que podrían verse afectados con dicho medio.

Asimismo, señala que en “países deficitarios de recursos fiscales como el Perú no es extraña la situación en la que el legislador, intente introducir subrepticamente reglas con naturaleza presuntiva o ficticia que anda tienen que ver con una finalidad anti elusiva sino más bien con el objetivo de revertir la precaria situación de la caja fiscal.”

Durante los últimos años, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de diferentes impuestos como: el impuesto mínimo a la Renta y el Anticipo Adicional del impuesto a la renta, pues la imposición de estas rentas eran incompatibles con el principio de capacidad contributiva, sosteniendo que “demás está decir que en el caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente”. Exp. 033-2004-AI/TC



Esta afirmación del Tribunal Constitucional, ha significado según Delgado Ratto la no admisión de imposición de rentas que se encuentren en conflicto con el principio de capacidad contributiva, cuestionando las reglas del impuesto a la renta que contienen rentas fictas o verdaderas ficciones legales que no admiten la deducibilidad de gastos efectivamente realizados. (Delgado Ratto, 2004, pág. 23)

Es el caso que esta medida será justificable y entendida como renta, siempre y cuando sea acorde a los principios del derecho y sea una medida antielusiva. Para Ruiz de Castilla Ponce de León, la imputación de rentas es aquella que describe ciertos casos de consumo o incremento patrimonial para imputar o atribuir renta al contribuyente. (2009, pág. 6). Para lo cual narra un ejemplo, un médico tiene su consultorio, atiende pacientes y percibe honorarios mensuales por la suma de 4,000. En estos casos, el profesional emite recibos por honorarios.

Además este médico realiza visitas a domicilio, atiende a sus pacientes, y cobra honorarios mensuales por un monto de 6,000. En estos casos el profesional no emite recibos de honorarios. Además este médico realiza visitas a domicilio, atiende a sus pacientes y cobra honorarios mensuales por un monto de 6,000. En estos casos, el profesional no emite recibos por honorarios. Lo más probable es que en la Declaración Jurada mensual el médico manifieste únicamente la renta de 4,000 por concepto de atención de pacientes en su consultorio. Por otra parte asumamos que el médico, mediante tarjetas de consumo, adquiere bienes y servicios por un importe mensual de 10,000. Es importante destacar que las entidades emisoras de tarjetas de consumo suministra a la Administración Tributaria la información sobre los



montos de consumo mensual de sus clientes. Desde el punto de vista de la Administración Tributaria se aprecia que el medico realiza un consumo mensual de 10,000, mientras que sus ingresos declarados tan solo llegan a la suma de 4,000. La diferencia de 6,000 (consumo) se considera renta gravada. Es decir, se considera como renta imputada aquellas que están descritas en la LIR y que son generadas por variaciones de patrimonio, es decir los ingresos o beneficios obtenidos. Dentro de ellas tenemos las que se originan del incremento patrimonial no justificado, descrito en el Ar. 52 de la LIR, y de otros como en la renta ficta por cesión gratuita de predio, regulada en el Art. 23-d de la LIR.

El desarrollo de estos conceptos son importantes pues, debemos diferenciar la imposición a la renta, al consumo y al patrimonio, con la teoría del consumo más incremento patrimonial, así como diferenciar a esta de las demás teoría, en este punto tenemos.

EL IMPUESTO A LA RENTA	
<i>Grava todo ingreso y beneficio que obtienen las personas y empresas.</i>	
TEORÍAS	CRITERIO
<i>Renta producto Art. 1-A del capital y trabajo habituales (Art. 4 y 5)</i>	<i>Obtención de riqueza por parte del contribuyente mediante la producción. Debe ser ingreso periódico</i>
<i>Flujo de Riqueza Art. 1 literales B y C. Ganancias de capital (Art. 2) y provenientes de terceros. (Art. 3)</i>	<i>Obtención de riqueza por parte del contribuyente mediante el transito patrimonial desde los terceros al contribuyente.</i>



	<i>Beneficio económico por terceros</i>
<i>Consumo más Incremento Patrimonial</i> <i>Art. 1- D</i>	<i>Satisfacciones que disponen a lo largo de un periodo, mediante el consumo (gasto de riqueza) y el patrimonio (posesión de riqueza).</i> <i>Variaciones de <u>patrimonio</u></i> <i><u>Rentas imputadas acordes a principios del derecho</u></i> <i><u>Y por ser medidas anti elusivas.</u></i>

Fuente: Elaboración propia.

Bajo estas concepciones, es evidente que las actividades ilícitas no califican como renta para el delincuente, pues no provienen de ninguna de estas teorías, pues de ser renta – producto esta debería ser producto del capital o del trabajo, y al ser ambas actividades lícitas excluyen a las actividades ilícitas como fuentes productoras de renta. Para la teoría del flujo de riqueza no se podría considerar como tal a las obtenidas de actividades ilícitas pues no fluye de los terceros al delincuente y no proviene de ingresos accidentales, eventuales, ni gratuitos. Y finalmente, la teoría del Incremento Patrimonial que incluyen los regulados en el Art. 52 de la LIR, objeto de estudio de nuestra tesis, estos son aquellos incrementos patrimoniales que pueden ser justificados y los que no pueden ser justificados por los contribuyentes, cuya finalidad de creación fue como un mecanismo residual otorgado a la Administración Tributaria para combatir el fraude y facilitar la probanza de la obligación tributaria en estos casos.



Sin embargo, el Art, 52 b) de la LIR prohíbe la justificación de un incremento patrimonial en utilidades derivadas de actividades ilícitas, pero ello no está siendo utilizado para combatir el fraude de los contribuyentes, pues no existe obligación alguna de los delincuentes de declarar los ingresos que obtienen por dichas actividades y estos ingresos no constituyen patrimonio del delincuente, pues no pertenecen al mismo como se analizará con posterioridad en el trabajo. Consecuentemente las utilidades derivadas de actividades ilícitas no están inmersas en el Impuesto a la Renta, por lo tanto, una actividad ilícita no puede ser calificada como una fuente productora de renta.



2. SUBCAPÍTULO II: TRIBUTACIÓN DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO DE ORIGEN ILÍCITO

2.1. SOBRE EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO

2.1.1. Antecedentes Legislativos:

La primera ley que se crea en el Perú como antecedente del impuesto a la Renta es la Ley 7904 creada el 26 de julio de 1934, la cual creó un Sistema Mixto de Impuestos celulares con un Impuesto complementario de tasas progresivas sobre la renta global, la cual se basaba en la Teoría de la Fuente, en esta no se consideraba como renta gravable el ingreso obtenido por una persona jurídica aquella no prevista como objeto social en los estatutos y si dicha actividad no era realizada habitualmente por la sociedad,

Esta norma fue objeto de constantes modificaciones después de aproximadamente 30 años de su vigencia, por lo que durante el año 1962 se crea una Comisión Revisora de la Legislación Tributaria, es así que en agosto de 1967 se aprobó el Proyecto de Ley de Tributación Directa que posteriormente sería promulgada mediante Decreto Supremo 287-68-HC, esta norma abarcó el concepto de norma frontalmente, conceptualizando que “El impuesto se aplicaba sobre las rentas del capital, el trabajo o de la aplicación conjunta de ambos factores y sobre las ganancias y beneficios consideradas expresamente por este título como rentas gravadas.” La misma se basa en la teoría de la fuente y no da lugar a cobrar otros ingresos.

Al culminar la Dictadura del Primer Gobierno de Belaunde, se conformó una Comisión de Tributaristas para proponer cambios en esta norma, dando vigencia al Decreto Legislativo 200, esta norma continuó adheriéndose a la Teoría de la Fuente pero gravó su voluntad otros ingresos ocasionales o extraordinarios,

prescribiendo lo siguiente: “las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellos que provengan de una fuente durable y susceptibles de generar ingresos periódicos, las ganancias y beneficios considerados en los artículos siguientes”.


En 1992 la Ley 25381 introduce un cambio en este concepto de renta introduciendo en el art 3 que constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o beneficio derivado de operaciones con terceros.

En el 2004 el termino beneficio es sustituido por ingreso

2.1.2. El IPNJ desde una Concepción Patrimonialista

Para Sánchez Rojas el Incremento Patrimonial No Justificado es el aumento cuantitativo en el valor del patrimonio de una persona natural o de un ente autónomo, ya sea por aumento de activos disminución de sus pasivos, sin que el contribuyente pueda acreditar fehacientemente su origen. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 31)

Tenemos el Ejemplo A:

 Sujeto A	INGRESOS	EGRESOS	RIQUEZA
	Salario S/.1,500	Deuda S/.90,000	Salario S/.1,500
	Ahorros S/.8,000	Banco	Ahorros S/.8,000
	Total S/. 9,500	Total S/. 90,000	Total S/. 9,500

Un sujeto A que percibe mensualmente un salario de S/. 1,500.00 y que recibió una herencia de S/. 10,000.00, sin embargo adquirió propiedades en valor de S/.500,000 mas un auto del año de S/. 120,000.00, demuestra que sus ingresos salariales y la herencia que recibió no podrían justificar la adquisición de estas



propiedades, por lo que el contribuyente debiera aunar elementos probatorios que demuestren el origen de ese dinero, que en este caso podría ser en algún donación, legado, prestamos, ahorros o lotería. De otro modo también se podría observar que extinguió una deuda de S/. 300.000.00 mientras se comprueba que el contribuyente no tenía fondos suficientes para su cancelación, así como podría aumentar sus gastos para disminuir sus propiedades y engañar al fisco.

Al respecto Sanchez Rojas dice que hay dos momentos fundamentales en la génesis de incrementos de patrimonio, el primero es la ocultación a efectos fiscales de parte de la totalidad de las rentas obtenidas, y que consiste en el ahorro paulatino de las rentas ocultadas, ahorro que, por supuesto, tampoco se declara; y el segundo al momento, que es el de la exteriorización de dicho ahorro ocultado, mediante su inversión en adquisiciones a título oneroso, que al fin consigue conocer la Administración Tributaria, y que por su origen no se hallan fiscalmente justificadas. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 32)

Existe una estrecha relación entre renta y patrimonio, Esto encuentra su justificación en el hecho que el flujo de riqueza de un determinado sujeto se manifiesta en la identidad en la que el ingreso generado en un ejercicio determinado resulta ser igual a la sumatoria del consumo mas la inversión realizada en el mismo ejercicio.

2.1.3. El IPNJ desde una Concepción Tributaria

MANUEL PEREZ ROYO citado en **Fuente especificada no válida**. la regulación del IPNJ busca combatir la evasión tributaria permitiendo a la entidad administrativa someter a gravamen las rentas cuya existencia constata, pero respecto de las cuales no puede establecer con certeza su origen.



FALCON Y TELLA citados en **Fuente especificada no válida**. Se ha pretendido calificar como una normativa que regula un elemento mas de renta cuando en realidad el legislador no ha decidido gravar los incrementos no justificados *per se*, sino solamente la renta obtenida en tanto no se justifique con lo cual no estamos ante un elemento constitutivo de renta, sino ante una presunción de que se ha obtenido.” El citado autor sostiene que los incrementos no justificados tiene una doble presunción: por un lado la presunción de renta y por otro, que dicha renta corresponde al periodo donde se ha descubierto el referido incremento, en ambos casos son presunciones iuris tantum.

Señala García Mullín que se trata de una presunción establecida a favor de la administración, destinarla a aliviarle la carga de demostrar el carácter de renta gravada de todos y cada uno de los ingresos del contribuyente, (Sanchez Rojas, 2013, pág. 34)

Rosembuj cataloga al IPNJ como una especie de mecanismo de cierre y de carácter residual, de manera tal que todas aquellas rentas ocultas de las que se desconozca su fuente serán atraídas y absorbidas por esta figura tributaria. Nos encontramos pues ante un expediente técnico por el cual el legisaldor tributario busca luchar contra la evasión fiscal procurando que ningún rendimiento imponible escape o deje de gravarse por desconocimiento de su verdadera naturaleza tributaria. (Rosembuj, 1994, pág. 82)

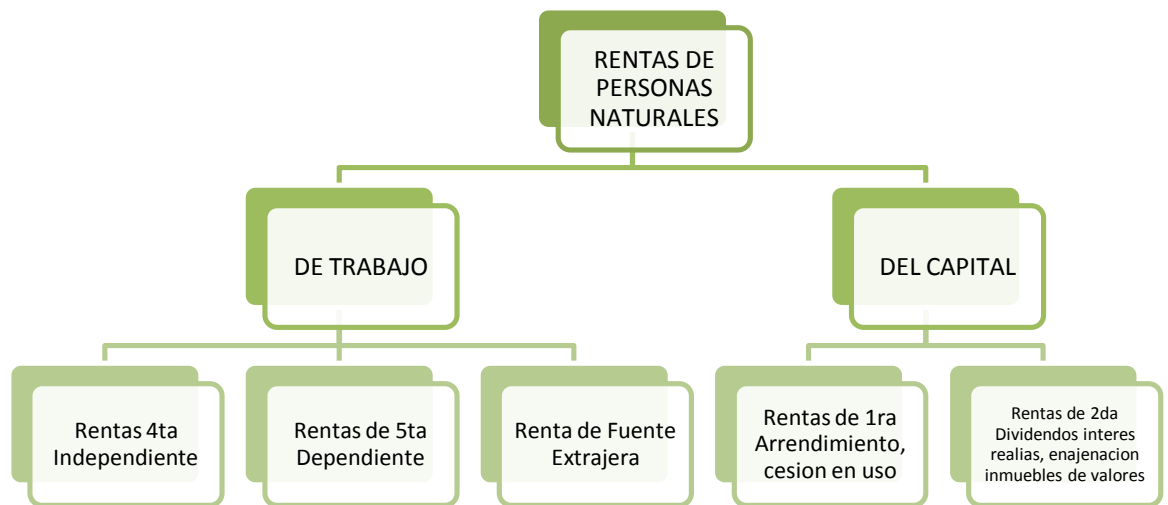
Para Sanchez Rojas el incremento patrimonial no justificado es aquel mecanismo jurídico que permite determinar presuntivamente la obligación tributaria en la medida que considera renta neta gravable el incremento cuantitativo que experimenta un sujeto en sus bienes, activos, derechos o en sus consumos o gastos

en un ejercicio determinado, sin que pueda determinarse de manera fehaciente, para propósitos tributarios, cual es el origen del referido incremento.

Este instrumento tiene como objetivo principal combatir frontalmente la evasión tributaria por parte de las personas naturales procurando gravarles todo el rendimiento imponible que se mantiene oculto y respecto del cual se desconoce su fuente generadora. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 34)

2.1.4. El IPNJ como Renta Neta Presunta

El inciso g) del artículo 60 del Reglamento de la LIR establece renta neta presunta constituida por el Incremento Patrimonial No Justificado, la misma deberá adicionarse a la renta neta de trabajo.

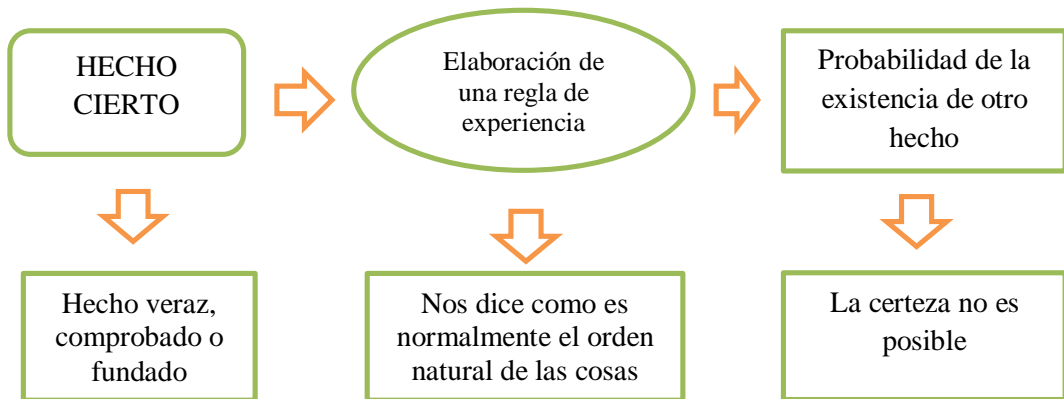


Fuente: (Sanchez Rojas, 2013, pág. 35)

2.1.5. El IPNJ como una Presuncion en la LIR

La presunción es una operación lógica, en la que a partir de un hecho conocido con certeza, se infiere la probabilidad que haya ocurrido otro que estrictamente se ignora. El grado de probabilidad del hecho inferido depende de la corrección y

generalidad de la regla de experiencia que se haya utilizado. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 48)



Fuente: (Sanchez Rojas, 2013, pág. 49)

2.2. SOBRE LA FISCALIZACIÓN Y DETERMINACION DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO Y LA CARGA TRIBUTARIA

2.2.1. Aspectos Generales del Procedimiento de Fiscalización:

Es el procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria, así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con al notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que corresponda por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento.

Este puede desarrollarse mediante dos técnicas:

2.2.1.1. La Auditoria Tributaria: Es un examen de contabilidad del contribuyente para determinar la incidencia tributaria de las operaciones economía-financieras, a través de la aplicación de procedimientos que buscan determinar el grado de cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales contenidas en las normas legales de carácter tributario vigentes en el periodo materia de revisión. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 45)

2.2.1.2. La Verificación Tributaria: Es una revisión específica de operaciones con incidencia tributaria aplicando procedimientos de auditoria de manera selectiva, con la finalidad de validar inconsistencias detectadas en el proceso de selección, validar la documentación que presente el contribuyente para solicitar devoluciones y de otros procedimientos no Contencioso y atender las solicitudes de información formuladas por entidades externas o internas. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 46)

2.2.2. La Fiscalización del IPNJ:

Se encuentra regulada en el Artículo 61 del Código Tributario dispone que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario esta



sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada.

Según el artículo 1 inciso d) del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, es el procedimiento mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria

La determinación de la obligación tributaria por los deudores tributarios, implica un control posterior por parte de la Administración Tributaria, para saber si dichos deudores cumplieron en forma debida las obligaciones formales y sustanciales respecto de los tributos determinados. La fiscalización tributaria implica la existencia previa de las obligaciones formales, pero principalmente sustanciales, en donde se ha verificado el hecho generador de la obligación tributaria y se ha identificado al sujeto pasivo.

2.2.2.1. Fuentes de Información para la Fiscalización:

Como señala Alva Mateucci el Fisco cuenta con la mayor base de datos del país, en la cual almacena información, tanto presentada por los mismos contribuyentes o terceros. Allí se encontraran las declaraciones juradas mensuales, la declaración DAOT, PDT, ITF entre otros. También la administración cuenta con datos que son proporcionados por entidades con las cuales suscribe convenios de intercambio de información o también información pública que obra almacenada en los Registros Públicos. (Alva Mateucci, 2009, pág. 5)

Signo Exterior de Riqueza	Fuente de Información Fiscalización
Adquisición y/o venta de inmuebles	PDT notarios y RRPP



Adquisición y/o venta de vehículos	PDT notarios y RRPP
Salidas y entradas del país a través del movimiento	Dirección General de Migraciones
Importación de bienes	Aduanas
Capacidad del gasto al consumir	DAOT, requerimientos a terceros
Movimiento de flujos dinerarios	ITF, Bancos y Financieras
Posgrados, maestrías y MBA	Requerimientos a universidades y terceros
Ostenta joyas, cuadros, colecciones de arte, etc	DAOT, requerimientos a joyerías y otros
Visita permanente a cirujanos plásticos	Clínicas, empresas de seguros, terceros
Posesion de Stud de caballos de pura sangre	JCP, Criadores, clubes, hípicos.

Como menciona Sanchez Rojas entiende a las redes sociales como una metáfora sugerente para constituirse un enfoque analítico y un paradigma, con principios teóricos, métodos de software para ser analizados e investigados. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 63). Por lo que, actualmente las redes sociales demuestran muchas veces viajes, patrimonio, signos exteriores de riqueza, entre otras variables, y las mismas aunque no son totalmente confiables son indiciarias para ser sometidas a comprobación.

2.2.2.2. Los Signos Exteriores de Riqueza:

El Art. 92 de la LIR establece que el incremento patrimonial se determinara tomando en cuenta, los signos exteriores de riqueza, los cuales podemos



encontrar en el Art. 60 del Reglamento de la LIR que no excluye la existencia de otros más allá de los numerados.

2.2.2.3. Requerimiento de Fiscalización relativo a una determinación sobre Incremento Patrimonial No Justificado:

Según el art. 92 de la LIR para determinar las rentas o cualquier ingreso que justifiquen los incrementos patrimoniales la SUNAT podrá requerir al deudor tributario que sustente el destino de dichas rentas o ingresos.

Este se determinara tomando en cuenta los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, los consumos, los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando estos no se reflejen en el patrimonio al final del ejercicio.

Por lo que el requerimiento de fiscalización podría solicitar lo siguiente;

Información de cuentas bancarias de las que fuera titular en forma individual y mancomunada

Relación de tarjetas de crédito y consumos efectuados por ellas

Préstamos recibidos

Acciones no cotizadas en bolsa

Ingresos por rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categoría

Rentas de Fuente Extranjera

Repatriaciones de moneda extranjera. Transferencias y remesas de fondos

Documentación sustentatoria de los movimientos bancarios registrados en los estados de cuenta y/o reportes que mantuvo en las entidades del sistema financiero nacional y del exterior: tales como notes de cargo, abonos, recibos



o comprobantes de depósito, constancias de retiro de efectivo, reportes de transferencias telegráficas, liquidaciones de dinero, etc.

Relación de ventas y/o retiros de inmuebles o vehículos efectuados en el periodo

Documentación sustentadora de la adquisición de bienes inmuebles y vehículos; tales como, contratos (descripción de montos y formas de pago), comprobantes de pago, ficha de inscripción de Registros Públicos. Importación de bienes efectuados, financiamiento de las adquisiciones de dichos bienes.

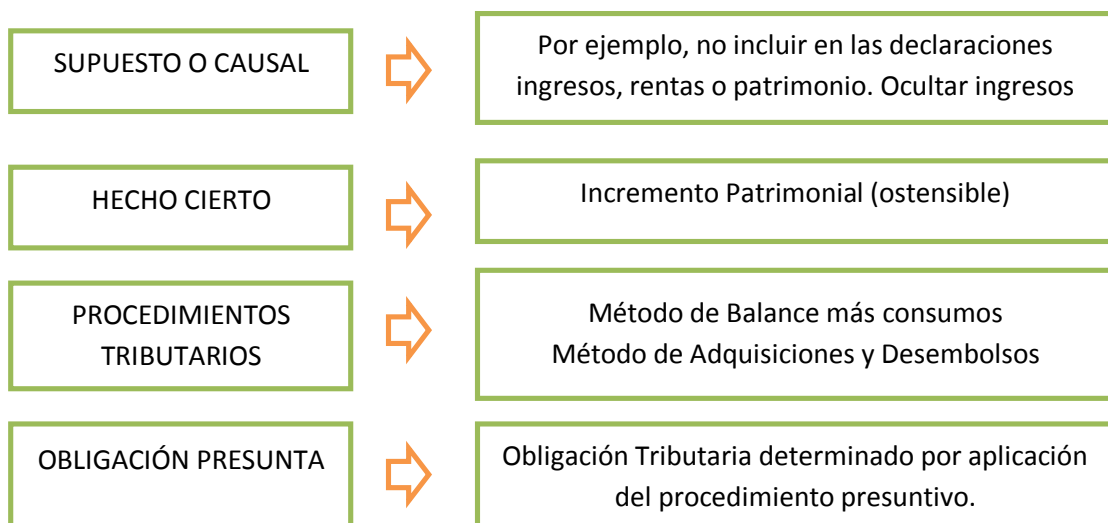
Detalle los gastos personales realizados, identificando cada uno de los cargos o egresos de sus cuentas bancarias.

Información sobre viajes al exterior, indicando el país o países de destino, detallando las fechas de salida y de retorno, tiempo de estadía en el exterior y el monto de dinero gastado en cada viaje.

Documentación sustentadora detallada de los consumos personales y/o familiares de alimentación, vestido, mantenimiento de casa y vehículo, servicios públicos, educación, diversión, recreación y otros consumos debidamente sustentados.

2.2.3. Determinación sobre Base de Presunciones Legales:

Existen diferentes tipos de presunciones que la Administración Tributaria puede aplicar en la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, en el Art. 65 del Código Tributario se tienen algunas, asimismo se pueden aplicar otras previstas en leyes especiales como las del IGV y el Impuesto a la Renta, la cual trataremos a profundidad. La determinación sobre la base de presunciones legales, está compuesta por presunciones y ficciones como expusimos en los conceptos de Tributo. Y dichas presunciones podrán ser legales o simples, a efectos del estudio de esta tesis, trataremos las presunciones legales y determinaremos que tipo de presunción es la contenida en el Art. 52 literal b) de la LIR.



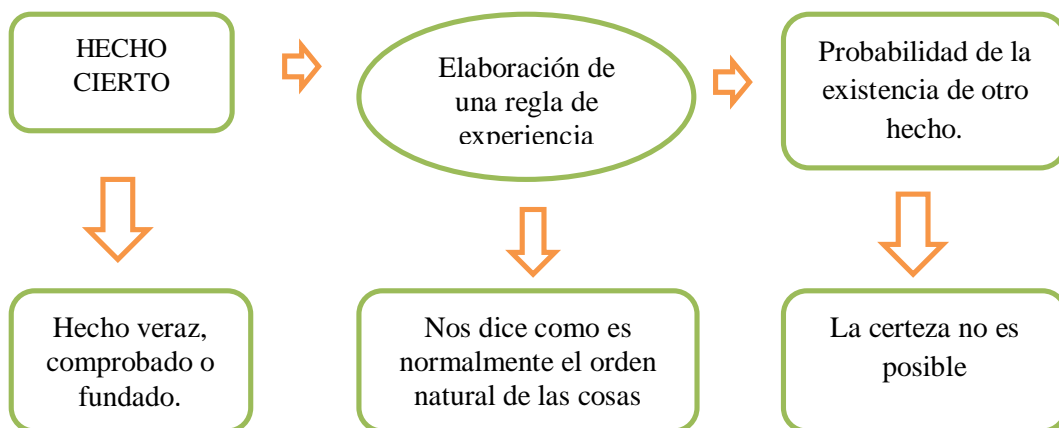
Esquema de las Presunciones en la Legislación Tributaria Peruana. Fuente: (Sanchez Rojas, 2013, pág. 48)

Según lo afirmado por Ernesto Eseverri Martinez las presunciones legales consisten en el proceso lógico conforme el cual, acreditada la existencia de un hecho – el llamado hecho base -, se concluye en la confirmación de otro que normalmente le acompaña – el hecho presumido – sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos. (Eseverri Martinez, 1995, pág. 7)



Fuente: (Yacolca Estares, Bravo Cucci, & Gamba Valega, Tratado de Derecho Procesal Tributario, 2012, pág. 346)

Para Sanchez Rojas, la presunción legal es una operación lógica, en la que a partir de un hecho conocido con certeza, se infiere la probabilidad que haya ocurrido otro que estrictamente se ignora. El grado de probabilidad del hecho inferido depende de la corrección y generalidad de la regla de experiencia que se haya utilizado. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 48)



Fuente: . (Sanchez Rojas, 2013, pág. 49)

Bravo Cucci, señala que lo que caracteriza a las presunciones legales, es la existencia de un nexo lógico o grado de probabilidad que permita inferir la ocurrencia de un hecho desconocido, por la constatación de cierto hecho conocido. La estructura de una

presunción legal será la siguiente: a) un hecho cierto (hecho inherente), b) una regla de experiencia (orden natural de las cosas) y c) la afirmación de la existencia de otro hecho (hecho inferido). (2009, pág. 384)

Dentro de ellas tenemos la presunción legal relativa (*iuris tantum*), cuando admite prueba en contrario y presunción legal absoluta (*iuris et de iure*) cuando no procede su probanza, excepto sobre el hecho que constituye su soporte

2.2.3.1. Presunciones legales absolutas o iuris et de jure:

No admiten prueba en contrario que desestime la presunción, el hecho cierto o indicio, es el medio de prueba, en ese sentido es necesario que esté plenamente probado por la Administración Tributaria. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 49)

No admite prueba en contrario, es decir una vez establecida por ley opera de pleno derecho. En las presunciones legales absolutas su aplicación obedece a una estructura lógica que consiste en aceptar como cierto un hecho (hecho presunto o probable) por la existencia de otro hecho del que normalmente depende (hecho cierto o hecho base), en el caso de la ficción esta es considerada una verdad jurídica que no se soporta en ningún hecho base, sino que, su existencia depende exclusivamente de la voluntad del legislador. (Yacolca Estares, Bravo Cucci, & Gamba Valega, Tratado de Derecho Procesal Tributario, 2012, pág. 347)

2.2.3.2. Presunciones legales relativas o Iuris Tantum:

Si admite prueba en contrario, como señala Barrachina: “En relación con la prueba de los incrementos no justificados, el legislador aplica el mecanismo de la presunción Iuris Tantum para acreditar su existencia por parte de la Administración Tributaria” (Eduardo Barrachina, 2015, pág. 60)



Es posible demostrar la inexistencia del hecho desconocido (hecho presunto) a través de los medios probatorios adecuados. (Yacolca Estares, Bravo Cucci, & Gamba Valega, Tratado de Derecho Procesal Tributario, 2012, pág. 346)

2.2.4. La carga Probatoria en las presunciones legales:

La prueba para Calvo Ortega, es la verificación de un hecho que puede dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria o de cualquier aspecto que incide sobre la cuantificación de la obligación misma o su atribución a un sujeto de derecho, recorre, en realidad todo el esquema factico de la obligación. (Calvo Ortega, 2000, pág. 285)

Para Sánchez Rojas la prueba es la actividad necesaria que implica demostrar la verdad de un hecho, su existencia o contenido según los medios establecidos por ley. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 50)

Ahora bien, la prueba debe recaer sobre quien alega algo, ya que el principio establece: quien alega algo debe probar. El que afirma algo debe acreditar lo que afirma mediante un hecho positivo. Dentro de las presunciones difiere la probanza en cuanto al tipo de presunción que se trata, tenemos:

a) Presunción absoluta:

La carga de la prueba en este tipo de presunciones las tiene quien se beneficia de la presunción, pues este tendrá a cargo la obligación de probar el hecho cierto o hecho base. La única forma de destruir una presunción absoluta es a través del establecimiento de medios probatorios que evidencien la inexistencia del hecho cierto que constituye el soporte del hecho presunto. (Yacolca Estares, Bravo Cucci, & Gamba Valega, Tratado de Derecho Procesal Tributario, 2012, pág. 347)



De la misma forma, como lo advierten AGUILO REGLA Y MENDOCA expresan el hecho que no se admita prueba en contrario, no quiere decir que no pueda aportarse pruebas para destruir el fundamento de la presunción, es decir la proposición primera (o hecho cierto): “Lo que la Ley no permite es atacar el enlace de la presunción o probar la inexistencia del hecho presumido, pero nada impide justificar que el hecho que se invoca como antecedente no existe (o no ha existido) o no es el que específicamente requiera la ley. El efecto directo de la presunción legal es liberar a la parte a la que se beneficia de la carga que entraña la prueba de la proposición presumida pero no de la proposición base” (Aguilo Regla, 1999, pág. 135)

b) Presunción relativa:

La carga de la prueba al sujeto pasivo del impuesto, que es una consecuencia del propio significado jurídico de las presunciones de tal naturaleza que trasladan al sujeto pasivo la carga de la destrucción de la presunción. (Eduardo Barrachina, 2015, pág. 60)

En este tipo de presunciones quien asume la carga de la prueba es la persona afectada por la presunción, debido a que la propia norma legal lo señala expresamente. Este género de presunciones surte efectos mientras no se demuestre su falsedad o inexactitud, ya que la verdad establecida es únicamente provisional. (Yacolca Estares, Bravo Cucci, & Gamba Valega, Tratado de Derecho Procesal Tributario, 2012, pág. 347)

2.2.5. Dudas de Carácter de Presunción Legal

Las presunciones en nuestro ordenamiento jurídico tributario, advertimos que el legislador al establecer una presunción legal absoluta utiliza las frases siguiente: “se presume sin admitir prueba en contrario que” “se presume de pleno derecho que” o “se

presume de derecho que”; de otro lado, al incorporar presunciones relativas, hace uso de frases como “se presume salvo prueba en contrario que”, “se presume salvo demostración en contrario que”.

El art. 280 del Código Procesal Civil en el sentido que al existir duda respecto a al naturaleza de una presunción legal el juez ha de considerarla como presunción legal relativa.

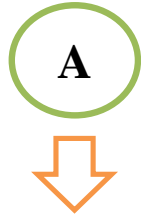
En el entendido que las presunciones legales absolutas significan una afectación importante al contribuyente al negarles la posibilidad de hacer uso del derecho de defensa – pilar fundamental del estado social y democrático de derecho- y probar en contrario la inexistencia del hecho presunto, ello concordante con lo opinado por el profesor Luis Hernandez Berengel respecto a: “Las presunciones legales absolutas deben estar expresamente señaladas como tales por la ley que las contiene. En consecuencia, cualquier disposición legal que contiene una presunción en la medida que no la califica expresamente como una presunción en la medida que no la califica expresamente como una presunción absoluta o *juris et de jure*, lo que esta haciendo es establecer una presunción legal relativa o *juris tantum*” (Hernandez Berengel, 1985, pág. 33)

2.3. CONSIDERACIONES SOBRE EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO DE ORIGEN ILICITO:

2.3.1. Determinación del IPNJ de origen ilícito

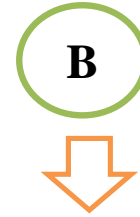
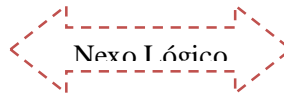
Según el Art. 91 de la Ley del Impuesto a la Renta, sin perjuicio de las presunciones del Código Tributario, la Administración Tributaria, podrá aplicar determinación de la obligación tributaria sobre se podrá practicar en base a la *Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado (inc. 1)*.

**HECHO CIERTO, CONOCIDO,
INFERENTE O INDICIARIO**



Incremento Patrimonial No Justificado

**HECHO PRESUNTO,
DESCONOCIDO O INFERIDO**



Renta Neta

Fuente: Elaboración propia

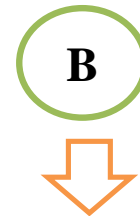
Tenemos una presunción distinta en la Ley del Impuesto a la Renta que es la contenida en el Art. 52 de la LIR, que señala se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por este.

**HECHO CIERTO, CONOCIDO,
INFERENTE O INDICIARIO**



Incremento Patrimonial No Justificado

**HECHO PRESUNTO,
DESCONOCIDO O INFERIDO**



Renta Neta No Declarada

Fuente: Elaboración propia

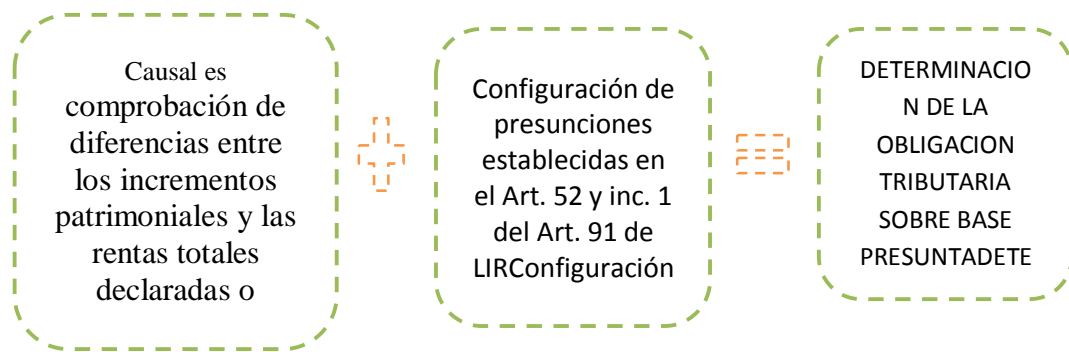
Asimismo el Art. 91 de la LIR agrega en su último párrafo que será aplicable cuando la SUNAT compruebe *diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos*. De la misma forma, el Art. 59 del RIR establece que la presunción del inciso 1) Art. 91 será de aplicación cuando se comprueben diferencias entre incrementos patrimoniales y los ingresos percibidos, declarados o no.

En base a lo anterior entendemos que en el caso del código tributario se realiza determinación sobre base presunta por una causal del art. 64 del CT y podrá ser practicada a una presunción del Art. 65 del CT. De la misma forma los efectos de la aplicación de estas presunciones están establecidas en el Art. 65 –A.



EFEECTO: el señalado en el Art. 65 - A

En ese entender, la LIR establece que la causal para que se realice la determinación sobre base presunta es la comprobación de la SUNAT de diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos. Asimismo, se establece el efecto de la determinación en base a la presunción del Art. 52 y el inc 1 del art. 91 en el Art. 60 literal g de la RIR, en el que la renta neta presunta estará constituida por el IPNJ, la misma que deberá adicionarse a la renta de trabajo.



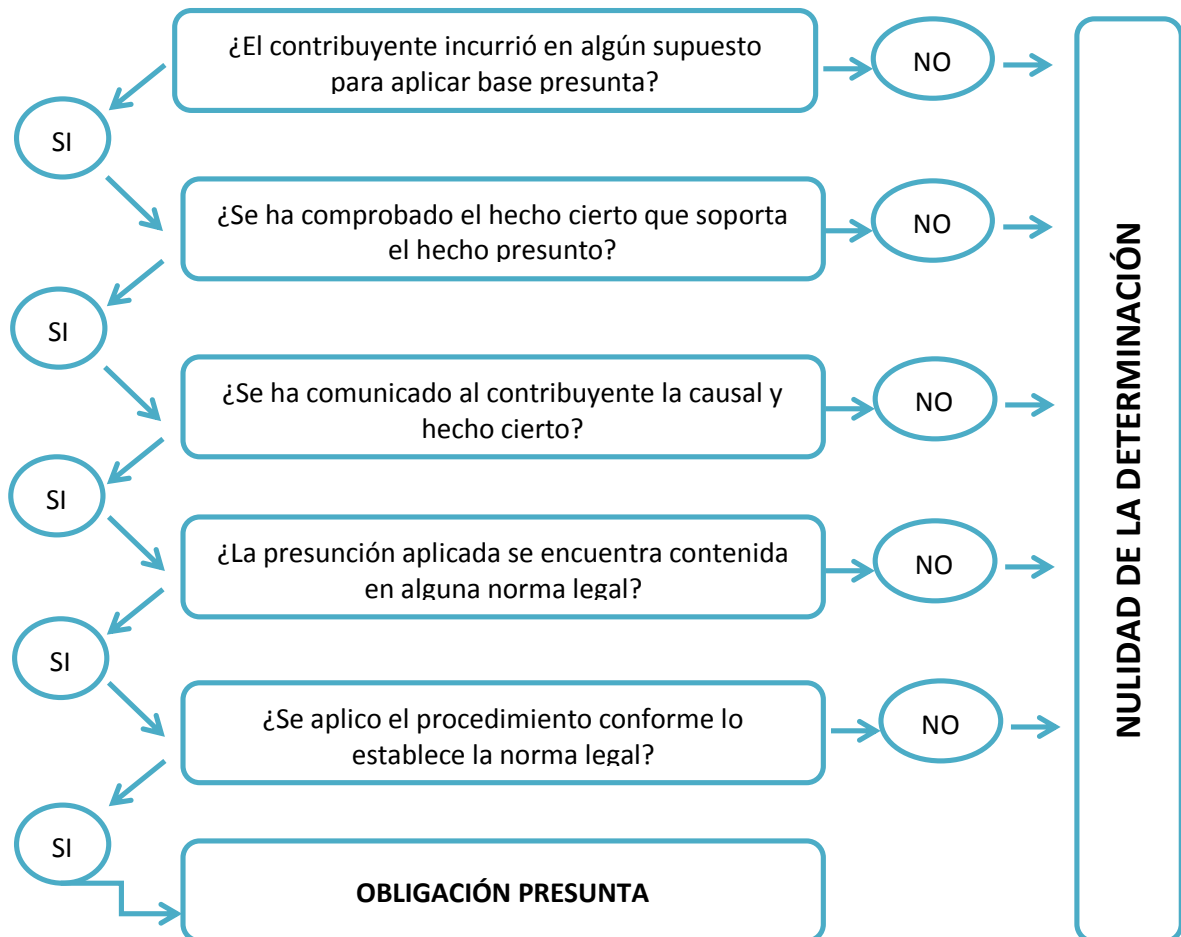
EFEECTO: el señalado en el Art. 60 –g (IPNJ corresponde a Renta de Trabajo)

Habiendo demostrado el supuesto y hecho cierto adecuadamente, la aplicación del procedimiento presuntivo es la tarea mas sencilla en la determinación de la obligación presunta debido a que queda reducida en estricto desarrollo de lo previsto en la ley, sin embargo esta labor resulta cuestionable cuando la Administración Tributaria hace uso de presunciones no contempladas en alguna norma legal, lo cual ha quedado en evidencia en los diversos fallos emitidos por el Tribunal Fiscal:

RTF Nro. 5515-2-2002 y 0560-2-2001, “Si bien el art 65 del Código Tributario establece que la Administración Tributaria podía practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones (...), ello no implica que las referidas presunciones podían ser creadas por la Administración Tributaria”

Asimismo, otra situación detectada a través de la jurisprudencia es aquella en la que la Administración Tributaria hace uso de una presunción contenida en una norma legal, se aleja del procedimiento legalmente establecido e incorpora supuestos no comprendidos en la norma. De lo expuesto, concluimos en que ya sea que la presunción no se encuentre contenida en una norma legal o estando contenida en ella, se distorsione su aplicación incorporando supuestos distintos, ello acarrearía la declaración de nulidad de acto administrativo. De constatarse la incorrecta aplicación de los elementos comentados (supuestos, hecho cierto y procedimiento) traería como consecuencia la nulidad del acto administrativo según lo dispuesto en el numeral 2 del art 109 del Código Tributario.

(Yacolca Estares, Bravo Cucci, & Gamba Valega, Tratado de Derecho Procesal Tributario, 2012, págs. 362-363)



FUENTE: (Yacolca Estares, Bravo Cucci, & Gamba Valega, Tratado de Derecho Procesal Tributario, 2012, pág. 364)

En esa misma línea, en el Art. 60 del Reglamento de la LIR establece que para efecto de la determinación de la obligación tributaria en base a la presunción a que se refiere el Art. 52 y el inciso 1) del Art. 91 de la Ley, se tendrá en cuenta lo siguiente:

2.3.1.1. Definiciones

Patrimonio: Conjunto de activos (bienes) deducidos los pasivos (obligaciones) del deudor tributario.



Pasivos: Conjunto de obligaciones que guarden relación directa con el patrimonio adquirido y que sean demostradas fehacientemente.

Patrimonio inicial: Patrimonio del deudor tributario determinado por la SUNAT al 1 de enero del ejercicio, según información obtenida del propio deudor tributario y/o de terceros.

Patrimonio final: Es el determinado por la Administración Tributaria al 31 de diciembre del ejercicio gravable, sumando al patrimonio inicial las adquisiciones de bienes, los depósitos en las cuentas de entidades del sistema financiero, los ingresos de dinero en efectivo y otros activos.

Patrimonio inicial + Adquisiciones de bienes + Depósitos en bancos +
Efectivo + otros activos

Y deduciendo las transferencias de propiedad, los retiros en las cuentas bancarias, los préstamos de dinero que reúnan los requisitos reglamentarios y otros pasivos.

Patrimonio inicial- transferencias de propiedad – retiros en bancos –
prestamos – otros pasivos.

Debemos precisar que se tornara las referidas variables (adquisiciones, depósitos, transferencias o retiros efectuados por el deudor tributario durante el ejercicio) sean a título oneroso o gratuito. Según lo dispone el mismo reglamento

Imposibilidad de Determinar al Patrimonio Final: Establece el reglamento que si por causas imputables al deudor tributario no fuera posible determinar el patrimonio final de acuerdo a lo establecido en los párrafos anteriores, la SUNAT lo determinara considerando los bienes existentes al 31 de diciembre.



Variación Patrimonial: Es la diferencia entre el patrimonio final y el patrimonio inicial del ejercicio.

Consumos: Todas aquellas erogaciones de dinero efectuadas durante el ejercicio, destinadas a gastos personales; tales como:

- ❖ Alimentación
- ❖ Vivienda
- ❖ Educación Transporte
- ❖ Energía
- ❖ Recreación
- ❖ Entre otros

También deberán considerarse la adquisición de bienes aun cuando al final del ejercicio no se reflejen en su patrimonio, sea por extinción, enajenación o donación, entre otros.

Finalmente, son considerados consumos los retiros de las cuentas de entidades del sistema financiero de fondos depositadas durante el ejercicio.

Signos Exteriores de Riqueza: la SUNAT podrá determinar el incremento Patrimonial No Justificado tomando en cuenta, entre otros, los siguientes signos exteriores de riqueza: el valor del inmueble donde resida habitualmente el contribuyente y su familia o el alquiler que paga por el mismo, el valor de las fincas de recreo o esparcimiento, los vehículos, embarcaciones, caballerizas de lujo, el número de servidores, viajes al exterior, clubes sociales, gastos en educación, obras de arte, entre otros. Para tal efecto, se tomará el valor de adquisición, producción o construcción, según corresponda, sin perjuicio de lo previsto en el inciso f). En caso de haber adquirido el bien a título gratuito, se tomará el valor de mercado.

2.3.1.2. Métodos para la determinación del IP:**2.3.1.2.1. Método del Balance más Consumo:**

Consiste en adicionar a las variaciones patrimoniales del ejercicio, los consumos.

Tomaremos el ejemplo descrito por Sanchez Rojas (2013, págs. 102-104), para explicar este método, supongamos que en el Ejercicio 2011, el Sr. X tiene el siguiente Patrimonio inicial.

PATRIMONIO INICIAL 2011	
Terreno en playa “Los Lobos”	300
Inmueble en Callao	500
Cuenta Bancaria de ahorros en Banco BSP Saldo Inicial	200

El Sr. X realizo durante el ejercicio los siguientes movimientos de activos

ACTIVOS (MOVIMIENTOS EN EL EJERCICIO 2011)	
Adquisición de vehículo Mazda (Enero)	400
Compra de dos inmuebles	1,600
Casa San Miguel (Febrero)	800
Casa Magdalena (Marzo)	800
Depósitos en cuenta de ahorros Banco BSP abril, mayo y julio (2000 x cada mes)	6,000
Depositos cuenta de Remuneraciones Escocia Bank 400 x mes (12 meses)	4,800



El Sr. X realiza otros movimientos de activos durante el ejercicio

ACTIVOS (MOVIMIENTOS EN EL EJERCICIO 2011)	
Adquisición de acciones de minera Torococha (agosto)	400
Percepción de dinero en efectivo por venta de casa de San Miguel	1,000

El Sr. X muestra el siguiente pasivo durante el ejercicio

PASIVOS EJERCICIO 2011	
Prestamos recibidos de terceros (Noviembre)	800

El Sr. X muestra la siguiente transferencia a título oneroso y retiro en cuenta bancaria

TRANSFERENCIA A TÍTULO ONEROSO Y RETIRO DE DINERO DE CUENTA BANCARIA 2011	
Venta de casa de San Miguel (Agosto)	1,000
Retiro de dinero de la cuenta bancaria BSP en julio. Se desconoce su destino	4,500

El Sr. X tiene las siguientes rentas declaradas

INGRESOS O RENTAS DECLARADAS 2011
--

Rentas de 5ta. Categoría (sin considerar deducciones de ley) abonadas en la cuenta de remuneraciones de Escocia Bank	4,800
--	-------

Otros supuestos patrimoniales del Sr. X

Se comprobó que las acciones de Torococha fueron adquiridas con parte del dinero proveniente de la venta de inmueble de San miguel
Se desconoce el origen de los depósitos realizados en la cuenta de ahorros BSP los meses de abril, mayo y julio.
El saldo final de al cuenta de remuneraciones en el banco Escocia Ban es de 100.

Con esas variables el calculo de la variación patrimonial es el siguiente:

Balance Personal	Patrimonio Inicial (1 ene)	Adquisiciones en el Ejercicio	Transferencia Y/O Retiros	Patrimonio Final (31 De Diciembre)
Dinero en efectivo	0	1000(San Miguel)	-400 (acciones)	600
Deposito BSP	200	6000 (BSP)	-4500 (sin destino)	1700
Deposito Escocia Bank	0	4,800 (Escocia Bank)	-4700	100
Acciones	0	400 (Toracocha)	0	400
Inmuebles	800 (los lobos)	1,600 (S. Miguel y Magd)	-800 (casa San Miguel)	1600
Vehículos	0	400	0	400
TOTAL ACTIVO	1000	14200	(10400)	4800
TOTAL PASIVO	0	(800) Préstamo	0	800
TOTAL PATRIMONIO	1000	13400	0	4000
VARIACIÓN PATRIMONIAL	Patrimonio final (4000) – Patrimonio inicial (1000) = 3000			

Tratándose de la deducción del inmueble (San miguel) transferido durante el ejercicio, se considerara el mismo valor de adquisición.

CONSUMOS	
Inmueble de San Miguel vendido	800
Depósitos en el Banco BSP no reflejados al 31 de diciembre del 2011	4,500
Depositos en el Escocia Bank no reflejados al 31 de diciembre del 2011	4,700
Total	10,000

Calculo del Incremento Patrimonial

$$\text{Incremento Patrimonial} = \text{Variación Patrimonial} + \text{Consumo}$$

Variación Patrimonial	3,000
(+) Consumo	10,000
INCREMENTO PATRIMONIAL	13,000

Calculo del Incremento Patrimonial No Justificado

$$\text{Incremento Patrimonial No Justificado} = \text{Incremento patrimonial} - \text{Ingresos Percibidos}$$

Incremento Patrimonial	13,000
Ingresos Percibidos	5,800



Renta de 5ta Categoría	4 800	
Venta de Inmueble San Miguel	1 000	
INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO		7,200

2.3.1.2.2. Método de Adquisiciones y Desembolsos:

Consiste en sumar las adquisiciones de bienes a título oneroso o gratuito, los depósitos en las cuentas del sistema financiero, los gastos e general, todos los desembolsos efectuados durante el ejercicio.

Como desembolso se computara, incluso las disposiciones de dinero para pago de consumos realizados a través de tarjeta de crédito. Asimismo que como flujo negativo, se deducirán las adquisiciones y los depósitos provenientes de préstamos obtenidos y que cumplan los requisitos reglamentarios.

En ese sentido, y con los mismos supuestos del anterior ejemplo igualmente utilizaremos el ejemplo descrito por Sánchez Rojas (2013, pág. 104), tendríamos la siguiente determinación:

ACTIVOS	
Inmuebles	1 600
Vehículos	400
Depósitos Banco BSP	6 000
Depósitos Banco Escocia Bank	4 800
Acciones	400
Total de adquisiciones de bienes y desembolsos	13,200

PASIVOS	
Prestamos de bancos	(800)
Total de pasivos	(800)
Incremento Patrimonial	12,400
Renta declarada y percibida (5ta categoría)	(4,800)
Ingreso percibido venta de inmueble	(400)
Incremento Patrimonial No Justificado	7,200

2.3.2. Acerca de las presunciones en el art. 52 de la LIR:

El análisis y estudio de este capítulo es muy relevante para el estudio del Art. 52 de la LIR, pues este Artículo de la Ley del Impuesto a la renta contiene una presunción, por lo que deberemos analizar qué tipo de presunción es y cómo es específicamente el caso del literal b) del artículo y si corresponderá a una presunción o a una ficción, pues como dice Ruben Saavedra Rodriguez: “Al estimar la obligación tributaria sobre la base de presunciones se podría vulnerar principios constitucionales que orientan al adecuado uso de la potestad tributaria. Asimismo, la afectación de los derechos del contribuyente puede resultar extrema, cuando se estima la obligación mediante la aplicación de presunciones legales con carácter de absolutas, por cuanto no se permiten probar en contrario la obligación tributaria presunta, con lo cual se lesiona abiertamente el derecho de defensa reconocido en nuestro texto constitucional”. (Yacolca Estares, Bravo Cucci, & Gamba Valega, Tratado de Derecho Procesal Tributario, 2012, pág. 342)

Como señalamos en el apartado 2.2.6 de las bases teóricas, la presunción descrita en el Art. 52 de la LIR contiene un hecho cierto, que es el incremento patrimonial no justificado y un hecho presunto que es renta neta oculta. Esta presunción es clarísima, sin embargo contiene 5 literales que prohíben la justificación del incremento patrimonial

en diversos supuestos entre ellos las utilidades derivadas de actividades ilícitas, entre los cuales tenemos:

- a) Donaciones recibidas y u otras liberalidades **que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente (fecha cierta).**
- b) Utilidades derivadas de actividades ilícitas
- c) El ingreso al país de moneda extranjera **cuyo origen no este sustentado**, pudiendo sustentarse de diversas formas conforme a ley:

Periodo	Base Legal	Efectos del Ingreso de Moneda Extranjera al País	Condiciones
1983-1987	Ley 23556 DS 084-EFC-83 DS 111-83-EFC D. Leg 362 D. Leg 399	Sin especificación de procedencia y origen Libre de obligación tributaria: <ul style="list-style-type: none">- Impuesto a la Renta- Bienes y servicios- IGV- Sucesorios- Remuneraciones- Impuestos patrimoniales Libre de responsabilidad penal	A través del Sistema Bancario Nacional. Acreditar con comprobante bancario.
1988-2000	DS 094-88-EF Ley 26899 Ley 27025 Ley 27207	Sin especificación de procedencia y origen Libre de toda obligación tributaria del Impuesto a la Renta. No están comprendidos las responsabilidades de índole penal, por dinero de procedencia delictuosa.	A través de Entidad Financiera del país, a sola presentación comprobante de la entidad.
2001	Art. 52 literal c de la LIR	Deberá sustentar el origen del flujo dinerario expatriado.	Boletas de pago de honorarios, pago de impuestos o contribuciones sociales en el extranjero.

Actualmente se requiere que se sustente el origen de la moneda extranjera ingresada al país, ya que su solo ingreso no habilita a que la SUNAT pueda presumir que se trata de renta de fuente peruana no declarada, pues en principio no existiría la obligación de presentar la respectiva declaración jurada determinativa del Impuesto a la Renta.



- 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 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 Art. 60 –A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta**, que señala que la causalidad del préstamo deberá ser la necesidad de la adquisición del patrimonio **o incurrir en un consumo cuyo origen se requiera justificar**; y lo dispuesto en el Art. 8 de la Ley 28194 sobre la Bancarización de los contratos de mutuo, que establece que los mutuos de dinero deben realizarse a través de depósitos en cuentas, giros, transferencias de fondos, órdenes de pago, tarjetas de débito y crédito expedidas en el país, cheques con la cláusula de No Negociable, Intransferible, no a la orden u otras equivalentes al amparo del Art. 190 de la Ley de Títulos Valores.

Como podemos observar de estos supuestos todos si bien es cierto no pueden justificar el incremento patrimonial pero cada uno contiene ciertas condiciones en su probanza las cuales hemos resaltado con negrita, es decir estos supuestos no pueden justificar el incremento patrimonial pues no contienen los requisitos necesarios para ser prueba de las justificaciones que pretenden, es decir que si sucedieran los supuestos probado con el contrario de la condición si serian admitidos como justificación.

Es decir, en el literal a), que dice los incrementos patrimoniales no se podrán justificar en donaciones recibidas y/u otras liberalidades **que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente (fecha cierta)**. Es decir que si esas donaciones están en escritura pública y otro documento con fecha cierta, servirán para justificar el incremento patrimonial. De esta misma forma se han descrito los demás supuestos de no justificación, la única excepción ha sido el literal b) sobre las utilidades derivadas de

actividades ilícitas. Que, a nuestro parecer prohibir de forma tajante la probanza de un incremento patrimonial vulnera el derecho a probar, derecho garantizado en nuestra Constitución Política, pues en los otros supuestos no se niega este derecho simplemente se delimita el valor de la prueba aportada, sin embargo en esta se niega dicho derecho, sin sustentación en alguna otra norma más que esta.

Ahora evaluaremos la perspectiva de diferentes autores respecto del tipo de presunción contenida en el Artículo 52 de la LIR y sobre su aplicación en el literal b).

2.3.2.1. La presunción el Art. 52 literal b) según Sánchez Rojas:

La presunción del Art. 52 de la LIR comprende fundamentalmente la estructura lógica del juicio en que se basa, que no es un juicio orientado a la certeza sino a razonamiento simplemente probabilísticos.

Dado el caso que **P** es verdadero (o existe) debe procederse como si **Q** fuese verdadero (o existiera), a no ser que, o hasta que, existan razones suficientes para creer que no es el caso de **Q**

Hasta este punto entendemos de la descripción del razonamiento probabilístico, que la presunción del Art. 52 de la LIR es relativa, pues se admite prueba en contrario y de probar la inexistencia del hecho presunto, características inherentes de la presunción relativa. El mismo autor continúa diciendo:

Sepárese entonces que las presunciones (...) constituyen un mecanismo del que se vale el derecho para resolver en un sentido aquellos casos en que existe cierta incertidumbre acerca si se han producido determinadas circunstancias. Un rasgo de



las presunciones es la parcialidad, pues benefician a una de las partes. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 133) Esta parcialidad puede justificarse de varias maneras:

Por consideraciones Probabilísticas:

Es más/ menos frecuente Q que $-Q$ en caso de P

Por consideraciones Valorativas:

Es más/ menos fácil producir prueba a favor de Q que de $-Q$ en caso P

Por consideraciones Procesales:

Las consecuencias de presumir Q en P son más/ menos graves que las de presumir $-Q$

Ahora bien, más allá de su racionalidad práctica y su justificación, el proceso de pensar una presunción tiene su propio iter o camino que solo por un afán metodológico exponemos sucintamente:

- a) Las presunciones legales son normas que imponen el deber de aceptar una proposición (Q), siempre que otra proposición se encuentre *debidamente probada* (P).
- b) Imponen, pues, un deber muy particular: el deber de aceptar ciertas proposiciones en determinadas circunstancias especificadas por el sistema
- c) En ese sentido el contenido de una presunción es una acción. Dicha acción es peculiar pues es un estado mental: “noción es aceptación”
- d) Identificamos esta noción de aceptación con las llamadas “actitudes proposicionales”



- e) Dicha actitud proposicional puede ser definida como una operación de incorporación de proposiciones a razonamientos, es decir, de incorporación de premisas.
- f) Tales premisas son impuestas bajo el supuesto de satisfacción de ciertas condiciones fijadas por las mismas normas que establecen presunciones.
- g) Estas circunstancias (condiciones) deben darse para que entre a operar la obligación de presumir la proposición que la norma determina, es decir, la obligación de aceptar cierta proposición como premisa.
- h) Dadas estas mismas circunstancias, estas remiten a la prueba de una proposición acerca de un estado de cosas determinado y a la ausencia de prueba respecto de la negación de la proposición presumida.
- i) Hay pues dos condiciones dominantes: Una positiva, la existencia de elementos de juicio a favor de una proposición determinada (P) y otra negativa, al ausencia de elementos de juicio a favor de la negación de la proposición presumida (Q). (Sanchez Rojas, 2013, págs. 133-134)

Sánchez Rojas propone la deconstrucción del artículo 52 de la LIR:

PROPOSICIÓN IMPLICATIVA

Se presume que los incrementos patrimoniales (cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario), constituye renta neta no declarada por este.

PROPOSICIÓN NEGATIVA

Los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con utilidades derivadas de actividades ilícitas



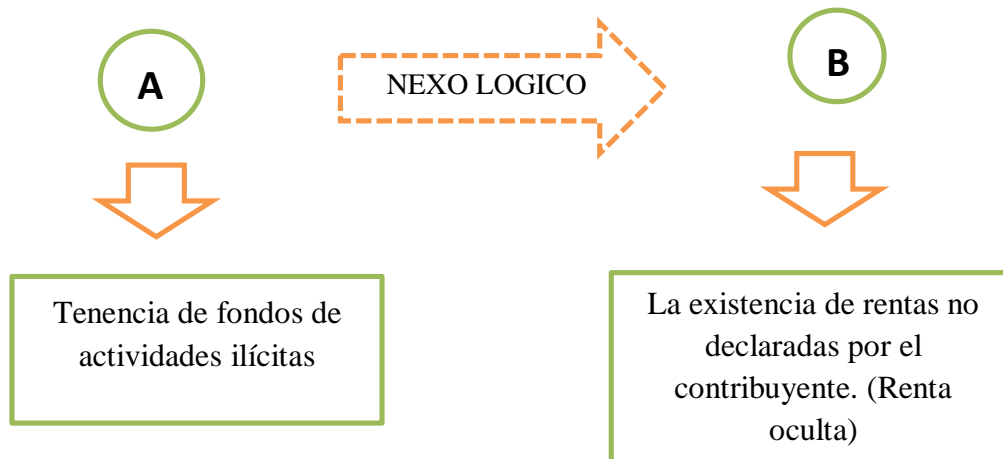
Contemplamos, en la proposición aplicativa, que la proposición primera siempre será probable para su conversión en hecho cierto recayendo la carga de la prueba en el deudor tributario para su negación la cual, de no producirse constatará el hecho presumido que se traduce en la renta neta no declarada.

En ese orden de ideas, la proposición negativa no podrá atacar nunca la probabilidad del aspecto fundamental de la presunción, y en ese sentido el “deudor tributario” siempre estará en posibilidad de probar (justificar) el referido incremento aunque se trate de utilidades derivadas de actividades ilícitas. De producirse la probanza, el hecho cierto será que de las actividades ilícitas se inferirá el hecho presumido (renta neta), por lo tanto, estaríamos en condición lógica de afirmar que, en nuestra legislación, un acto ilícito si puede generar renta imponible. Aun cuando en estricto, dicha probanza contra el componente fundamental de la presunción la destruye. (Sanchez Rojas, 2013, págs. 136-137)

2.3.2.2. *La presunción del Art. 52 literal b) según Bravo Cucci:*

Para sostener la existencia de una presunción legal absoluta en este caso, habría que relacionar el hecho cierto, que consiste en la tenencia de fondos provenientes de actividades ilícitas, con la obtención de rentas netas no declaradas, en ese escenario, si resulta relevante discutir si los fondos provenientes de actividades ilícitas representan incrementos patrimoniales y si califican como renta o no. (Bravo Cucci, Derecho Tributario Reflexiones, 2013, pág. 284)

Es decir, para Bravo Cucci la presunción contenida en el Art. 52 literal b) es la siguiente:

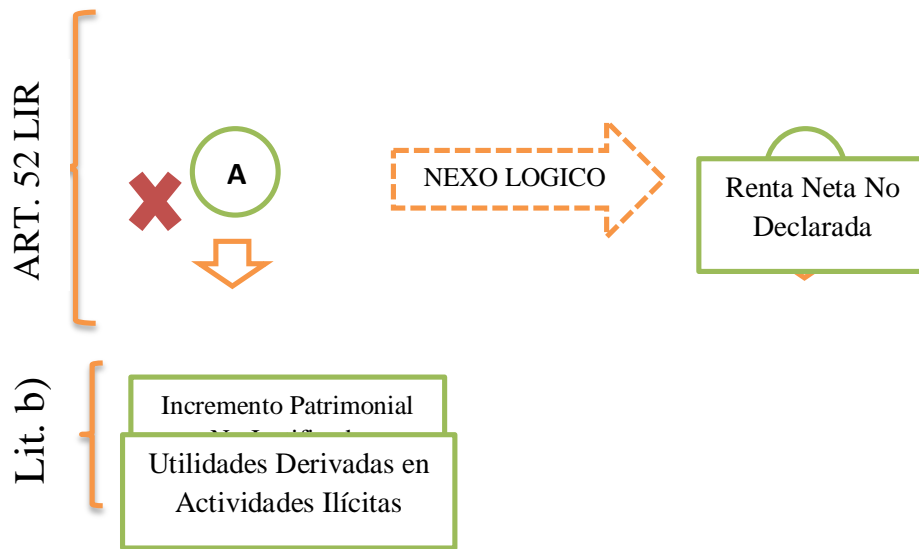


A partir de ello, si se considera que los fondos provenientes de actividades ilícitas califican dentro del concepto de renta, entonces tendrían los elementos que configuran una presunción legal: a) Hecho conocido (incremento patrimonial producto de delito que califique dentro del concepto legal de renta) b) nexo lógico c) hecho inferido (ocultamiento de una renta neta). Y si se considera que tales fondos no incrementan el patrimonio del delincuente ni califican como rentas, entonces de una presunción no se trataría. (Bravo Cucci, Derecho Tributario Reflexiones, 2013, págs. 283-284).

2.3.2.3. La presunción del Art. 52 bajo nuestro criterio:

En base a todo lo anterior, nosotros analizaremos los supuestos en que el Art. 52 literal b) de la LIR sea absoluta así como relativa, ya que se observa que no existe doctrina igualitaria para definir a esta presunción de alguno de los tipos, asimismo en nuestro trabajo de campo analizamos la posición que se ha tomado en la Aplicación e Interpretación de la Legislación peruana por el Tribunal Fiscal y Constitucional.

Primero graficaremos la presunción del Art. 52 literal b) de la LIR:



Si se trata de una presunción relativa, entonces corresponderá al contribuyente podrá probar también la inexistencia de Renta Neta No Declarada, y bajo este supuesto es mucho más fácil demostrar la inexistencia de Renta Neta Presunta, pues no existe siquiera obligación tributaria sobre la cual determinar la renta neta presunta, pues dicha determinación no solo sirve para determinar la cuantía sino la existencia de una obligación tributaria manifestada en renta neta, por otro lado existen también normas que demuestran que el dinero ilícitamente obtenido no pueden configurar renta neta no declarada o renta neta oculta, pues para ello se requiere que el contribuyente actué dolosamente y oculte renta con la intención de no pagarla total o parcialmente, así evadir el pago de estos impuestos y defraudar a la Administración Tributaria. Sin embargo, un delincuente no puede actuar dolosamente, pues como narra el derecho contemplado en el Art. 2 inc. 24 literal b) *Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe*, es decir el delincuente no está obligado a declarar ningún impuesto pues no existe ninguna obligación tributaria que así lo determine. Por lo que nuevamente, se estaría vulnerando un derecho constitucionalmente protegido, pues



el delincuente en ningún momento tendrá conciencia de estar ocultando renta a la que no está obligada. Estos supuestos están desarrollados en capítulos posteriores.

Si se tratara de una presunción absoluta, entonces la probanza del hecho cierto correspondería a la Administración Tributaria y aunque se trate de una presunción absoluta no significa que el contribuyente no pueda ejercer ningún tipo de defensa o contradicción a dicha presunción, como se observara en nuestro trabajo de campo que busca y obliga el Tribunal Fiscal y Constitucional en sus sentencias y resoluciones.

Bajo dicho supuesto, podrá el contribuyente probar que no existe el hecho cierto (incremento patrimonial no justificado), para lo cual sería suficiente **probar con medios idóneos la existencia de una justificación**. Sin embargo, el literal b) prohíbe probar que si existe justificación del incremento patrimonial, muchas veces con medios idóneos como son sentencias firmes de los procesos penales en los que incluso se decomisaron en absoluto los efectos, objetos y ganancias del delito. Sin embargo, supuestamente en aplicación del literal b) se rechaza la justificación en utilidades derivadas por actividades ilícitas, norma vulneradora del derecho a probar y del principio de capacidad contributiva.

Asimismo, consideramos que las utilidades derivadas de actividades ilícitas jamás podrán ser consideradas siquiera como un incremento patrimonial, pues las mismas no son patrimonio del delincuente, pues no existe ningún título jurídico que se le otorgue frente a dicho dinero, no tendrá derecho de reivindicación de sus bienes o dinero frente a una incautación o decomiso o incluso hurto por terceros, pues ese dinero no le pertenece. De la misma forma, la propiedad solo se transfiere mediante la tradición voluntaria, de esta forma se le otorgan todos los derechos frente a ella,



y esa es la diferencia con la posesión o tenencia de dinero que no pertenece a quien lo posee, nunca deja de pertenecer al propietario por más que este no ejerza la posesión y será este último quien tendrá derecho a exigir su dinero de regreso. Por lo que, quien posee el dinero no tiene derecho a usar dinero que no le pertenece y se puede exigir el mismo de regreso, por lo que se desarrollara este supuesto mas ampliamente en las líneas inferiores.

2.3.3. Acerca de la calidad de patrimonio de las utilidades derivadas de actividades ilícitas.

Un primer gran fundamento negativo estaría dado en el hecho de que, bajo los tres criterios, los enriquecimientos deben ingresar en el patrimonio del sujeto. Situación que podemos percibir claramente en el redito producto y en el flujo de riqueza, pues debe entenderse estas como utilidades o beneficios que si bien en conjunto hacen alusión a una riqueza foránea que produce un provecho, esta debe ingresar lícitamente al patrimonio. (Sanchez Rojas, 2013, pág. 131)

Y es que el esquema asumido por nuestra legislación respecto a la noción de renta, consecuente con el marco conceptual expuesto, está ligado a la licitud de su origen, de modo tal, que su devengo o percepción respondan al derecho del deudor tributario sobre los bienes o riquezas obtenidas. Desde esta postura, para que la renta este devengada, el sujeto deberá estar en condiciones de exigirla jurídicamente por tener derecho o título sobre esa riqueza. En ese mismo sentido, su percepción no se agota con el apoderamiento material de la riqueza sino que esta debe ser reconocida por el ordenamiento jurídico en función a licitud de la transferencia hacia su esfera patrimonial. Desde la misma perspectiva, se asume que las presunciones de renta son licencias jurídicas que se aplican en situaciones concretas establecidas por ley, todas



ellas lícitas, para los casos en que la obligación tributaria sea difícil determinar con exactitud. . (Sanchez Rojas, 2013, págs. 131-132).

De la misma forma, Bravo Cucci se pronuncia al respecto señalando, para que el patrimonio de una persona se incrementa tiene que haber un título jurídico y no una mera posesión de los bienes. En efecto, sostener que a través de un acto ilícito un sujeto puede incrementar su patrimonio, significa reconocer que el delito es un acto lícito y permitido por el ordenamiento jurídico, y que las normas tributarias prevén que el producto de un ilícito es una riqueza que fluye al patrimonio del delincuente, lo que es un evidente contrasentido. Quien delinque no es titular del producto de su ilegal actuar, razón por la cual no podría sostenerse que incrementa su patrimonio, y que por ende muestra una capacidad contributiva susceptible de Tributación. (Bravo Cucci, Derecho Tributario Reflexiones, 2013, págs. 283-284)

De la misma forma, Falcón y Tella, sostienen que el hecho de manejar fondos ilegítimamente obtenidos, pese a la apariencia de propiedad que ello puede generar no puede identificarse con un derecho subjetivo reconocido y protegido por el ordenamiento sobre dichos fondos; (...) en estos casos ni existe capacidad contributiva ni puede entenderse realizado el hecho imponible, consistentemente en la obtención- pero la obtención en sentido jurídico y no meramente material de renta. (Falcon y Tella R. , 1999, pág. 7)

Sin perjuicio de ello, debe advertirse que el producto de una actividad ilícita – desde una perspectiva jurídica – no incrementa el patrimonio de aquel que la realiza, atendiendo a su origen ilícito, el cual excluye de plano la existencia de un derecho del delincuente respecto del mismo. Para que el patrimonio se incrementa tiene que haber un título jurídico y no una mera posesión de los bienes. En efecto, sostener que a través



de un acto ilícito un sujeto puede incrementar su patrimonio, significaría reconocer que el delito es un acto lícito y permitido por el ordenamiento jurídico, y que las normas tributarias proveerían que el preverían que el producto de un ilícito es una riqueza que fluye al patrimonio del delincuente, lo que es un evidente contrasentido. Quien delinque no es titular del producto de su ilegal actuar, razón por la cual no podría sostenerse que incremento su patrimonio, y por ende muestra una capacidad contributiva susceptible de tributación.

Bajo la misma línea de razonamiento podemos decir que las ganancias derivadas de actividades ilícitas no son objeto de renta pero si está regulado dentro de la legislación penal pues a ella corresponde su sanción,

Como es sabido, en todos los delitos, las consecuencias jurídicas aplicables son de tres clases:

Las Penales.- que se aplican directamente a la persona del agente del delito, son de carácter personalismos y están constituidas por la pena y las medidas de seguridad.

Las Patrimoniales O Las Reales.- que se aplican sobre instrumentos del delito, los efectos y ganancias de los mismos, sobre el patrimonio del agente, en determinados casos en patrimonio de un tercero especialmente vinculados a los hechos o al autor de los mismos, que es conocido como el tercero civilmente responsable; estas consecuencias son el decomiso y la obligación resarcitoria,.

Las consecuencias de naturaleza preventiva. Aplicables a las personas jurídicas vinculadas a la comisión de los delitos, como la multa, clausura de locales, disolución de persona jurídica etc. (Villegas, 2014, pág. 339).



2.3.3.1. EL DECOMISO O COMISO

Se debe tomar en cuenta que la legislación así como la doctrina nacional señalan que las consecuencias accesorias no tiene la misma naturaleza jurídica, ni resultan accesorias de alguna otra consecuencia, que por el contrario, tiene su propia naturaleza y pueden imponerse sin necesidad de una condena, toda vez que realmente no son accesorias de la pena o de alguna otra consecuencia aplicable al delito.

En nuestro país el artículo 102 del código penal ha experimentado modificaciones con el DL Nro. 982 y finalmente con la ley 30076, vigente a la fecha, es así que el vigente artículo 102 del CP, define al decomiso como el traslado de la titularidad de los bienes o activos a la esfera de la titularidad del Estado. así mismo establece que el juez determinará el comiso o pérdida de los efectos y ganancias provenientes del delito o de los instrumentos con los que hubiera ejecutado aun cuando pertenezcan a tercero no intervinientes en la infracción salvo que estos no hubiesen prestados su consentimiento para su utilización. Igualmente, establece que se decomisara los objetos del delito cuando atendiendo a su naturaleza no corresponda su devolución. También establece el decomiso de los bienes intrínsecamente delictivos, de los bienes de origen delictivos mezclados con los que tienen origen lícito; finalmente establece el decomiso por valor equivalente.

Nuestro ordenamiento jurídico prevé el comiso de objetos, los instrumentos, efectos y ganancias del delito teniendo sin embargo cada uno de estos tipos de decomiso su propio fundamento asimismo a través de la ley de pérdida de dominio, prácticamente se ha incorporado en nuestro sistema otros tipos de decomiso, como es el decomiso de bienes y activos de las organizaciones delictivas, el decomiso por valor



equivalente o decomiso impropio y el decomiso bienes o activos lícitos mezclados con los de origen delictivo, estos últimos tal como ya lo señalamos también están contenidos en el artículo 102 del código penal

En ese entender la imposición del decomiso no es necesario acreditar la culpabilidad del agente del delito, siendo suficiente que el hecho imputado (sobre la base del cual se impone el decomiso) es un injusto penal, es decir, una conducta típica y antijurídica, pues el decomiso se sustenta en la peligrosidad objetiva de los instrumentos u objetos del delito así como en el propósito de evitar el enriquecimiento indebido del agente del delito, cuando se trata de efectos o ganancias, lo cual nada tiene que ver con la culpabilidad del agente a quien se le imputa el hecho. En ese sentido debe quedar claramente determinado que la imposición del decomiso no está sujeta a la culpabilidad o responsabilidad penal del agente así como tampoco a la determinación de la punición vinculada a las excusas absolutorias o a las condiciones objetivas de punibilidad. (Villegas, 2014, pág. 408)

El decomiso pertenece al ámbito penal, pues tienen como única causa o antecedente al delito, y ninguna otra rama del derecho se ocupa de estos actos ilícitos y su consecuencia pública. En ese sentido, sostenemos que si se puede asignar al derecho penal, o en general el control penal, finalidades distintas a las perseguidas con las penas y medidas de seguridad. (Villegas, 2014, pág. 409)

En suma el decomiso se conceptúa como la pérdida de parte del agente del delito o de eventuales terceros de los objetos, efectos y ganancias instrumentos de infracción punitiva o de los demás bienes o activos establecidos por ley, y el correlativo traslado directo e inmediato de la titularidad de los mismos a favor del Estado, la

misma que es dispuesta por la autoridad jurisdiccional, luego de un debido proceso, con la observancia de todas las garantías legales correspondientes. Salvo que se trate de bienes intrincadamente delictivos o bienes sobre los cuales el ordenamiento jurídico no reconoce derechos reales a los particulares, en cuyo caso el decomiso es automático y realizado por cualquier autoridad competente. Normalmente, el decomiso se concreta en el derecho penal y excepcionalmente fuera de este a través de la acción de pérdida de dominio. (Villegas, 2014, pág. 410).

2.3.3.2. DECOMISO Y DERECHO DE PROPIEDAD

Comoquiera que el decomiso significa la pérdida de los aparentes “derechos reales” que pudiera detentar el agente del delito sobre los bienes decomisados, los cuales pasan a titularidad del Estado, el mismo debe realizarse respetando todas las garantías correspondiente a la defensa y protección de los derechos fundamentales de la persona humana, ¿pues así lo señala nuestra constitución en su inca 16 del artículo 2 derecho a la propiedad.

Sin embargo el ejercicio de los derechos reales (en especial de propiedad) debe realizarse en armonía con el bien común y dentro de los límites de la ley, según lo establecido en el artículo 70 de la constitución siendo así e interpretando sistemáticamente este último párrafo, en concordancia a las normal de eficacia e ineficacia de los actos o negocios jurídicos y normas relativas a los derechos reales, se constituye que para el reconocimiento y protección por parte del ordenamiento jurídico, de los derechos que nacen de los negocios jurídicos o de cualquier otro acto originario generador de derechos reales, estos debe gestarse, desarrollarse, y ejercitarse, precisamente en el marco de protección del derecho . Muy específicamente, se exige la causa lícita en los negocios jurídicos, para que estos



accedan a la protección del ordenamiento jurídico, y en general, la licitud de los actos es requisito indispensable para que pueda originar válidamente derechos reales. (Villegas, 2014, pág. 413)

2.4. Derecho Comparado:

En los capítulos anteriores, la tesis ha abarcado lo regulado en la legislación peruana acerca del incremento patrimonial no justificado por utilidades derivadas de actividades ilícitas. Este capítulo se centrará en una comparación entre los sistemas tributarios de Estados Unidos, España y más brevemente en la de las legislaciones Alemana e Italiana. En relación al tratamiento de las utilidades derivadas de actividades ilícitas.

2.4.1. Estados Unidos:

En 1931, Al Capone, el más famoso mafioso de los años 1920's. Fue procesado, recluido y sentenciado a 11 años de cárcel por evasión de impuestos federales. El ciudadano medio estaba probablemente satisfecho con esta terminación de los actos delictivos de Capone, incluso si la evasión fiscal parecía ser un delito menor en comparación con los otros crímenes atribuidos a él por la prensa.

Pero surgieron críticas afirmando que la carga tributaria era sólo un pretexto utilizado por los funcionarios gubernamentales que no podían probar que Capone había cometido los asesinatos y otros delitos imputados a él, asimismo criticaron el uso de la ley federal para enjuiciar a un hombre cuyos crímenes "reales" violaban la ley estatal y local. Estas críticas fueron debilitadas por el hecho innegable de que una persona puede ser culpable de evasión de impuestos federales, aunque también es culpable, sospechoso o inocente de delitos estatales y locales.



El enjuiciamiento de Al Capone fue un tema que fue objeto de un intenso examen por parte de la Corte Suprema de los Estados Unidos en años posteriores: **¿Los frutos de la actividad ilícita constituyen un "ingreso" imponible?**

En 1913, la decimosexta enmienda imponía impuesto sobre la renta neta de una variedad de fuentes, incluyendo "cualquier negocio *lícito* llevado para la ganancia o beneficio". Tres años más tarde, el congreso eliminó la palabra calificativa "Legal" del estatuto sin decir por qué se hizo el cambio. Actualmente, la decimosexta enmienda autoriza al Congreso a tributar "los ingresos, de cualquier fuente derivada".

Con ello, la Administración Tributaria se basó en este cambio inexplicable en la ley al procesar a diversos delincuentes. ¿Se puede decir que en todos estos casos el Congreso tenía la intención de gravar impuesto, y dejar que el criminal fuera libre?. Pues, sostuvieron que los ingresos del delincuente eran gravables, pero que el privilegio contra la autoincriminación, concedido por la quinta enmienda, lo protegía contra el enjuiciamiento por no haber presentado una declaración de impuestos que requiriera la revelación de sus actividades ilegales. En la práctica, esta decisión significaba evidentemente que el gobierno podía recaudar impuestos de un contrabandista si podía probar, sin ayuda de él, cuánto dinero recibía, pero que no se podrían imponer penas criminales a menos que presentara una declaración falsa de ninguno en absoluto.

Cuando la Administración Tributaria apeló esta decisión, la Corte Suprema, no tuvo vergüenza de permitir que el gobierno participe en los beneficios de un negocio ilegal, la Corte dijo secamente: "No vemos ninguna razón ... por qué el hecho de que una empresa es ilegal debe eximirla de pagar los impuestos que si es lícito".



Aunque el caso Sullivan fue decidido por la Corte Suprema en 1927, el alcance del privilegio contra la autoincriminación, en lo que respecta a las declaraciones de impuestos, sigue siendo poco claro hasta el día de hoy. Cuando el ingreso de actividades ilegales es reportado, el contribuyente a menudo suministra su nombre, dirección e ingresos netos (usualmente en cifras redondas, con rótulos lacónicos como "ingresos misceláneos" o "ingresos de varias fuentes") y deja el resto de la declaración en blanco.

Las devoluciones que son superfluas invitan a un escrutinio intensivo por parte del Servicio de Rentas Internas, pero los contribuyentes rara vez son procesados por no proporcionar más información, ya sea porque la quinta enmienda se piensa para protegerlos contra la divulgación o porque los jurados no condenan por mero silencio. En su lugar, los agentes fiscales se esfuerzan por verificar las cantidades que figuran en la declaración de impuestos reconstruyendo la historia financiera del contribuyente: sus compras, inversiones, préstamos, y así sucesivamente.

En el caso del Comisionado vs. Wilcox aceptó la analogía del "prestatario" y sostuvo (con un juez disidente) *que los fondos malversados no son gravables*:

Los ingresos razonables no se acumulan por la mera recepción de bienes o dinero que uno está obligado a devolver o devolver al propietario legítimo, como en el caso de un préstamo o un crédito. La torpeza moral no es una piedra de toque de la tributación. *La pregunta, más bien, es si el contribuyente recibió de hecho una ganancia, beneficio o ventaja regulada.* Que el móvil del contribuyente puede haber sido reprochable o el modo de recepción ilegal no tiene relación con la aplicación de la ley tributaria,



En apoyo de esta sentencia, la Corte afirmó que *la oportunidad de la víctima de reparación se pondría en peligro si el infractor estuviera obligado a pagar parte de los fondos malversados para satisfacer su obligación tributaria*. De hecho, el acusado en Wilcox había disipado los fondos malversados en los juegos de azar y, por tanto, probablemente no podía reembolsar las pérdidas de su víctima.

Seis años más tarde, el Tribunal Supremo debía decidir si el acusado en Rutkin VS. Estados Unidos estaba sujeto a impuestos por 250.000 dólares extorsionado por un ex-socio en una "aventura de alta mar" (es decir, contrabando) por amenazas de matar a la víctima y su familia. En teoría, la extorsión se asemeja a la malversación al imponer una obligación al infractor de reembolsar a su víctima a petición. Pero en la práctica es menos probable que se solicite al extorsionador un reembolso; Si el temor de la víctima a la exposición o la violencia le impide quejarse ante la policía cuando se le acerque por primera vez, probablemente se mantendrá en silencio a partir de entonces. Por esta razón, la Corte Suprema sostuvo en el caso Rutkin que los fondos extorsionados son gravables:

Una ganancia ilícita, así como una ganancia lícita, constituyen renta imponible *cuando su beneficiario tiene tal control sobre ella que, en la práctica, obtiene de ella un valor económico fácilmente realizable. Esto ocurre cuando el dinero en efectivo, como aquí, es entregado por su propietario al contribuyente de manera que el destinatario pueda disponer de él a voluntad*, aunque pueda haber sido obtenido por fraude y su libertad para usarlo puede ser agredido por alguien con un mejor título.

Esta decisión evocó una vigorosa disensión de cuatro de los nueve jueces, que no veían ninguna distinción válida entre fondos malversados y extorsionados:



Nosotros [...] señalamos [en el caso de Wilcox] que el malversador no tenía ninguna reclamación legítima o equitativa al dinero, estaba bajo una obligación legal definida de devolverlo a su legítimo propietario y, en consecuencia, no tenía más: recibió el tipo de "ganancia" o "ingreso" que el Congreso ha gravado, que si simplemente hubiera prestado dinero. Aquel que extorsiona dinero que no le debe, se encuentra en esta situación precisa. No tiene reclamación legal o equitativa sobre el dinero extorsionado y está bajo la obligación continua de devolverlo a su dueño.

Sin embargo, los disidentes no estaban preparados para extender la analogía de "prestatario" a actividades delictivas suficientemente sostenidas y regulares para constituir un "negocio". Reconociendo que "algunos estados tienen leyes que en circunstancias especiales permiten a algunos grupos particulares afirmar un reclamo legal para la recuperación de las pérdidas de juego o el dinero pagado por el contrabando de licor ", afirmaron que" los contrabandistas y los jugadores se dedican a las empresas en marcha y obtener beneficios comerciales regulares que deben ser gravados de la misma manera que los beneficios obtenidos a través de esfuerzos más legítimos."

A lo largo de esta tortuosa historia judicial, los jueces han acordado en principio que el Congreso no tenía la intención de diferenciar entre contribuyentes honestos y deshonestos, y que los "ingresos" son gravables, ya sean generados por actividades legales o ilegales.

Una vez aceptado, este principio podría aplicarse fácilmente si el infractor no tuviera obligación de pagar sus ganancias (por ejemplo, ganancias de juego realizadas por un jugador profesional en un juego con otros profesionales). Pero en realidad no se



presentó a la Corte ningún caso con una constatación explícita de que el contribuyente estaba exento de cualquier responsabilidad compensatoria y ordinariamente el infractor está obligado a restituir a la víctima (o, en algunas circunstancias, al Estado).

Suponiendo que es justo y rentable tributar los beneficios de actividades ilegales, ¿es degradante para el gobierno hacerlo? El juez Manton, que coincide en uno de los primeros casos de ingresos por piratería, alegó que era:

Es difícil concebir que el Congreso haya tenido en cuenta que el gobierno se le pague una parte de los ingresos, ganancias o beneficios derivados de llevar a cabo con éxito este crimen, o de entrar en una combinación con la persona involucrada en este negocio ilegal para averiguar cómo y en qué medida será gravado. El Código Penal prohíbe el castigo de quienes violan la Ley Nacional de Prohibición y, si se impone un castigo más severo, es asunto del Congreso legislar. Es increíble creer que se pretendía que un contrabandista fuera dignificado como contribuyente por sus ganancias ilegales, para que el gobierno pudiera aceptar su dinero para propósitos gubernamentales, ya que acepta el dinero del contribuyente comerciante honesto.

Aunque el argumento del juez Manton no está necesariamente debilitado por su historia personal posterior, una nota irónica a estas observaciones es que más tarde fue condenado por conspiración para obstruir la justicia al aceptar sobornos para influir en sus decisiones³⁴ y que el Servicio de Impuestos Internos logró gravar estos recibos. No se sabe si la disposición del gobierno a aceptar dinero del juez Manton y "del comerciante honesto contribuyente sirvió para calmar a los primeros o insultar a los últimos.



Las opiniones serán diferentes, pero considero que la teoría de Manton ha sido exagerada hasta el punto de absurdo. La noción de que el gobierno es un "socio silencioso" en todas las actividades rentables porque impone sus ingresos.

Para reforzar la teoría de que gravar una empresa ilegal es degradante para el gobierno, el juez Manton afirmó que el mero hecho de computar los ingresos de un criminal es un negocio sucio.³⁶ Si estos ingresos son gravados, argumentó, podría ser necesario permitir que un contrabandista deducir los sobornos pagados por él, con el fin de cumplir con la intención del Congreso de impuestos "netos" en lugar de los ingresos brutos. Cuando esta cuestión fue planteada ante el Tribunal Supremo en el caso Sullivan, el juez Holmes dijo:

Se insta a que si se hiciera una devolución el acusado [que había sido condenado por no presentar] tendría derecho a deducir gastos ilegales como el soborno. Esto de ninguna manera sigue, pero será tiempo suficiente para considerar la cuestión cuando un contribuyente tiene la temeridad de levantarla

El Yankee de Olympus puede haber pensado que ningún contribuyente mortal se atrevería a afirmar que los sobornos y otros pagos ilegales eran gastos de negocio deducibles. Sin embargo, la cuestión se planteó en numerosos casos posteriores y los tribunales gradualmente establecieron una distinción entre los gastos "legales" de un negocio ilegal (por ejemplo, sueldos y alquileres) que el contribuyente podía deducir, y su "ilegalidad" Gastos (por ejemplo, sobornos y pagos de "protección") que fueron rechazados

Objetar adecuadamente si el reclamo fiscal del gobierno a los bienes del infractor era preferible al derecho de sus víctimas a ser reembolsado por él por sus pérdidas. Se pueden imaginar situaciones en las que el derecho de reembolso de la víctima estará subordinado al derecho del gobierno a cobrar impuestos sobre los ingresos ilegales,



pero son inusuales, Y un correctivo de esta injusticia podría ser proporcionado por el Congreso sin llegar a conceder una exención general sobre los ingresos ilegales.

CONCLUSION:

Debemos comenzar diciendo que EE.UU tiene un modelo diferente al nuestro nosotros pertenecemos al civil law y ellos al common law, ello hace que la regulación no dependa únicamente del pronunciamiento de nuestras autoridades, pues en nuestra Constitución si se establecen límites a las potestades del legislador al momento de crear normas y limita también el actuar de los órganos judiciales, por lo que en caso de que se vulneren principios derecho garantizados por la Constitución ninguno de los anteriores tendrá validez.

Asimismo, en EE.UU se grava dinero ilícito en razón de la modificación de la sexta enmienda que deja de establecer la recaudación de la renta para ingresos lícitos. Aclaremos, que en nuestra norma tampoco está regulada literalmente la licitud de las ganancias objeto de renta, pero existe en materia tributaria la prohibición de analogía y de interpretación extensiva, lo cual limita a los órganos judiciales como administrativos al momento de interpretar la norma. Pues ellos únicamente pueden establecer como tributos, como obligaciones tributarias y hechos imponibles, los que estén expresamente señalados en ley.

Podemos observar que aunque está permitida la recaudación de dinero ilícito mediante la renta, se ha analizado



2.4.2. España:

En España se han debatido dos líneas jurisprudenciales: la primera, que esta a favor de tributar las ganancias ilícitas y la segunda en que las ganancias procedentes de actividades ilícitas solo tributan en algunos casos.

La primera posición resumidamente señala que no se puede tratar desde una posición favorable a la tributación de las ganancias ilícitas, y, siguiendo la jurisprudencia del TC, no se puede tratar de una forma diferente situaciones que son idénticas, por ende, si tributan las ganancias lícitas, también deberían tributar las ilícitas que no tengan ninguna consecuencia de carácter económica, ya que manifiestan la misma capacidad tributaria aquellos obligados tributarios que obtienen sus rentas de manera legal, por ejemplo, rendimientos del trabajo o rendimientos de actividades económicas, que aquellos obligados tributarios que obtienen sus rentas de una manera ilegal, por ejemplo, la venta de estupefacientes o la venta ilegal de armas. Un tratamiento fiscal distinto carece de la más mínima justificación, por lo que, a juicio de esta doctrina, se estaría vulnerando el principio de igualdad de todos los obligados tributarios.

2.4.2.1. Caso Necora (STS 649/1996):

La primera manifestación jurisprudencial que defendió la tributación de las ganancias de procedencia ilícita, con él se dismanteló una de las mayores redes de narcotraficantes que operaban en Galicia. Dicha organización se dedicaba a transportar hachís en barcos pesqueros, de los más de 20 procesados en la sentencia nos importa la parte relativa a los procesados que se dedicaban a blanquear el dinero procedente de la venta de la droga, concretamente el matrimonio D. y T. conocía las actividades delictivas de transporte y distribución de hachís que realizaban otros procesados, y con el fin de dar apariencia de licitud al origen de tales beneficios, T.



en complicidad con su marido, efectuaba en una entidad financiera un elevado número de operaciones de venta de divisas. En dicha entidad financiera no se reflejaba la identidad de la vendedora en ninguno de los documentos bancarios justificativos de tales ventas, aunque el empleado de la sucursal las anotaba para así llevar un control informal y personal sobre las mismas. A cambio de realizar estas operaciones Teresa recibía dinero en efectivo o cheques bancarios al portador.

Para conseguir disfrutar de los beneficios obtenidos con los cambios de divisas referidos anteriormente y dar apariencia de licitud a los mismos, los procesados D. y T. se valieron de un complejo societario formado por cuatro sociedades unidas entre sí, y en las que los principales accionistas eran personas muy allegadas a ambos. Pero, tanto T. como D. no hicieron constar en las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los incrementos patrimoniales obtenidos durante los años 1987 y 1988 como consecuencia de las ilícitas actividades a las que se venían dedicando, en el año 1988 presentaron declaración conjunta pero ocultando al igual que el año anterior, los incrementos patrimoniales procedentes del cambio de divisas.

Finalmente, D. y T. fueron condenados por tres delitos, uno de receptación habitual relativa a delitos de tráfico de drogas y otros dos delitos fiscales relativos a cada uno de los años 1987 y 1988 por la Audiencia Nacional, pero más tarde, el Tribunal Supremo en la sentencia citada, los absolvió del delito de receptación y como sólo quedaron los delitos contra la Hacienda Pública, el Tribunal no entró a valorar el posible concurso de ambos delitos. Desaparecido el delito de receptación, nos hallamos simplemente ante dos delitos contra la Hacienda Pública.



En el caso Nécora, la situación específica que se plantea es si se puede considerar que los dos procesados cometieron sendos delitos fiscales en los ejercicios de 1987 y 1988 por no declarar en el primero, y omitir en el segundo, los beneficios obtenidos por ellos, pero que derivaban de la venta de estupefacientes llevado a cabo por otra persona. Es decir, tal y como expuso el Tribunal *si los beneficios procedentes de esas ilícitas actividades perpetradas por terceras personas, están sujetas a tributación a través del impuesto sobre el rendimiento de las personas físicas por aquellas otras que sin ejecutar actos de tráfico han resultado ser beneficiarios de los mismos.*

La AN se enfrentaba a un supuesto en el que los autores del delito de blanqueo de capitales no eran los autores del delito previo. Pues bien, en este caso, finalmente, la AN estimó que esos beneficios procedentes, en su origen, de actividades ilícitas, están sujetos tanto al impuesto de renta como al de sociedades, ya que esas ganancias constituyen renta, y no hay ningún precepto en nuestro ordenamiento jurídico que condicione que la tributación sea solamente de aquellas ganancias que únicamente procedan de actividades lícitas.

El problema de estas sentencias es que no tiene en cuenta que la legislación penal ya ha dado una solución para aquellas ganancias e instrumentos procedentes de las actividades delictivas: el decomiso. De este modo, en ningún momento se le está dando un tratamiento más favorable a los fondos obtenidos ilegalmente, ya que con el decomiso, los autores del delito, posibles contribuyentes, pierden su supuesta capacidad contributiva.

El Tribunal para justificar la tributación de esas ganancias sostiene que: *“El beneficio obtenido de los fondos de que dispone un individuo de forma legal deviene*



en propiedad del que lo obtiene, que financia su forma de vida con esa renta, la cual, naturalmente, está sujeta a tributación”, es decir, tal y como se dispone en el artículo 434 del Código Civil la buena fe se presume, lo que significa *contrariu sensu* que la ilicitud no se presume, por lo que, mientras no sea declarada, el sujeto que tenga esas ganancias ilícitas tendrá una posesión “aparente” de ellas, así que, mientras que no haya una sentencia judicial que declare la ilicitud de dichas ganancias estarán dentro del patrimonio del obligado tributario y formarán parte de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

2.4.2.2. Caso Roldan:

En esta línea se manifestó también la Audiencia Provincial de Madrid, en la sentencia de 24 de Febrero de 1998, en la cual se condenó al susodicho a 28 años de cárcel, por delitos de malversación de fondos públicos, cohecho, estafa y cinco delitos contra la Hacienda Pública *por no declarar las ganancias procedentes de estos delitos*. Lo que nos interesa de esta sentencia es este último punto, es decir, la posibilidad de estar cometiendo un delito fiscal por no declarar las ganancias procedentes de una actividad delictiva. En las siguientes páginas estudiaremos los argumentos mantenidos por el Tribunal sobre la posible tributación de las ganancias procedentes de estos delitos y la posibilidad de cometer un delito fiscal por no haber declarado y realizado la correspondiente tributación de estas ganancias.

En resumen, en esta sentencia quedó demostrado que el procesado en cuestión, aprovechó de su cargo como director de la Guardia Civil para enriquecerse mediante el cobro de comisiones a constructores en las adjudicaciones directas de obras públicas, se apropió de fondos públicos destinados a gastos reservados, y consiguió de otras empresas, mediante engaño, el pago de determinadas sumas de dinero para



la prestación de unos supuestos servicios de seguridad que nunca se llegaron a efectuar. EL procesado ocultó dichas ganancias en España y en Suiza, manteniendo la opacidad de dichas rentas, y, por supuesto, ocultándoselas a la Hacienda española.

Según la sentencia, el imputado defraudó a la Hacienda Pública en la declaración del IRPF *“durante los ejercicios fiscales de 1988, 1989, 1990, 1991 y 1992, mediante ocultación de los ingresos efectuados en las cuentas corrientes de las que era titular, tanto dentro como fuera del territorio nacional, así como de la percepción de fondos procedentes de su actividad delictiva, una vez éstos eran introducidos de nuevo en el tráfico jurídico mercantil y, por si ello fuera poco, solicitó y obtuvo devoluciones de la Hacienda Pública . Finalmente, la sentencia dispuso que debiera indemnizar a la Hacienda Pública con la suma de 957.720.504 pesetas, más los intereses legales devengados desde las fechas en que se debieron de ingresar las correspondientes cuotas defraudadas.*

La defensa del acusado sostuvo *que tal hecho vulneraba el principio “non bis in idem”, ya que si tales incrementos son el objeto de los delitos de malversación, cohecho y estafa, no pueden ser también sancionados fiscalmente. Y en esta sentencia se le condenó por delitos de estafa, malversación de fondos públicos, pero además, por delitos contra la Hacienda Pública por no declarar las ganancias procedentes de esas actividades delictivas.*

Tal y como dispone la sentencia, resulta inexigible que el que ha cometido un delito patrimonial se delate a sí mismo declarando las ganancias de esa actividad delictiva, por lo tanto, el Tribunal estimó:

1º.- Que el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quién viole el Derecho que a quién lo respete.



2°.- *No existe ningún precepto, ni en el ámbito tributario ni fuera de él, que excluya la tributación de una renta realmente percibida por el sujeto pasivo, sobre la base de que la actividad económica que generó los fondos percibidos tenga carácter legal o ilegal;*

3°.- *la tributación recae sobre el beneficio no sobre la operación en sí, por lo que lo obtenido será renta gravable, con independencia de las consecuencias que en otros órdenes jurídicos, penal ó administrativo común, tenga la actividad que lo genera;*

Sin embargo, la ley de IRPF española dispone que el objeto del impuesto es la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. Por tanto, la ley presume siempre la legalidad de las rentas sometidas al impuesto.

4°.- *El beneficio deviene propiedad de quien lo obtiene, que financia su forma de vida precisamente con esa renta, por lo que su no tributación supondría una discriminación en favor del que genera los fondos de que dispone de manera ilegal, vulnerando los principios constitucionales de justicia, igualdad y capacidad de pago que para el sistema tributario consagra el artículo 31 de la CE.*

Por ello, en principio, nos parece acertada la crítica que hizo FALCÓN Y TELLA a esta sentencia, al entender que el hecho de manejar fondos ilegalmente obtenidos, pese a la apariencia de propiedad que ello puede generar, no puede identificarse con la existencia de un derecho subjetivo reconocido y protegido por el ordenamiento sobre dichos fondos; lo que es tanto como afirmar que, en contra del criterio de la



Audiencia, en estos casos no existe capacidad contributiva ni puede entenderse realizado el hecho imponible, consistente en la obtención de renta. (1999, pág. 7)

En la segunda posición, en contra de la tributación de las ganancias ilícitas sostienen que no se debe producir nunca, ya que siempre se produce el decomiso de las ganancias procedentes de esas actividades, por lo tanto, no debería tributarse por algo que no está dentro del patrimonio del obligado tributario. Incluso, en el caso de que no haya condena penal, si hay resarcimiento o responsabilidad civil, tampoco deberá darse la tributación de esos ilícitos.

2.4.2.3. El Caso Urraburu

El Caso Urralburu trataba de una trama realizada por los cuatro acusados de este proceso, los cuales habían llegado a un acuerdo, mediante el cual se repartían el dinero que consiguieran de las Empresas Constructoras por las adjudicaciones de Obras Públicas en Navarra. Con el dinero obtenido por este sistema adquirieron inmuebles y activos financieros opacos a través de Sociedades Mercantiles interpuestas, constituidas por familiares de los procesados, y así poder evitar su control por las Haciendas Públicas.

El Tribunal cambia expone que *en el caso actual no nos encontramos ante una resolución que sanciona penalmente un mismo hecho desde dos perspectivas diferentes como sucedería en el caso de una actuación delictiva concreta que se sancionase como tal y asimismo como ocultación a la Hacienda Pública del provecho obtenido. Por el contrario en el supuesto actual la sanción por los delitos contra la Hacienda Pública se fundamenta en la defraudación derivada de formular declaraciones negativas, con reclamación de devolución, por parte de quien*



disfrutaba de un enorme patrimonio inmobiliario y mobiliario oculto, así como de unos inmensos ingresos obtenidos de una amplia pluralidad de fuentes, en parte lícitas, en parte directamente ilícitas, en parte indirectamente ilícitas, es decir procedentes de la reinversión de ganancias ilícitas y en parte procedentes de actividades, que podrían haber sido ilícitas pero no han sido enjuiciadas en este proceso, realizadas en una época anterior a los períodos fiscales analizados.....En el caso actual, ratificando dicha doctrina, ha de estimarse sin embargo que nos encontramos precisamente ante un supuesto de los excluidos por la misma, en el que la doble condena recae sobre el mismo hecho delictivo ya sancionado penalmente como delito continuado de cohecho. Hecho que consiste en la indebida percepción de las dádivas derivadas del cohecho, ocultándose a Hacienda el provecho obtenido. Ha de recordarse que en la sentencia condenatoria se acuerda el comiso de todos los bienes muebles o inmuebles procedentes del pago de las comisiones ilegales por las constructoras, bienes que constituyen precisamente los incrementos patrimoniales que han dado lugar a las condenas por delito fiscal.

FALCON Y TELLA considera que no puede sancionarse por delito fiscal, no porque haya un concurso normativo, sino porque en estos casos no se ha producido el hecho imponible. La no sujeción al impuesto como consecuencia de la ilicitud de la actividad no puede presumirse (pues sería contrario a la presunción de inocencia). Pero si existe condena penal por otro delito es evidente que no se ha realizado el hecho imponible. (Falcon y Tella R. , 2003, pág. 5)

El Tribunal dispone que deben concurrir tres requisitos para que se aplique el concurso normativo por absorción: El primero, que los fondos que se oculten a la Hacienda procedan de modo directo, inmediato y exclusivo del de las dádivas del delito anterior (en este caso del cohecho). Es decir, en esas operaciones no se puede



haber mezclado el dinero de origen ilegal con ganancias procedentes de actividades lícitas. En el caso contrario, cuando nos encontremos ante ingresos de una pluralidad de fuentes, lícitas e ilícitas o que sólo de manera indirecta tengan un origen delictivo porque los beneficios del delito han sido reinvertidos y han dado lugar a nuevas ganancias, no cabe apreciar el concurso normativo.

Segundo, que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena. Si el Tribunal absuelve del primer delito, hay prescripción del delito, o cualquier otra causa por la que no se condene el primer delito, debe mantenerse la sanción por delito fiscal, dado que el desvalor de la conducta no ha sido sancionado en el supuesto delito de origen.

Tercero, que la condena incluya el comiso de todos los beneficios derivados de las dádivas, tanto el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil.

Para Mallada Fernandez, como en tales supuestos se produce el decomiso de todos sus bienes, no habría dos delitos, pero no porque haya un concurso de delitos, sino porque no se produce el hecho imponible del impuesto. Esas ganancias no llegan a entrar en el patrimonio del obligado tributario y con su decomiso no hay aumento de la capacidad económica del procesado. (2011, pág. 182)

En consecuencia, tal y como dispone la sentencia, *si bien debe mantenerse que la presunta ilicitud de la procedencia de los bienes no exime del delito fiscal, y que no existe incompatibilidad entre la condena por una serie de delitos que generan beneficios económicos y las condenas por delitos fiscales deducidas de incrementos patrimoniales derivados de una pluralidad de fuentes, incluidos los beneficios indirectos de los referidos actos delictivos, no sucede lo mismo cuando los*



incrementos patrimoniales que generan el delito fiscal proceden de modo directo e inmediato de un hecho delictivo que también es objeto de condena (con la consiguiente pérdida de los beneficios derivados del mismo por comiso o indemnización).

En palabras de Mallada Fernandez, cuando todas las ganancias procedan de actividades delictivas el juez dictará el decomiso de ellas, o su decomiso equivalente, como es el caso que nos ocupa donde se ha dictaminado que procederá el decomiso de todos los bienes procedentes del cohecho. Es decir, no se puede utilizar la condena por delito fiscal para otros fines sancionatorios, ya que, de lo contrario, se podría incurrir en un “*bis in idem*”. Además, en esta sentencia concreta, la condena impuesta, además de la pena privativa de libertad incluyó 600 millones de pesetas de multa, *que asegura una responsabilidad económica proporcionada a la gravedad del comportamiento sancionado.* (Mallada Fernandez, 2011, pág. 183)

En conclusión, de estas sentencias se deduce que el carácter ilícito de un acto no excluye directamente su tributación, siempre que, claro está, el supuesto obligado tributario tenga capacidad económica para ello. Si se produce el decomiso o cualquier otra causa que haga que el contribuyente pierda su capacidad económica, se deberán adoptar medidas para paliar esta situación, como por ejemplo, devolver lo tributado; todo ello en aras de que no se perjudique a los actos ilícitos más que a la tributación de los actos lícitos.

En este punto, se debe distinguir varios tipos de delitos. Por un lado, están los delitos cuyo producto o ganancia no llega a entrar directamente en el patrimonio del imputado, porque es inmediatamente descubierto y debe devolverse a su legítimo dueño. En estos casos, como son los delitos de robo, extorsión, estafas, etc., que son



inmediatamente descubiertos se devuelve todo lo obtenido al antiguo dueño, por lo que se excluiría directamente la tributación por la obtención de estas ganancias. Pero, por el contrario, cuando el autor del delito tenga la posesión (que no propiedad) de esas ganancias durante un determinado tiempo y éstas, a su vez, generen nuevas ganancias, que por las inversiones realizadas resulten el producto de otros negocios legales, estarían plenamente sometidas a tributación. Esto es lo que sucede con las ganancias obtenidas en delitos de prevaricación, cohecho, tráfico de influencias o malversación y, el caso que aquí nos incumbe, con las procedentes del blanqueo, en los que el agente obtiene un beneficio inmediato generado por la comisión del delito. En todos estos casos debemos distinguir qué ganancias deben ser sometidas a tributación y cuáles deben ser decomisadas, lo cual lo veremos en el apartado correspondiente al decomiso.

3. SUBCAPÍTULO III: ILÍCITOS TRIBUTARIOS:

Los ilícitos tributarios son conductas (acción y omisión) infractoras de las normas tributarias, que pueden ser analizadas desde dos perspectivas una delictual y otra, contravencional, a las que denominaremos de la siguiente manera:

3.1. Ilícitos tributarios Administrativos:

Al hablar de ilícitos tributarios administrativos, nos referimos a las infracción tributaria, ahora bien el artículo 164 del Código Tributario, señala que *la infracción tributaria es toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el mismo Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos.*

La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos. La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias. (Guerra Salvatierra, 2015, págs. I-3)

Según (Yacolca Estares, Bravo Cucci, Gamba Valegas, & Otros, 2012) los ilícitos tributarios administrativos se dividen en dos:

3.1.1. Ilícitos Tributarios Administrativos Sustanciales:

Relativos al no pago de los tributos como contribuyente responsable siempre que se encuentre previamente tipificado. Al respecto, el código tributario actúa plena y únicamente en los siguientes supuestos:

- No pagar dentro del plazo establecido los tributos retenidos o percibidos artículo 178, numeral 4 del Código Tributario

Transportar bienes y/o pasajeros sin portar el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado o no facilitar a través de los medios señalados por la SUNAT, la información que permita identificar la guía de remisión electrónica, el comprobante de pago electrónico y/u otro documento emitido electrónicamente que sustente el traslado de bienes, durante dicho traslado

- No entregar a la administración tributaria el monto retenido por embargo de forma de retención (artículo 178 numeral 6 Código Tributario)

No entregar a la Administración Tributaria el monto retenido por embargo en forma de retención

- No actuar las retenciones o percepciones establecidas por ley artículo 177, numeral 13 del Código Tributario

No efectuar las retenciones o percepciones establecidas por Ley, salvo que el agente de retención o percepción hubiera cumplido con efectuar el pago del tributo que debió retener o percibir dentro de los plazos establecidos.

Debe advertirse que el no pago o el pagar con atraso las deudas tributarias distintas a las mencionadas no originan sanciones tributarias, siempre que estas estuviesen correcta y previamente declaradas ante la Administración tributaria, ya que en estos casos solo se aplicaría los intereses moratorios.

3.1.2. Ilícitos Tributarios Administrativos Formales

Son aquellas infracciones establecidas en los artículos 173 al 178 de Código Tributario, con excepción de las sustanciales que detallaron el párrafo anterior.

Para (Guerra Salvatierra, 2015) existen los siguientes tipos de infracciones.



Infracciones	Artículos
Infracciones relacionadas a la obligación de inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en los registros de la administración.	173 del CT
Infracciones relacionadas a la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago.	174 del CT
Infracciones relacionadas a la obligación de llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos.	175 del CT
Infracciones relacionadas a la obligación de presentar las declaraciones y comunicaciones.	176 del CT
Infracciones relacionadas a la obligación de permitir el control de la administración, informar y comparecer ante la misma.	177 del TC
Infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias	178 del CT

3.2. Ilícitos Tributarios Penales, Defraudación Tributaria:

Estos se encuentran regulados en la Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo Nro. 813, se encuentran vinculados al delito de defraudación tributaria y al delito contable, tal y como hemos observado de la jurisprudencia nacional, el incremento patrimonial no justificado de proveniencia ilícita ha sido tratado por los magistrados como delito de



defraudación tributaria, por lo que en el siguiente apartado haremos un análisis de la correspondencia de este tipo legal con la conducta que se pretende imputar.

3.2.1. Antecedentes legislativos del delito de defraudación tributaria.

Como antecedente podemos citar el Código Penal de 1991 que en su artículo 268 prescribía lo siguiente: “El que en provecho propio o de terceros valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en partes los tributos que establecen las leyes será reprimido con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de cuatro años o multa de sesenta a trescientos sesenta y cinco días- multa.”

Luego paso, el artículo 2 del decreto ley Nro. 25859 Del 24 de noviembre del 1992 modifica el tipo penal base del delito de defraudación tributaria con el texto siguiente: “El que en provecho propio o de terceros valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en partes los tributos que establecen las leyes será reprimido con pena privativa de libertad no menor de uno ni mayor de seis años y con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días- multa”

Posteriormente el legislador peruano ha creído conveniente que las infracciones tributarias penales tributaria mejor serian reguladas otra vez de una ley penal especial y efectivamente en fecha 20 de abril del 1996 tipifica los delitos tributarios en le pero primigeniamente dicho texto prescribía lo siguiente “ artículo 1 el que en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio engaño astucia ardid u otra forma fraudulenta deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 ni mayor de 8”.

3.2.2. *Sujetos*

3.2.2.1. *Sujeto activo*

En el derecho tributario está claro que el sujeto pasivo del impuesto es el contribuyente (persona natural o jurídica) y el activo es él es la administración tributaria para el caso de infracciones esta relación se invierte. Esto se ha querido llevar al derecho penal y se afirmaba que solarte podía ser sujeto activo del delito tributario el deudor tributario. (Abanto Vasquez, 2000, pág. 420)

Bajo Fernández / Bacigalupo citados por Caro Coria, Reyna Lafaro & Reátegui (2016) señalan que: el sujeto activo del delito fiscal lo es el sujeto pasivo de la obligación tributaria (o deudor tributario) o el titular de la ventaja fiscal indebidamente obtenida, según se trate, respectivamente, de la elución del pago de tributos o retenciones o de la obtención indebida de devoluciones o de beneficios fiscales. (pág. 570).

Bajo el mismo razonamiento para Peña Cabrera Freyre (2014) nos señala que el deudor tributario (sujeto activo) es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria y esta puede ser tanto el contribuyente o responsable:

Contribuyente.- es aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

Responsable.- es aquel que sin tener la condición de contribuyente debe cumplir la obligación tributaria de este. (pág. 182)

3.2.2.2. *Sujeto pasivo.*

El sujeto pasivo es en todos los casos la administración tributaria, por lo demás la ley penal tributaria a esta considera como la única parte agraviada por el delito y como la única con la facultad de denunciar penalmente, pues así lo señala el artículo 7 de la



Ley Penal Tributaria en donde se puede apreciar textualmente lo siguiente “*El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, podrá ejercitar la acción penal sólo a petición de parte agraviada. A efecto se considera parte agraviada al Órgano Administrador del Tributo*” (Abanto Vasquez, 2000, pág. 422).

En esa misma línea de razonamiento el sujeto pasivo en el delito de Defraudación Tributaria para caro Coria, Reyna Alfaro & Reátegui Sánchez (2016): es el titular de bien jurídico protegido, el mismo que hemos identificado como el derecho a la recaudación tributaria, por lo que se afecta al estado como ente recaudador (SUNAT Y ADUANAS) (pág. 566)

3.2.3. Tipicidad Objetiva

En términos generales el comportamiento delictivo consiste en defraudar: se deja de pagar, en todo o en parte, el tributo utilizando medios fraudulentos (se le conoce en otras legislaciones como elusión fiscal). Por ello, antes debe existir una relación jurídica tributaria donde el contribuyente se encuentre obligado frente al Estado para el pago correspondiente del tributo. Frente a la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, contraviniendo las leyes correspondientes, utiliza medios fraudulentos para evitar pagar en forma total o pagar parcialmente. (Caro Coria & Reyna Alfaro, 2016, pág. 559)

El acuerdo plenario Nro. 02-2009 señala en relación a las notas características del delito tributario lo siguiente:

“los delitos tributarios comprendidos en la ley penal tributaria tienen las siguientes notas características esenciales:

- Se configuran como un delito especial propio y de infracción del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos.



- Tiene una naturaleza patrimonial , pero es de tener en cuenta su carácter público e atención a la función que los tributos cumplen en un estado social y democrático de derecho
- Son delitos de resultado se exige la producción de un perjuicio que se consuma desde el momento en que se deja de pagar, total o parcialmente, los tributos o que se obtengan o disfruten indebidamente de un beneficio tributario.
- En núcleo típico es la elusión del pago de tributos debida a la obtención indebida de beneficios tributarios, cuya perpetración puede producirse tanto por acción , como por omisión

Es necesario señalar que el delito de defraudación tributaria es considerado como un Delito Especial Propio, en la medida en que solo los sujetos que revistan la cualidad de deudores tributarios con arreglo a aquel ordenamiento jurídico puede ser sujetos activos del mismo. (Caro Coria & Reyna Alfaro, 2016, pág. 570)

En ese sentido solo puede ser autor del delito de Defraudación Tributaria quien tiene el deber de pagar el tributo como consecuencia de haberse verificado la existencia de un hecho imponible (Deudor Tributario).

3.2.3.1. Tentativa

La tentativa ha de estar regulada en el artículo 16 del código penal, es posible reconocer que aquella es aplicable al delito de defraudación tributaria, en la medida que este delito no se entienda como uno de resultado. Así, es factible plantear el escenario en el que el individuo ha comenzado los actos necesarios para no pagar el tributo y el pago se realiza por causas ajenas a su voluntad, por ejemplo, el descubrimiento de hecho por parte de la administración tributaria. en ese sentido en caso que la administración tributaria descubra el engaño y ante ello el mismo

obligado tributario realice el pago e pago del tributo antes de su vencimiento, también se podrá afirmar la posibilidad de tentativa, ya que sobre el autor no se puede colegir una determinada conducta que haga pensar en la concurrencia de la figura del de desistimiento voluntario. (Alpaca Perez, 2015, pág. 250).

3.2.3.2. Consumación

Es evidente que la afirmación de la omisión del pago del tributo está condicionada al espacio temporal que legalmente se ha determinado para la realización del pago (plazos, prorrogas, formalidades, etc.) en ese sentido Arias Torres sostiene que: “*que con mayor precisión, se debe decir que el delito de defraudación tributaria se consuma, generalmente, desde el momento en que se ha vencido el plazo para pagar el tributo sin que se hay cumplido con el pago total o este haya realizado coso parcialmente*” (Arias Torres, 1995, págs. 59-A)

Resulta entonces importante tomar en cuenta la forma en que se realiza la liquidación de la cuota tributaria para poder determinar la consumación del delito, para lo cual tomaremos en cuenta lo referido por Alpaca Pérez quien señala tres escenarios de consumación:

a) SI LA LIQUIDACIÓN LO HACE LA PROPIA ADMINISTRACIÓN: El delito de Defraudación Tributaria se consumara cuando el contribuyente no paga el monto pecuniario correspondiente al tributo o paga el referido monto de conformidad a lo fijado de manera incorrecto por la administración tributaria como resultado de su declaración fraudulenta, desde esta respectiva, en la medida que el tipo penal recoge el término “dejar de pagar en todo o en parte” cabe tener en cuenta dos



escenarios, dependiendo si la defraudación se produce mediante la no presentación fraudulenta de la declaración o mediante la presentación de una declaración fraudulenta, en el primer caso el delito se consumara cuando haya transcurrido el plazo establecido legalmente para el pago, esto es cuando finalice el último día del periodo para el pago de la obligación tributaria. en el segundo caso el delito se consumara cuando el individuo, después de notificado, realiza efectivamente el ingreso de la cuota tributaria por la cantidad (errónea) que la administración él ha señalado tras su previa (y falsa) declaración de los datos configuradores de la base imponible

b) SI LA LIQUIDACIÓN LO HACE EL PROPIO CONTRIBUYENTE (AUTO LIQUIDACIÓN): Cabe diferenciar también los escenarios en los que se produce una omisión de la declaración o cuando se hace una declaración fraudulenta. En el caso de que el contribuyente no presenta la autoliquidación, la consumación del delito precisa del vencimiento del plazo legal voluntario de ingreso establecido por la norma tributaria correspondiente o el vencimiento de la prórroga fijada por la administración tributaria

En ese sentido Abanto Vázquez (2000) nos aclara y dice esta forma de comprender la consumación del delito de Defraudación Tributaria:

En el caso de tributos auto liquidables se confunden con la exigencia típica del resultado consistente en “dejar de pagar”: si el plazo ha vencido, no hay duda en afirmar que el individuo ha dejado de pagar en las condiciones establecidas por las normas tributarias, dejándose de recaudar un tributo en el momento en que debería de realizarse (pág. 434).

Es necesario esperar la liquidación hecha por la propia administración tributaria: la consumación del delito de defraudación tributaria se refiere al momento hábil para

efectuar el correspondiente ingreso cuando se trata de la elusión del pago de tributos. pues bien el momento hábil para el ingreso –incluso el de aplicación de ventaja fiscal- presupone la existencia de una obligación tributaria exigible, y por tanto que se haya producido la liquidación definitiva

3.2.4. Tipicidad Subjetiva

La defraudación tributaria es un delito doloso, el agente actúa con la conciencia y voluntad de defraudar al fisco para no pagarle o pagar parcialmente el tributo. En la jurisprudencia nacional en la Ejecutoria Suprema del 16 de octubre de 1998, de la Corte Suprema de Justicia, Primera Sala Penal Transitoria, Ex. 01-98 Lima. Señala literalmente

La ley penal sanciona a los autores que realizan conductas constitutivas de los delitos en materia tributaria y aduanera, aplicándose las penas establecidas por la ley, siempre y cuando se actúe en forma dolosa, que como tipo subjetivo no sólo requiere que la acusa produzca un resultado, sino la voluntad de generarlo

En ese sentido Alpaca Pérez (2015) sostiene que:

Se toma en cuenta la estructura del tipo penal de defraudación tributaria, es posible decir que lo mínimo exigible por el dolo es el conocimiento de las circunstancias que permiten verificar la existencia de un hecho imponible. Si es que se entiende, como se hace aquí, quien la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible, entonces el conocimiento de la existencia de una obligación tributaria (obligación de pagar tributo), del cual como mínimo, el individuo debe conocer que tiene realizar una prestación pecuniaria a la administración tributaria. (pág. 241).

Entonces podemos afirmar delito de Defraudación Tributaria se constituye como un delito eminentemente Doloso, quedando excluida del tipo penal la posibilidad de

comisión imprudente, para la cual, además, no existe un precepto de su conducta (conducta fraudulenta), así como la aptitud lesiva (riesgo directo de realización del tipo) que la misma posee de cara a la vulneración del bien jurídico –penalmente protegido

3.2.4.1. **Efecto Subjetivo Especial**

Por otro lado, Arias Torres (1998) hace referencia que en el artículo 1 de la LPT el requisito que el agente debe actuar “en provecho propio o de un tercero, se alega la necesaria concurrencia de un elemento subjetivo distinto al dolo, a saber, un ánimo de lucro, esto es la búsqueda de un ventaja patrimonial como consecuencia del impago de una deuda tributaria. (pág. 478).

Sobre el presente elemento subjetivo cabe mencionar dos asuntos relevantes:

1. Al tratarse de un elemento subjetivo de tendencia interna intensificada, no es necesario que le propio o ajeno se haya alcanzado de manera efectiva para admitir la realización del tipo penal.
2. El elemento subjetivo especial consistente en actuar “en provecho propio o de un tercero” no solo confiere la posibilidad de que el agente incumpla fraudulentamente con el pago de un tributo del cual es sujeto pasivo, sino también permite entender que los responsables tributarios podrán cometer el delito de defraudación tributaria aun cuando el “provecho” por el incumplimiento de la obligación tributaria recaiga en el contribuyente (una persona natural o persona jurídica) (Garcia Caverro, 2007, pág. 641).

3.2.5. **Bien Jurídico Protegido**

Para Abanto Vásquez citado por (Reyna Alfaro, 2002, pág. 641) nos refiere que:



La doctrina más autorizada se ha decantado en dos posiciones bien definidas la “patrimonialista” y la “funcionalista”. Según quienes se adhieren a la tesis patrimonialista la protección se dirige al patrimonio de la hacienda pública, por el contrario para quienes se alinean a favor de las posiciones funcionalistas señalan que el bien jurídico se identifica con el sistema o funcionamiento de la hacienda pública

Abanto Vásquez (2000) haciendo referencia a la doctrina Alemana señala que: desde una perspectiva constitucionalista se trataría del funcionamiento de un sistema tributario, pero no de manera general, sino en cuanto a “aseguramiento del patrimonio financiero del fisco” .el cual permite al Estado cumplir fines públicos en beneficio a toda la colectividad. (Abanto Vasquez, pág. 416)

Para Peña Cabrera citado por Caro Coria, Reyna Alfaro & Reátegui Sánchez señala que: “el bien jurídico en delitos tributarios está representado por la recaudación tributaria aunque en forma no dependiente” (pág. 575)

Tomando en cuenta la jurisprudencia, es necesario hacer referir al Acuerdo Plenario Nro. 2-2009/CJ-116 en el considerando 8 se tiene dicho lo siguiente en relación al bien jurídico *“los delitos tributarios protegen la hacienda pública desde la perspectiva del interés del estado y de la propia hacienda pública de que la carga tributaria se realicen con los modos fijados en la ley. Se protegen consecuencia el proceso de recaudación de ingresos y de distribución de los mismos en el gasto público.*

3.2.6. **Modalidades De La Defraudación Tributaria**

Las modalidades del delito de Defraudación Tributaria están reguladas en el artículo 2 de la Ley Penal Tributaria, el cual señala literalmente:



Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior:

- a) Ocultar total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar*
- b) No entregar al acreedor el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubiera efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.*

Del referido artículo pasaremos a desarrollar literal por literal, siempre tomando en cuenta estas modalidades deben mantener los elementos que configuran la identidad del tipo base (artículo 1 del al Ley Penal Tributaria.)

3.2.6.1. Ocultación o falsificación de los datos tributarios relevantes (artículo 2 literal a)

La primera modalidad del delito de Defraudación Tributaria, contiene dos conductas alternativas, pues así lo señalan Pariona Arana, Urquiza Videla & Valdez Silva (2012), y estas son:

- a) La conducta consiste en ocultar total o parcialmente bienes ingresos o rentas
- y. b) La conducta referida a consignar pasivos total o parcialmente falsos.

Amabas conductas aluden a datos relevantes para la liquidación de la obligación tributaria de pago y tiene como objeto o finalidad la anulación o reducción del tributo a pagar. (pág. 635).

Así mismo estas consideras conservan sus verbos rectores de la defraudación (oculta y falsear, respectivamente), en ese sentido es posible señalar que se mantiene la identidad del tipo base y, por ello, que las conductas delictivas señaladas están orientadas a impedir u obstaculizar seriamente la función de determinación y



liquidación por parte de la SUNAT. Pasaremos a señalar entonces cada una de las conductas a la que hace referencia el literal a) de artículo 2 de la ley penal tributario:

a) Ocultamiento total o parcial de bienes, ingresos o rentas: estas conductas como puede preverse, están orientadas a impedir u obstaculizar que la administración tributaria conozcan los ingresos patrimoniales que resultan de relevancia para determinar sobre ellos una obligación tributaria de pago.

Es así que para García Caveró (2007) la primera modalidad especial no solamente contempla a las declaraciones o informaciones que el obligado tributario debe dirigir a la administración tributaria, sino que puede tener lugar mediante la ocultación física, jurídica o documental de los bienes, ingreso de las labores de control o fiscalización de la Administración Tributaria. (pág. 657).

Bajo el mismo razonamiento Alpaca Pérez (2015) sostiene que:

El desvalor jurídico- penal de la presente modalidad especial del delito de defraudación tributaria consiste en el mantenimiento de la administración tributaria en una situación de desconocimiento sobre los incrementos patrimoniales, que consecuentemente, haría imposible la satisfacción de la obligación tributaria de pago. en ese sentido, no es suficiente la mera omisión de la prestación de la declaración tributaria o la consignación de datos falsos en la mencionada declaración, pues ello podría fundamentar únicamente la concurrencia de una infracción tributaria, sino que es exigible en la conducta, para su relevancia jurídico penal, de un carácter objetivamente fraudulento, o como se explica en la doctrina, de la persistencia del autor en la capacidad fiscal (pág. 244).

b) Consignación de pasivos total o parcialmente falsos con la finalidad de o reducir el tributo a pagar .

El hecho jurídico penalmente desvalorado consiste en la introducción de datos falsos en la información entregada a la Administración Tributaria a efectos de concretar una reducción de la base imponible. Cabe señalar que el sujeto pasivo hace referencia a las deudas, gastos o pérdidas que resulten tributariamente relevantes en la relación a la determinación de la obligación tributaria, siendo esto así, el elemento falsedad del pasivo no debiera limitarse a la consignación de un pasivo inexistente, sino puede abarcar también la consignación de un pasivo mayor a la realmente existente. (García Cavero, 2007, pág. 658).

El delito de defraudación tributaria, en la modalidad delictiva de ocultación o falsificación de datos tributariamente relevantes las conductas defraudadoras deben llevarse a cabo durante procedimiento determinativo del tributo, esto es, en el momento en que se verifica la relación del hecho imponible.

3.2.6.2. Omisión de entrega de tributos percibidos o retenidos

Se configura cuando no se entrega al acreedor tributario el monto de la retención o percepciones de tributos que se hubieran efectuado dentro del plazo que para hacerlos fijen las leyes y reglamento pertinentes. La presente figura delictiva no hace una limitación formal del universo de autores, el incumplimiento de la entrega al acreedor tributario de tributo percibidos o retenidos supone que previamente se hay percibido o retenido los tributos, cuestión que solo puede ser realizada por quien tiene la calidad de agente de retención y percepción. (García Cavero, 2007, pág. 662)

Paredes Castañeda citado por Alva Matteucci (2011) señala que:



Esta atenuación responde a la naturaleza del bien jurídico, por cuanto al ser éste de carácter económico es imprescindible señalar diferencias en las consecuencias jurídicas penales (pena) en virtud de la magnitud del daño causado por el comportamiento del sujeto activo. Se prevé así un tipo atenuado en función del perjuicio económico (págs. I-3)

Después de todo lo referido sobre el delito de Defraudación Tributaria, consideramos que al referirnos sobre las utilidades derivadas de actividades ilícitas no es posible que se procese penalmente por el delito de Defraudación Tributaria ya que las ganancias provenientes del delito no se convierten en patrimonio y por ende no existe renta del delincuente, al no considerarse este presupuesto, se verá imposible la configuración del delito de defraudación tributaria. Es más tomando en cuenta que el delito de Defraudación Tributaria es considerado un tipo penal especial propio, esto quiere decir que solo un sector en específico puede ser sujeto activo del delito (contribuyente), un delincuente no podría responder como contribuyente por sus utilidades derivadas, ya que estas no formarían parte de su patrimonio propiamente dicho.



5. SUBCAPITULO IV: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES:

Los principios jurídicos son disposiciones axiomáticas, directrices o si se quiere reglas fundamentales de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo, que justifican el carácter racional del ordenamiento jurídico, destinadas a reglar las conductas de sus operadores y coadyuvan en la construcción de normas jurídicas (Bravo Cucci, 2009, pág. 117).

Es decir, estos son límites y justificaciones para la creación, modificación, regulación y derogación de nuevas normas, y para el ámbito interpretativo de los operadores tales como la SUNAT, Tribunal Fiscal, Tribunal Constitucional y otros.

Los principios se encuentran positivizados en el texto constitucional y otros textos legales, sin embargo también pueden estar implícitos y serán reconocidos de la misma forma que los primeros.

Somos de la opinión que el artículo 74 de la Constitución de 1993, al regular los principios constitucionales en relación con los tributos, no solo se refiere única y exclusivamente a la obligación tributaria que nace de un hecho imponible, sino a toda obligación de carácter tributario que deriva del poder fiscal, máxime si la obligación de carácter tributario que deriva del poder fiscal, máxime si la obligación implica detracciones económicas del patrimonio de los particulares; por tal motivo, a nuestro juicio, la potestad tributaria del Estado debe ser delimitada desde la producción normativa hasta el momento de la extinción de la obligación tributaria (Yacolca Estares, Bravo Cucci, & Gamba Valega, 2012, pág. 365).

Refuerza nuestra teoría la postura asumida por el Tribunal Constitucional en el fundamento 8 del Expediente Nro. 033-2004-AI/TC :

Este Tribunal considera necesario precisar (...) que no existe argumentación valedera que permita sostener que los límites de la potestad tributaria previstos



constitucionalmente no son de aplicación a las obligaciones legales derivadas de una obligación tributaria en tanto ellas se estructuran y aplican teniendo en cuenta el tributo al cual se encuentran ligadas; en este caso, al tratarse de un sistema de pagos anticipados que se ejecuta dentro de la estructura del Impuesto a la Renta – como coinciden demandantes y demandados- es pertinente que el análisis de la norma cuestionada se someta a los límites a la potestad tributaria previstos en la Carta Magna, y solo desde allí, verificar si nos encontramos ante una norma inconstitucional”.

5.1. Principios Tributarios Explícitos:

Los siguientes serán considerados como principios explícitos:

5.1.1. Principio de legalidad tributaria:

Para (Robles Moreno C. d., 2005, págs. I-1 - I-4), En materia tributaria el principio de legalidad se aprecia en el artículo IV de título preliminar del código tributario al establecer que:

En casos en que la administración tributaria se encubre facultada para actuar discrecionalmente optara por la decisión administrativa que considere mas conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley... ”, así mismo también hace referencia sobre el principio de legalidad, el segundo párrafo del artículo 68 del código tributario, el cual señala “... los funcionarios y servidores que laboran en la administración tribuiría al aplicar los tributo, sanciones y procedimientos que correspondan, se sujetaran a las normas sobre la materia, como se puede apreciar , nos encontramos ante un principio general de todo estado de derecho , según el cual la administración tributaria se encuentra plenamente sujeta a la ley y al derecho.

Bajo ese mismo razonamiento Yacona Estares & Bravo Cucci (2012) señalan:



Como se puede apreciar de los artículos señalados, es la ley mediante el mecanismo del apoderamiento, la que atribuye potestades a la administración tributaria, en ese sentido, toda cartuchón administrativa por irrelevante que pueda ser requiere una justificación en una ley previa, por tanto, la máxima según la cual “nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe, se aplica únicamente a los particulares, pues la Administración Tributaria siempre requerirá una norma que la habilite con carácter previo. (pág. 104)

Además de ello la actuación de la Administración Tributaria deberá estar sometida a lo dispuesto en la Constitución como se indica en la STC N°0042-2004-AI, todo ello en aras de que dicha subordinación disciplinara el ejercicio de sus funciones y evitara un actuar arbitrario. Como lo acaecido en el Expediente N° 2689-2004-AA/TC el cual versa acerca de la violación a los principios de legalidad y reserva de ley en que habría incurrido la Administración Tributaria al haber creado vía interpretación una obligación tributaria.

Es necesario ver la resolución del Tribunal Constitucional de fecha 16 de abril del 2013 en el Expediente Nro. 2050-2002-AA/TC: “El principio de legalidad en materia sancionatoria impide que se pueda atribuir la comisión de una falta si esta no está previamente determinada en la ley, y también prohíbe que se pueda aplicar una sanción si esta no está también determinada por la ley”. Asimismo, para que opere la misma exigió la concurrencia de los siguientes presupuestos: “La existencia de una ley (lex scripta), que la ley sea anterior al hecho sancionado (lex previa y que la ley describa un supuesto de hecho estrictamente determinado (lex certa).”



El principio de legalidad a su vez abarca el principio de reserva de ley el cual atiende a que los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia o consecuencia normativa), solo pueden ser creados, alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico a través de una ley o una norma de rango análogo. (Bravo Cucci, 2009, pág. 123).

Dicho principio tiene carácter de relativo y no absoluto ya que se puede derivar mediante una norma reglamentaria la regulación de alguno e los elementos del tributo, señalándolo expresamente en la Ley y los parámetros de la misma el máximo y el mínimo en los que deba enmarcarse. Sin embargo esta potestad normativa de delegación solo se limita a una vez por lo que no ser posible la delegación de facultades delegadas.

A su vez, Huamani Cueva (2013) señala:

El principio de legalidad y de reserva de ley no es idénticos sino que el primero es la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y su observancia está sometida a control de legitimidad por jueces independientes. El segundo implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley de ciertas materias. Que, el Principio de legalidad es solo limite mientras que la Reserva implica exigencia reguladora. Asimismo aclara que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no solo a las leyes pertinentes, sino y principalmente, a lo establecido en la Constitución (pág. 136).

Este principio es importante a efectos de estudio de nuestra tesis ya que esclarece que toda aquella persona que pretenda interpretar las normas tributarias está sometida a hacer un análisis sistemático de la misma, teniendo como principal



criterio todo lo dispuesto por nuestra Constitución Política que prevalece ante cualquier norma, asimismo este principio reconoce que no se puede interpretar la existencia de una obligación tributaria sino que esta obligación deberá contar con todos los presupuestos para su creación y deberá estar literalmente descrita con todos sus elementos en la norma que le corresponda, en nuestro caso el art. 52 de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), por si misma deberá cumplir con los elementos constitutivos de una norma tributaria y deberá disponer lo resuelto por la Autoridad Administrativa como el Tribunal Fiscal y Constitucional en la jurisprudencia del tema.

5.1.2. Principio de igualdad:

Para Robles Moreno (2005) el principio de igualdad se sustenta en que a los iguales hay que tratarlos de manera similar, y a los desiguales ahí la necesidad de tratarlos de manera desigual. Justamente este principio de igualdad es la base para que el legislador pueda tener tratos desiguales entre los contribuyentes, y es la base para el otorgamiento de exoneraciones y beneficios tributarios. (2005, págs. I-1 I-4)

El principio de igualdad según Bravo Cucci (2009): es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. (pág. 133)

Como sostiene Danós en Bravo Cucci (2009) :

El principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia



jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esa diferencia este desprovista de una justificación objetiva y razonable. (págs. 133-134)

A ese entender, podemos señalar que el principio de igualdad en materia tributaria, consiste en el trato igualitario entre contribuyentes que se encuentran en igualdad económica y de forma desigual a los que contribuyentes que se encuentran en escenarios diferentes, el principio de igualdad tributaria no apunta a la igualdad de personas ante la ley, sino a la igualdad ante un hecho imponible.

5.1.3. Principio de No Confiscatoriedad:

El principio de Confiscatoriedad según Alguacil Mari en Bravo Cucci (2009) consiste:

En que toda prestación impuesta debe recaer sobre riqueza suficiente para pagarla y debemos asegurarnos por un lado, de no deteriorar excesivamente la liquidez del sujeto, en la medida que ello puede afectar su mínimo vital, de otro lado, debe tomarse en consideración que la devolución no elimina absolutamente los efectos adversos de un gravamen provisional injusto, medido con absoluto desconocimiento de los imperativos de la capacidad económica. (pág. 136)

Robles Moreno & De Souza Ferreyra Llaque (2005) sostiene que:

El poder tributario que ejerce el Estado no debe convertirse en un arma que podría llegar a ser destructiva de la economía de las familias y de la sociedad en el caso que exceda los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga, en ese sentido se afirma que tributo



no poder pasar el límite razonable, ya que al pasar dicho límite absorbe parte sustancial de la renta o capital. (págs. I-4)

En ese sentido coincidimos con Robles Moreno (2005) cuando señala:

Por este principio los tributos no pueden exceder a la capacidad contributiva del contribuyente pues se convertirían en confiscatorios. Hoy lo que nosotros llamamos el mundo de lo tributable (y nos podemos imaginar una línea horizontal), y aquello que podría convertirse en confiscatorio, bajo esta misma línea horizontal. Lo que tenemos que aprender a diferenciar es cuando lo tributario está llegando al límite, de tal manera que no cruce la línea de lo confiscatorio. El principio de no confiscatoriedad defiende básicamente el derecho a la propiedad, ya que el legislador no puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse indirectamente de los bienes de los contribuyentes. (págs. I-3)

Al respecto el tribunal constitucional en diferentes resoluciones señaló:

STC N.º 2727-2002-AA/TC. Se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica”

Su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no

confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente se admite para no vulnerar el derecho a la propiedad.

STC 2302-2003-AA/TC En los casos [en] que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada. De lo contrario, corresponderá atender este tipo de procesos en otra vía, donde sí puedan actuarse otros medios de prueba y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos.

STC 2302-2003-AA/TC Existe dificultad en la demostración de confiscatoriedad en el caso de los impuestos indirectos, como el selectivo al consumo, de ahí la necesidad de mayores pruebas en estos supuestos, para demostrar, por ejemplo, que el impuesto no fue trasladado, es decir, que el recurrente asumió –sin derecho a crédito fiscal– la carga del mismo, y, además, siendo así, le trajo perjuicios a la economía de la empresa.

5.2. Principios Tributarios Implícitos:

5.2.1. Principio de seguridad jurídica:

Este principio consiste en que cada norma jurídica debe originar certeza en relación con los efectos jurídicos que alcanzaran los hechos realizados por el contribuyente, es decir que al momento de realizar la acción u omitir la acción tengan idea de que ello implica la realización de un hecho impositivo y su consecuencia.

Según Calvo Ortega citado por Bravo Cucci (2009): la importancia de este principio obedece a las siguientes razones:

Ya que la obligación tributaria desde su producción y la regulación de sus efectos son ajena a la voluntad del sujeto pasivo, a diferencia de una obligación contractual.



La producción de normas tributarias es amplia e intensa y sus mutaciones frecuentes, todo ello por la variación de las situaciones económicas y políticas del país a las que el fenómeno tributaria debe adecuarse.

Las definiciones son uniformes por lo que coloca en una situación desproporcionada a los sujetos con menor capacidad de aprehensión de obligaciones y deberes. (pág. 138)

5.2.2. Principio de capacidad contributiva:

Según Simón Acosta en Bravo Cucci (2009) el principio de capacidad contributiva es:

El auténtico derecho subjetivo de la persona en cuanto a expresión o concreción del derecho a la igualdad. Según el Tribunal Constitucional la capacidad contributiva es la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, lo que sustenta sobre la base de determinados hechos reveladores de riqueza. En respeto a dicho principio el legislador debe diseñar los impuestos eligiendo un hecho revelador de capacidad contributiva, el legislador no tiene facultad para decidir qué hechos concretos son reveladores de capacidad contributiva, porque es cierto que cuentan con la facultad de definir el hecho gravable de un impuesto y otra muy distinta es tener la facultad para definir si un hecho es o no revelador de capacidad contributiva. En palabras del autor lo que refleja capacidad contributiva son la riqueza que la persona genera, obtiene o acumula, y no representara capacidad contributiva todo aquello que represente un empobrecimiento o un desmedro en el patrimonio de la persona, o no tenga relevancia económica. (pág. 139)

La capacidad contributiva se exterioriza a través de manifestaciones de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos: la renta (renta generada), el consumo (renta

consumida) y el patrimonio (renta acumulada), también entendida como la posibilidad económica que tiene un sujeto de pagar tributos. A su vez el mismo autor divide a la capacidad contributiva en dos:

- ❖ Subjetiva o relativa cuando se tiene en cuenta a las personas sometidas a la afectación del tributo, se individualiza al sujeto en medida de sus posibilidades económicas, y como capacidad contributiva. Tomando inicialmente como criterio de graduación de impuestos y como límite de la potestad tributaria, permitiendo la manutención del mínimo vital, impidiendo que esta alcance niveles confiscatorios.
- ❖ Objetiva o absoluta cuando se toma en consideración las manifestaciones objetivas de la persona, es decir a eventos que demuestran la existencia de aptitud económica para concurrir a arcas fiscales. (Bravo CuccI, 2003, pág. 255)

Ruiz de Castilla citado por Robles Moreno & De Souza Ferreyra Llaque el principio de capacidad contributiva consiste:

En la aptitud económica que tiene las personas y empresas para asumir cargas tributarias, tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Impone también respetar niveles económicos mínimos. Es así que se tiene dos tipos de capacidad contributiva:

- ❖ Absoluta.- aptitud abstracta que tiene determinadas personas para concurrir a los tributos creados por el estado en ejercicio de su potestad tributaria, este tipo de capacidad contributiva se toma en cuenta en el momento en el que el legislador delimita los presupuestos de hecho de una norma tributaria.



- ❖ Relativa.- es aquella que orienta la determinación de la carga tributaria en forma concreta. este tipo de capacidad contributiva permite fijar cuales son los elementos de la cuantificación de la deuda tributaria. (2005, págs. I-3)

El Tribunal Constitucional reconoce en la STC N°0033-2004-AI/TC que la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, es decir, siempre que se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la capacidad económica del sujeto, así no se excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Además de ello el tribunal añade (...) en el caso del tributo precitado solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada y el patrimonio o el nivel de consumo gasto o la circulación del dinero, demás está decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente. El Tribunal Constitucional da entender con esto que en aquel lugar donde no existe renta, se vulnera el principio de capacidad contributiva.

Al gravar renta proveniente de actividades ilícitas, el Estado atenta contra tres principios constitucionales los cuales son: Principio de Legalidad ya que al considerar lo señalado por el TC el cual refiere “El principio de legalidad en materia sancionatoria impide que se pueda atribuir la comisión de una falta si esta no está previamente determinada en la ley, y también prohíbe que se pueda aplicar una sanción si esta no está también determinada por la ley”, en ese sentido se puede apreciar que la regulación del artículo 1 de la LIR no señala expresamente si se debe o no considerar como renta aquellas utilidades derivadas de actividades



ilícitas, es mas esta vaga e imprecisa regulación justifica a la administración tributaria grave rentas ilícitas.

Así mismo atenta contra el principio de no confiscatoriedad y contra el principio de capacidad contributiva, ya que las ganancias derivadas por actividades ilícitas no podrían ser consideradas como parte del incremento patrimonial del delincuente, y por ende estas ganancias escapan de la espera de capacidad contributiva del delincuente.



CAPITULO III: RESULTADOS Y ANALISIS DE RESULTADOS

3.1. ANALISIS DE RESULTADOS DE LAS ENTREVISTAS

Las siguientes entrevistas se realizaron a personas especialistas o que posean amplio conocimiento en Derecho Tributario, concedores acerca del tema central en investigación, para de esta forma poder determinar si se deberían o no gravar rentas producidas por actividades ilícitas mediante el artículo 52 literal b) de la Ley del Impuesto a la Renta y si de esta se afectan los principios de capacidad contributiva y legalidad tributaria, en la que se ha obtenido los siguientes resultados:

Pregunta	Abogado SUNAT Carlos Torres Moreno, especialista en Derecho Tributario y Comercial, con 25 años de experiencia profesional	Abogado SUNAT Pilar del Rosario Apaza Zaballos, especialista en Derecho Tributario y Comercial, con 17 años de experiencia profesional,	Abogado SUNAT Alcione Tapia Ascue, con 20 años de experiencia profesional, especialista en Derecho Tributario y Administrativo.
<p>UNO: El Artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta y su literal b)¿Considera Usted que con la aplicación del literal b), la Administración Tributaria está recaudando rentas de origen ilícito?</p>	<p>Si, debido a que el artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, lo contempla.</p>	<p>Si, ya que el ya que el artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, no hace prohibición expresa sobre la prohibición de</p>	<p>En el artículo 52° de la LIR, encontramos una presunción relativa o juris tantum (porque puede ser contradicha probadamente por el contribuyente), que facilitando la labor del ente fiscal determina que se presuma que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor constituyen renta neta no declarada por éste, ergo, se presume la existencia de hechos imposables (por ende, de origen lícito), en mi apreciación, por aplicación</p>



		gravar rentas de origen ilícito.	de la norma en cuestión, no se está recaudando rentas de origen ilícito, tanto más si se tiene presente que en este caso, por un mecanismo residual, se está sometiendo a gravamen un incremento patrimonial de origen desconocido (que bien podría estar conformado por rentas no declaradas de origen lícito o incluso de origen ilícito).
<p>El Tribunal Fiscal en diferentes resoluciones señaló literalmente lo siguiente: “<i>Se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarada por estos</i>”, por lo que según el criterio del Tribunal Fiscal la presunción del Art. 52 es absoluta. Ud. cree que es correcto el tratamiento que da el Tribunal Fiscal al tipo de presunción</p>	<p>Al no poder justificar el origen del patrimonio con utilidades derivadas de actividades ilícitas, la presunción resulta siendo absoluta.</p>	<p>La regulación de las presunciones sobre el origen del patrimonio en el caso de justificarlas con utilidades derivadas de actividades ilícitas, da paso a que a entender que estamos en los hechos frente a una presunción absoluta.</p>	<p>Según la doctrina, las presunciones son las consecuencias que de un hecho conocido se extraen, por el legislador o juzgador, con la finalidad de llegar a establecer un hecho desconocido. En nuestra materia, el hecho conocido es el incremento patrimonial determinado inicialmente por el fisco, que se presume cierto y lícito; es pues esa la parte que el Tribunal Fiscal resalta como el efecto jurídico que se produce por expresa disposición y fuerza de ley; lo cual no puede confundirse con la naturaleza de la presunción regulada en el artículo 52° de la LIR, que es <i>juris tantum</i>, aún cuando contenga “límites” a su sustento, como el contenido en el literal b).</p> <p>Conviene recordar aquí que para establecer una presunción absoluta, la ley debe señalarla expresamente, lo que no ocurre en este caso ni,</p>



<p>contenido en este artículo o se debería considerar como una presunción relativa?</p>			<p>como queda esclarecido, es pretension del Tribunal Fiscal.</p>
<p>Teniendo en cuenta que el patrimonio es: “El conjunto de bienes, derechos y obligaciones esencialmente <i>transmisibles</i> de los que es titular una persona (...)” Y que conforme al Art. 947 del CC. <i>La única forma de transmisión es mediante la tradición a su acreedor, con un título y modo validos (acuerdo de voluntades).</i></p> <p>¿Considera usted que las utilidades derivadas de actividades ilícitas generan un incremento en el patrimonio del delincuente?</p>	<p>No deberían gravarse las rentas cuyo origen tienen las utilidades derivadas de actividades ilícitas.</p>	<p>Conforme se tiene regulado en la legislación española, no deberían gravarse las rentas cuyo origen tienen las utilidades derivadas de actividades ilícitas.</p>	<p>Es precisamente el ingreso al patrimonio del deudor, que es perfectamente distinguible en el caso de la Teoría de la Renta-Producto y la del Flujo de Riqueza, en las que se entiende que las utilidades o beneficios provenientes de una riqueza externa, ingresan lícitamente al patrimonio del deudor, pues para que una renta esté devengada, el sujeto debe estar en condiciones de exigirla jurídicamente por tener jurídicamente derecho a la misma; pero que, en el caso del Consumo más Incremento Patrimonial se torna más compleja de identificar, pues la riqueza foránea en este caso, más que ingresar, debe denotarse. Sin embargo, entiendo que dicha complejidad ha sido superada por el legislador al optar por presumir, por darse una licencia jurídica para determinar una obligación tributaria que le resulta difícil de demostrar.</p>
<p>La teoría de imposición a la renta que asume el Perú es mixta pues así lo señala SÁNCHEZ ROJAS</p>	<p>Si, conforme indique en mi respuesta a la primera pregunta, artículo 1° del Texto</p>	<p>Considerando el texto del artículo 52° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto</p>	<p>Considero que la norma contenida en el artículo 52° de la LIR, tiene la finalidad de facilitar, desde el punto de vista técnico, la carga de la prueba y por ende, la comprendo con una</p>



<p>¿Usted considera que las utilidades derivadas de actividades ilícitas están comprendidas dentro de esa teoría?</p>	<p>Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, lo contempla.</p>	<p>a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, se tiene que la Administración Tributaria, no tiene facultades para determinar la procedencia lícita o ilícita de una renta específica, por lo con ello se da paso a que venga gravando las utilidades derivadas de actividades ilícitas..</p>	<p>presunción que juris tantum, y bajo ese parámetro, su contenido no busca realizar cambio alguno en el concepto mismo de renta adoptado por la LIR; esto es, no es una ficción legal y por ende, no vamos a poder ubicar sus alcances dentro de ninguna de las teorías que alimentan nuestra normativa.</p>
<p>El Art. VIII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario establece que: <i>“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, (...) ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos</i></p>	<p>No solo el Tribunal Fiscal sino también el Tribunal Constitucional no obstante los análisis realizados en sus sentencias, han perdido la oportunidad de que se corrija la interpretación inadecuada de los artículos 1° y 52° del Texto Único Ordenado de la Ley</p>	<p>El Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional señalan en sus diversas resoluciones y sentencias como argumento principal que “el Impuesto a la Renta grava hechos o actividades económicas, no las conductas de las personas en función de si estas son lícitas o ilícitas; de lo contrario, se establecería un</p>	<p>La presunción del artículo 52° de la LIR -que no debe obviarse: es relativa-, no consagra un tipo tributario, sino solamente soluciona una determinación compleja de establecer, a través de una presunción; lo cual coincide perfectamente con la posición adoptada por el Tribunal Fiscal y ratificada por el Tribunal Constitucional, en el sentido que corresponde acreditar a la Administración Tributaria la existencia del incremento patrimonial del contribuyente, con las pruebas pertinentes y siendo que la justificación de ésta no podrá sustentarse con el resultado de actividades ilícitas; por lo cual, de no mediar la justificación</p>



<p><i>distintos de los señalados en la ley. (...)”.</i> Considerando que de la interpretación del art. 52 literal b de la LIR se pueden recaudar utilidades derivadas de actividades ilícitas, supuesto de renta que no está señalado expresamente en la LIR. Considera Ud. que: La interpretación realizada por el Tribunal Fiscal es parcial y no esta sistematizada pues no comprende el concepto de patrimonio desarrollado en la legislación civil y se está extendiendo este tributo a personas y en supuestos no señalados expresamente en la ley?</p>	<p>del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, realizada por la SUNAT. En este caso correspondería que considerando la aplicación de la interpretación sistemática de las normas citadas en la pregunta, se establezca la necesidad de usar otro término distinto al de “patrimonio” para señalar a las utilidades derivadas de actividades ilícitas.</p>	<p>antecedente negativo muy grave porque para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que ésta alegue la ilicitud de sus utilidades; lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad (artículo 74 de la Constitución) frente a aquellas personas que cumplen, de acuerdo a ley, con sus obligaciones tributarias”, con el mencionado argumento se viene justificando que la Administración Tributaria grave las rentas de origen ilícito.</p>	<p>correspondiente –a la que la ley impone límites- será válido concluir que los incrementos patrimoniales constituyen renta gravable, por lo que no es relevante discutir si el IR está gravando o no en tal caso rentas provenientes de actividades ilegales. Además, en el caso de ser conocido el origen, es de distinguir –creo yo- dos etapas de la ilicitud de los ingresos en cuestión: los que tienen una sentencia firme y los que no; y, ¿qué sucede cuando el origen ilícito no es conocido? En esa perspectiva, ratifico mi conformidad con la posición adoptada por el Tribunal Fiscal acerca de no tener relevancia o pertinencia el que se avoque a discutir si el IR grava o no las rentas provenientes de actividades ilegales.</p>
---	--	--	---



	<p>derecho tributario, docente de la universidad andina del cusco</p>	<p>profesional en Derecho Tributario y Comercial, ex trabajadora de la SUNAT</p>
<p>UNO: El Artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta y su literal b)¿Considera Usted que con la aplicación del literal b), la Administración Tributaria está recaudando rentas de origen ilícito?</p>	<p>Considero que no, para efecto para determinar si se considera rentas ilícitas habría que tener una sentencia, que señale si excite un patrimonio sea de origen ilícito, mientras que no existe una sentencia firme. No considero que la administración tributaria este recaudado rentas de origen de ilícito, corresponde al poder judicial determinar si es o no un hecho ilícito. En caso que exista una sentencia firme y no se puede recaudar, tenido en cuenta que el bien pasaría a manos del estado, es decir ya no estará a cargo de la persona particular, o jurídica por se incauta.</p>	<p>En mi opinión si estaría recaudando rentas de origen ilícito ya que habiéndose negado al contribuyente la posibilidad de amparar el incremento patrimonial en una actividad ilegal se estaría produciendo efectos jurídicos con causa ilícita.</p>
<p>El Tribunal Fiscal en diferentes resoluciones señaló literalmente lo siguiente: “<i>Se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarada por estos</i>”, por lo que según el criterio del Tribunal Fiscal la presunción del Art. 52 es absoluta. Ud. cree que es correcto el tratamiento que da el Tribunal Fiscal al tipo de presunción contenido en este artículo o se</p>	<p>El Tribunal Fiscal hizo una copia literal de lo que está en la norma, podría ser una presunción absoluta,</p> <ul style="list-style-type: none"> • si fuera una presunción absoluto no habría termino a duda, es decir que todos los bienes que no sean justificados vengan de donde provengan son considerados como renta bruta no declarada • Si fuera una presunción relativa podemos decir que todos aquellos bienes que no han sido declarados puedan o no constituir renta bruta, es decir... Lo que al estado le interesa es la generación del impuesto, en cuanto a renta a efecto de la recaudación Si es que ya se demostraría que una renta es producto de un acto ilícito ya no se debe grabar, mientras no existe una sentencia firme. No es que sea una presencio absoluta, es una presunción en la cual establece, 	<p>En mi opinión debería tratarse de una presunción relativa ya que en muchos casos se incurre en errores financieros o contables que fácilmente podrían ser aclarados por el contribuyente sin necesidad de presumir la existencia de un incremento patrimonial.</p>



<p>debería considerar como una presunción relativa?</p>	<p>Estamos ante una presunción que podría llamar relativa hasta el monto de generar impuesto, y si estos ingresos tienen origen ilícito ya no se puede considerar incremento del patrimonio porque sería ilícito.</p>	
<p>Teniendo en cuenta que el patrimonio es: “El conjunto de bienes, derechos y obligaciones esencialmente <u>transmisibles</u> de los que es titular una persona (...)” Y que conforme al Art. 947 del CC. <i>La única forma de transmisión es mediante la tradición a su acreedor, con un título y modo validos (acuerdo de voluntades).</i> ¿Considera usted que las utilidades derivadas de actividades ilícitas generan un incremento en el patrimonio del delincuente?</p>	<p>Si es que se ha considerado que esta renta proviene de un hecho ilícito y ha sido demostrado no podría ser considerado incremento patrimonial, sino vendría a ser un enriquecimiento indebido, eso no puede ser sujeto a pagar de ningún impuesto, este debe ser incautado por el Estado.</p>	<p>En mi opinión, se genera incremento patrimonial mientras el contribuyente tiene libre disposición de dichos ingresos, sin embargo cuando se hayan detectado la fuente de los mismos (en la ilicitud) y las mismas estén probadas mediante sentencia firme no se puede considerar a las mismas como patrimonio. Al establecer en el art. 52 literal b) se prohibiera al contribuyente justificar los mismos con actividades ilegales se estaría amparando en cierta forma la continuidad de dichas actividades.</p>
<p>La teoría de imposición a la renta que asume el Perú es mixta pues así lo señala SÁNCHEZ ROJAS ¿Usted considera que las utilidades derivadas de actividades ilícitas están comprendidas dentro de esa teoría?</p>	<p>No, definitivamente no. Porque lo que se refiere es del incremento del patrimonio no declarado no dice del incremento del patrimonio ilícito, hay que separar dos hechos uno que es el patrimonio que corresponde por el esfuerzo y trabajo obtenido de manera lícita,</p>	<p>En mi opinión la Administración Tributaria aplica la teoría de imposición mixta percibiendo como ingreso del contribuyente, todo aquel obtenido mediante el capital, el trabajo y los</p>



	<p>el otro es el obtenido de manera ilícita. Por consiguiente, no se puede avalar ni legalizar un patrimonio que provenga de capitales ilícitos, es decir de ilícitos penales.</p>	<p>incrementos patrimoniales del deudor tributario, sin embargo en caso de haber una sentencia que confirme que la fuente de las mismas proviene de actividades ilícitas la misma ya no se debería considerar como incremento patrimonial no justificado, pues la fuente de este incremento serán actividades ilícitas, que no están establecidas como hecho imponible.</p>
<p>El Art. VIII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario establece que: <i>“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, (...) ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. (...)”</i>. Considerando que de la interpretación del art. 52 literal b de la LIR se pueden recaudar utilidades derivadas de actividades ilícitas, supuesto de renta que no está señalado expresamente en la LIR. Considera Ud. que: La interpretación realizada por el Tribunal Fiscal es</p>	<p>El Tribunal Fiscal no interpreta la norma esto corresponde exclusivamente al Tribunal Constitucional, lo único que hace el Tribunal Fiscal es trasladar la norma en casos concretos, el problema sería en este sentido, como interpretamos si alguien no puede justificar un incremento de patrimonial, lo primero que se pensara al no poder justificar es que este proviene ese algún hecho de origen ilícito. Debemos tener en cuenta que la persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario, mientras no haya no exista esa demostración fehaciente de que la persona ha incrementado el patrimonio con dinero ilícito, si existe un sentencia firme que señale la ilicitud</p>	<p>A mi opinión considero que la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal con referencia al artículo 52 literal b), es parcial, pues no analiza si se deben considerar como patrimonio a las rentas ilícitas y únicamente se pronuncia respecto de que no corresponde a la Administración Tributaria la proveniencia de la renta</p>



parcial y no esta sistematizada pues no comprende el concepto de patrimonio desarrollado en la legislación civil y se está extendiendo este tributo a personas y en supuestos no señalados expresamente en la ley?	Frente a esto el código civil dice que el incremento patrimonio siempre será lícito, eso debe ser mientras no se haya demostrado que este bien es proveniente de actos ilícitos.	
--	--	--

Interpretación de Todas las Entrevistas Realizadas

De todas las entrevistas realizadas a diferentes profesionales derecho tributario, sacamos en conjunto las siguientes conclusiones:

Respecto a la pregunta de que si la Administración Tributaria recauda rentas de origen ilícito, encontramos posiciones divididas frente a este tema ya que de las 5 entrevistas realizadas, 3 de ellas señalaron que la Administración Tributaria si recauda rentas de proveniencia ilícita, bajo el argumento que el artículo 1 de LIR no existe prohibición expresa para grabar rentas de origen ilícito, teniendo así un vacío interpretativo,. Posición contraria poseen dos de nuestros entrevistados ya que ellos consideran que la Administración Tributaria no recauda rentas de origen ilícito, pues señalan que nos encontramos frente a una presunción relativa o juris tantum (porque puede ser contradicha probadamente por el contribuyente), ergo, se presume la existencia de hechos imponderables (por ende, de origen lícito), señalando también que para considerarse renta de origen ilícito, esto debe estar consentida en una resolución judicial, la cual califique como renta de origen ilícito.



Con relación a qué tipo de presunción adopta la Administración Tributaria en el desempeño de sus actividades, la mayoría de nuestros entrevistados consideran que la Administración Tributaria al no poder justificar el origen del patrimonio con utilidades derivadas de actividades ilícitas, la presunción resulta siendo absoluta.

De manera unánime nuestros entrevistados consideran que las utilidades derivadas de actividades ilícitas no generan incremento en el patrimonio del delincuente.

Con relación a que las utilidades derivadas de actividades ilícitas están comprendidas dentro de la teoría mixta de imposiciones de la renta, encontramos posiciones diferentes, por un lado una ligera mayoría sostiene que las utilidades derivadas de actividades ilícitas están comprendidas dentro de la teorías de imposición a la renta, esto gracias a que en el artículo 1 de la LIR no existe una prohibición expresa de no gravar rentas de origen ilícito, postura distinta sostienen dos de nuestros entrevistados, pues señalan que la utilidades derivadas de actividades ilícitas no estarían dentro de la esta teoría, pues estamos frente a una presunción relativa, y que para que se considere una renta de origen ilícito debe existir una resolución firme que la considere como tal.

Por último la mayoría de los entrevistados coinciden al señalar que la interpretación que realiza el TF parcial, ya que se debería establecer una denominación al patrimonio obtenido por actividades ilícitas, esta interpretación ayuda y justifica a que la Administración Tributaria este gravando rentas de origen ilícito, por otro lado están de acuerdo con el pronunciamiento que tiene el TF sobre el tema.

3.2. ANALISIS DE RESULTADOS DE LAS FICHAS DE ANÁLISIS

Se realizaron dos Fichas de Análisis de Documento para: 3 Sentencias del Tribunal Constitucional y 10 Resoluciones del Tribunal Fiscal acerca de la aplicación del literal b) del art. 52 de la Ley del Impuesto a la Renta y la afectación a los principios de capacidad contributiva y legalidad tributaria, obteniendo los siguientes resultados que serán explicados en los siguientes cuadros y gráficos.

3.2.1. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL:

1.- DATOS GENERALES DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO POR UTILIDADES DERIVADAS DE ACTIVIDADES ILÍCITAS, BAJO ANÁLISIS:

CUADRO N° 01

	Nro. De STC	Fecha
1	5537-2007	12/12/2007
2	4985-2007	09/01/2007
3	4382-2007	12/11/2007
Total	3	2007

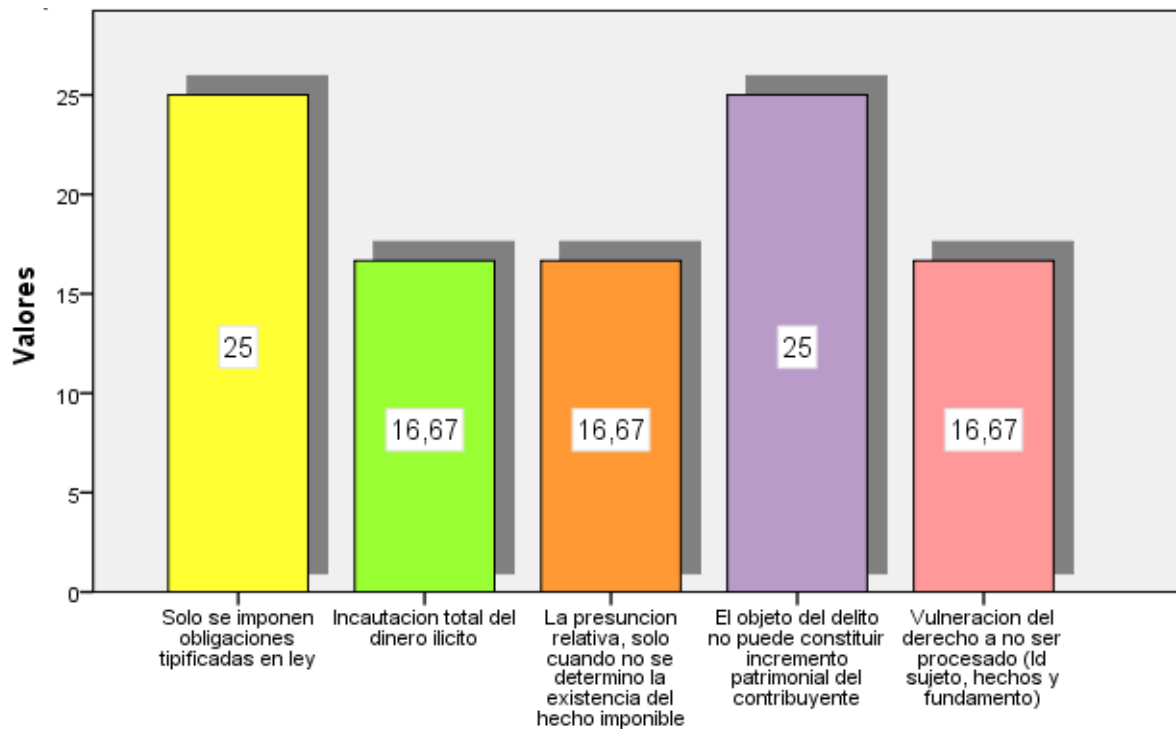
INTERPRETACIÓN: Para el análisis sobre el tratamiento del incremento patrimonial no justificado por utilidades derivadas de actividades ilícitas por el Tribunal Constitucional; se ha utilizado el total de las STC existentes como muestra representativa, todas emitidas en el año 2007, obteniendo los siguientes resultados:

2.- QUE ARGUMENTOS EXPUSIERON LOS DEMANDANTES:

CUADRO N°2

ARGUMENTOS	QUE ARGUMENTOS EXPUSIERON LOS DEMANDANTES	RPTAS
Nro. 1	Solo se pueden obligaciones tributarias por hechos tipificados en ley	25.0%
Nro. 2	La incautación total del dinero ilícitamente obtenido se debió a que era patrimonio del Estado.	16.7%
Nro. 3	La presunción del Art. 52 de la LIR es relativa, por lo que se debe probar la existencia de hecho imponible.	16.7%
Nro. 4	El objeto del delito no puede constituir incremento patrimonial del contribuyente	25.0%
Nro. 5	Vulneración del derecho a no ser procesado dos veces por lo mismo.	16.7%
Total		100%

GRAFICO N° 1



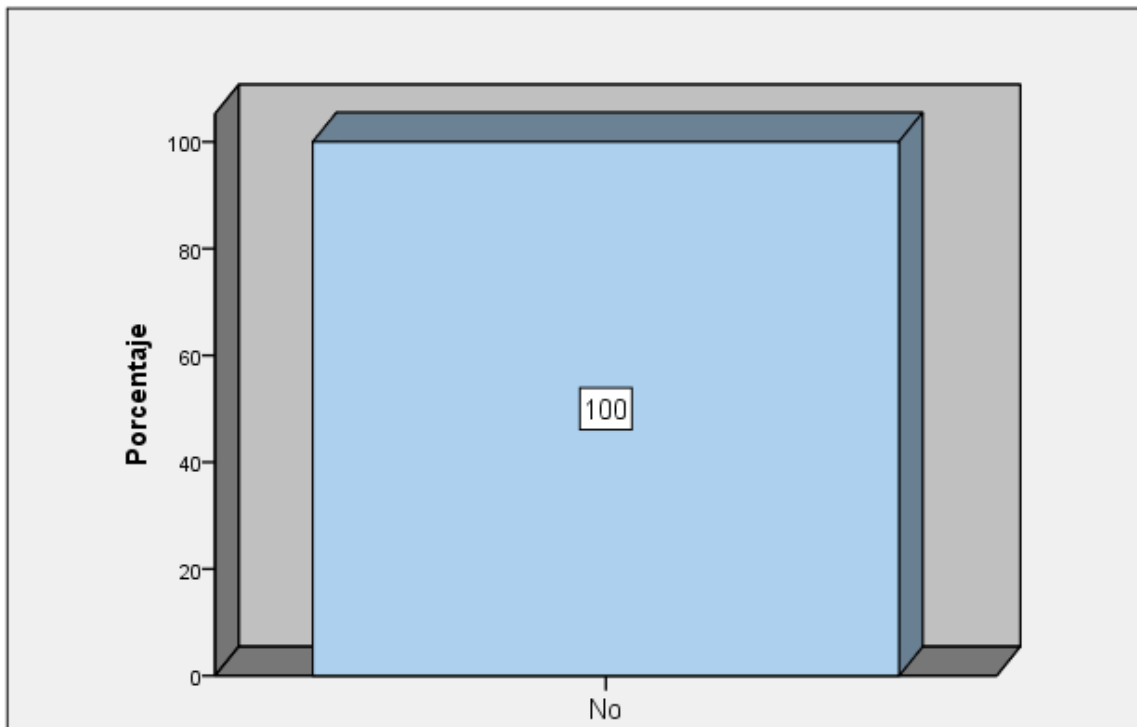
INTERPRETACIÓN: Del 100% de STCs objeto de análisis, los demandantes en un 25% el Argumento 1, en otro 25% el argumento 4, con un 16.7% el argumento 2, en otro 16.7% el argumento 3 y el ultimo 16.7% el argumento 5.

3.-EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL RESPONDIO CADA UNO DE LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS POR LA PARTE DEMANDANTE

CUADRO N° 3

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos No	3	100,0	100,0	100,0

GRAFICO N°2



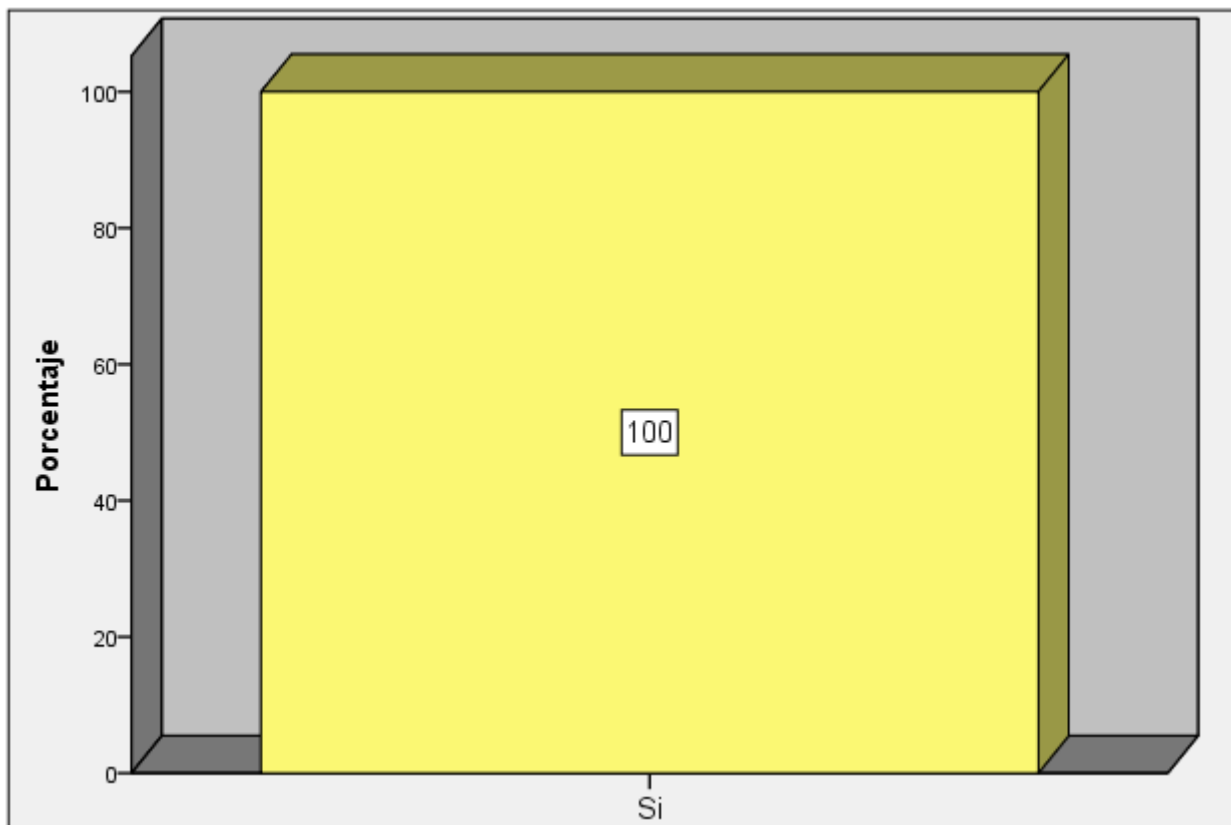
INTERPRETACIÓN: El 100% de las Resoluciones analizadas del Tribunal Constitucional demuestran que el Tribunal Constitucional no respondió todos los argumentos expuestos por la parte demandante

4.- ¿EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL UTILIZA EL LITERAL B) DEL ART. 52 DE LA LIR PARA NO PRONUNCIARSE ACERCA DE LA LICITUD O ILICITUD DEL INCREMENTO PATRIMONIAL?

CUADRO N° 4

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos Si	3	100,0	100,0	100,0

GRAFICO N°3



INTERPRETACIÓN: El 100% de las Resoluciones analizadas del Tribunal Constitucional demuestran que este uso el literal b) del artículo 52 de la LIR para no pronunciarse acerca del argumento Nro. 04 de los demandantes, es decir sobre que el objeto del delito (dinero ilícito) no puede constituir incremento patrimonial del delincuente.

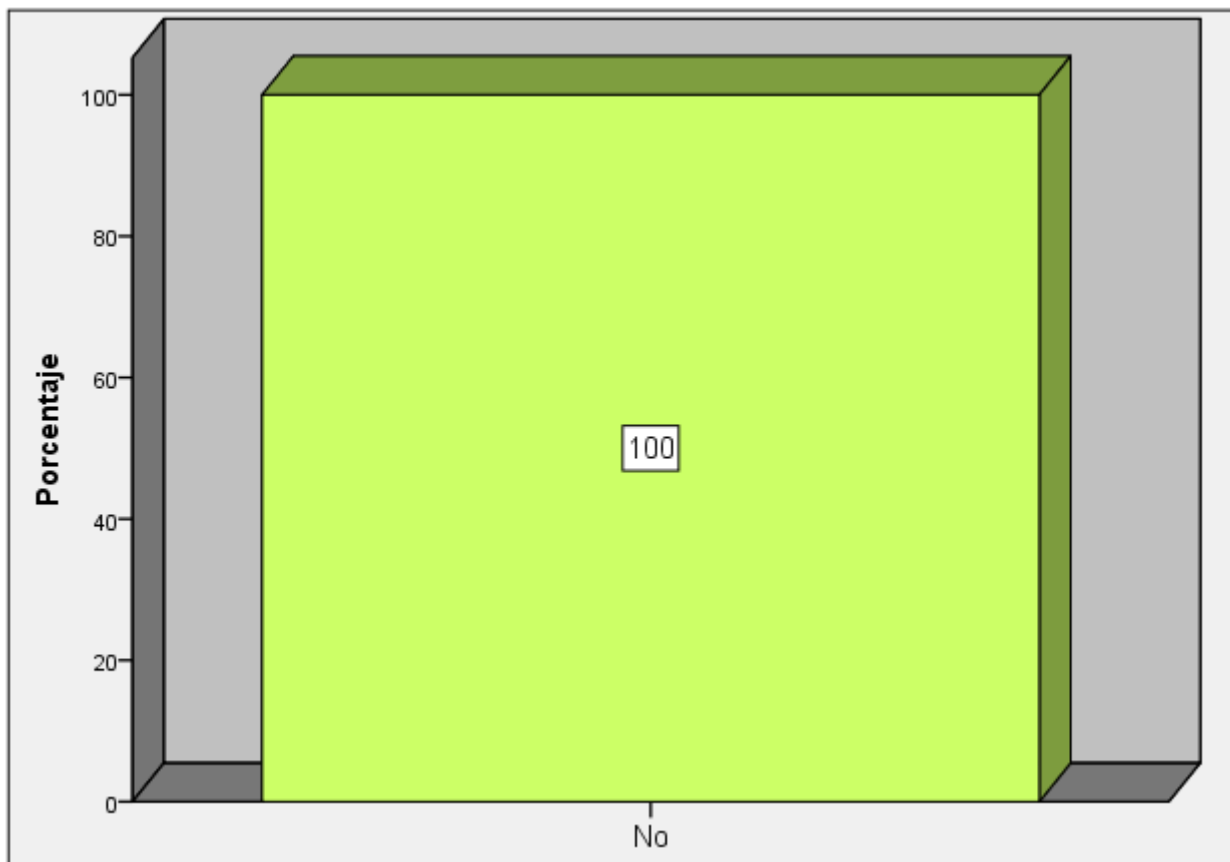


EXP. N.º 04985-2007-PA/TC
LIMA
NICOLÁS DE BARI HERMOZA RÍOS Y
OTRA

renta neta no declarados por éstos"; además señala que dichos incrementos patrimoniales *"no pueden sustentarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas"*. La pregunta a contestar entonces es la siguiente: ¿la administración tributaria actuó legítimamente al aplicar al demandante el artículo 52º de la Ley de Impuesto a la Renta?

5.- ¿SE REALIZA UN ANALISIS CONSTITUCIONAL DE LA VULNERACION DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD? (ARGUMENTO N RO. 01)**CUADRO N°5**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos No	3	100,0	100,0	100,0

GRAFICO N°4

INTERPRETACIÓN: El 100% de las Resoluciones analizadas del Tribunal Constitucional demuestran que en ninguna se realizó un análisis constitucional de la vulneración del Principio de Legalidad, alegada por la parte demandante, al decir que únicamente pueden constituir obligaciones tributarias los hechos tipificados en ley, y al contrario dice que:

actividades ilícitas como pretende hacerlo el recurrente, **careciendo de relevancia a avocarse a discutir si el impuesto a la renta grava las rentas provenientes de actividades ilegales**, toda vez que operada la presunción bajo análisis, lo cual ocurre ante la falta de justificación del incremento patrimonial establecido, se presume de pleno derecho que las rentas que habría generado éste constituyen renta gravable (...). (Cfr. RTF 07300-2-2003, RTF 07335-4-2003 y RTF 01692-4-2006)



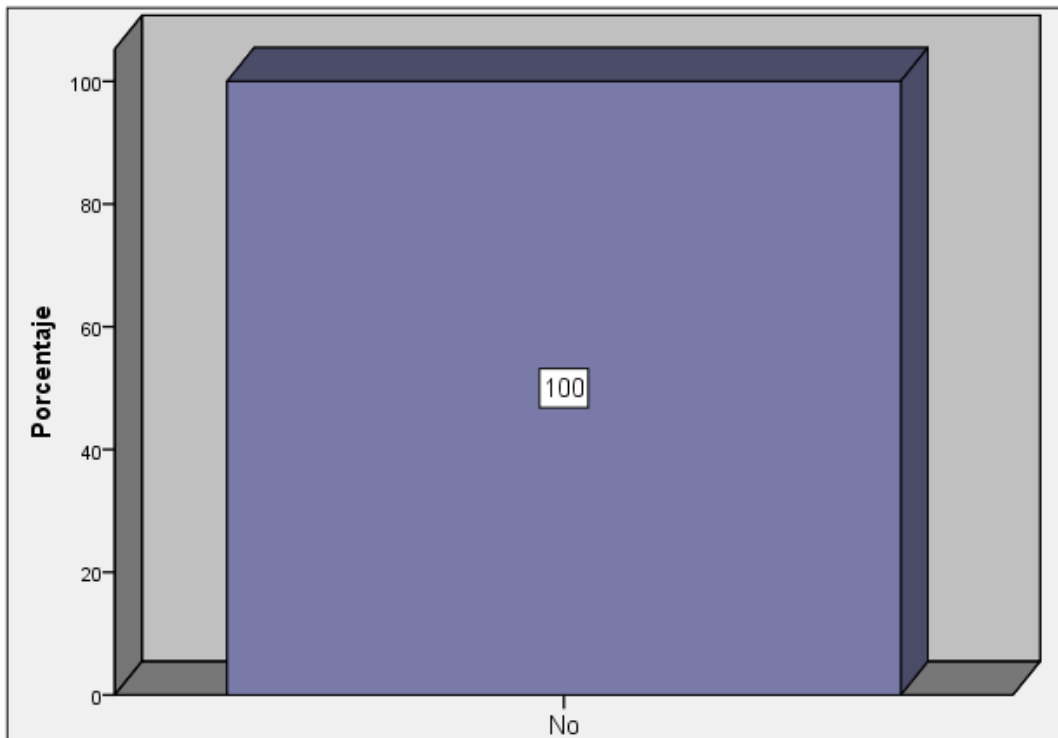
EXP. N.º 04985-2007-PA/TC
LIMA
NICOLÁS DE BARI HERMOZA RÍOS Y
OTRA

6.- ¿EN LA RESOLUCION SE ADVIERTE ANÁLISIS SOBRE LA CALIDAD DE PRESUNCIÓN RELATIVA O ABSOLUTA? (ARGUMENTO NRO. 03)

CUADRO N°6

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos No	3	100,0	100,0	100,0

GRAFICO N°5



INTERPRETACIÓN: El 100% de las Resoluciones analizadas del Tribunal Constitucional demuestran que no se ha analizado la calidad de presunción relativa o absoluta de lo expuesto en el art. 52 de la LIR, no únicamente se entiende como absoluta por lo pronunciado por el Tribunal Fiscal e n una de sus resoluciones, sin pronunciarse acerca de lo expuesto por los demandantes acerca de su calidad de relativa y la necesidad de probanza del hecho imponible.

EXP. N.º 04985-2007-PA/TC

 LIMA

 NICOLÁS DE BARI HERMOZA RÍOS Y

 OTRA

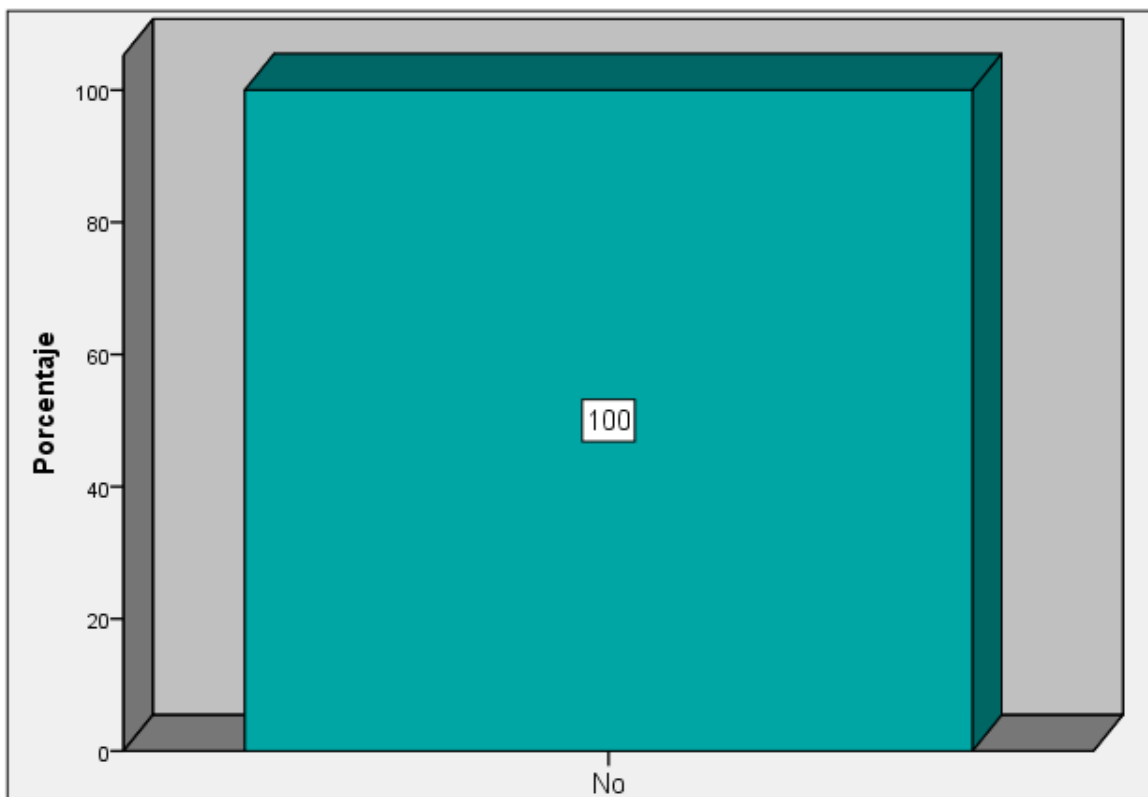
artículo “**se presume de pleno derecho** que los incrementos patrimoniales cuyo origen no puede ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarados por éstos”; además señala que dichos incrementos

7.- ¿EN LA RESOLUCION ANALIZADA SE ADVIERTE FUNDAMENTACIÓN SOBRE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN BASE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL PATRIMONIO ILÍCITO DEL CONTRIBUYENTE? (ARGUMENTO NRO. 2 Y 4)

CUADRO N°07

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos No	3	100,0	100,0	100,0

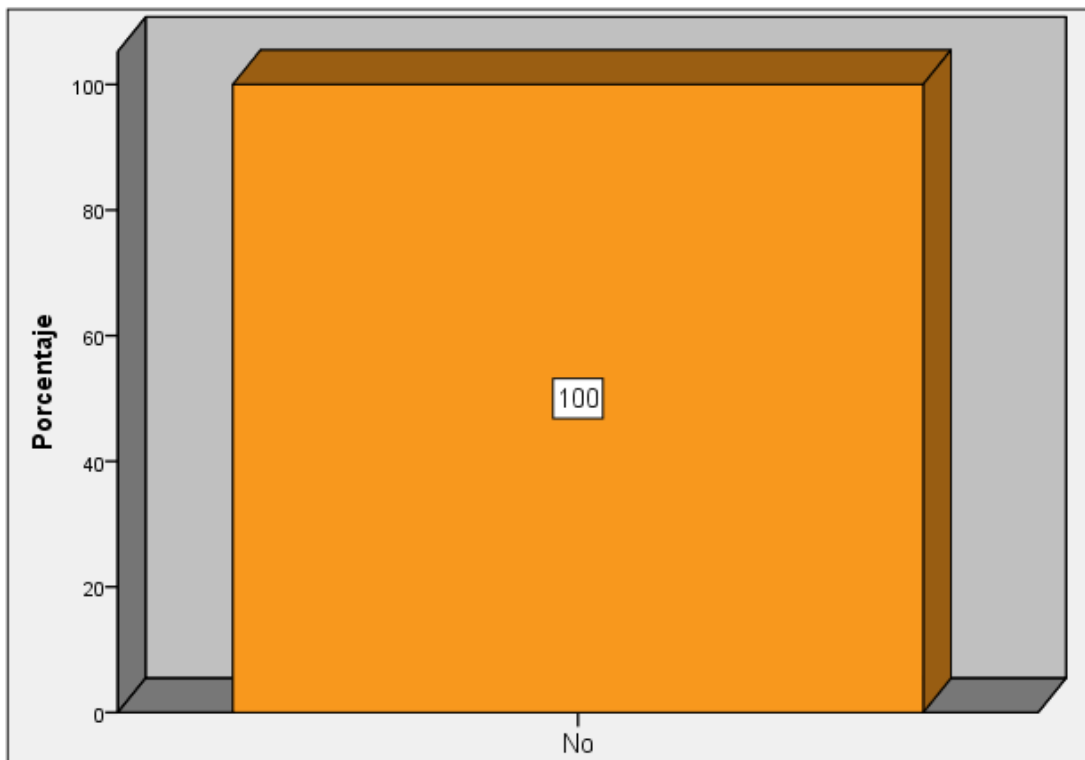
GRAFICO N°06



INTERPRETACIÓN: El 100% de las Resoluciones analizadas del Tribunal Constitucional demuestran que no se fundamentó el principio de igualdad en base a la capacidad contributiva del patrimonio ilícito del contribuyente, haciendo caso omiso a el argumento 2 que trata acerca de la incautación total de dicho dinero ilícito por ser de pertenencia del Estado y el argumento 4 acerca de que el objeto del delito no constituye incremento patrimonial, por lo que el delincuente no tendría capacidad contributiva respecto del dinero que se busca gravar.

8.- ¿SE HA ESTIMADO EL PEDIDO DE NO EXISTENCIA DE RENTA POR INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO?**CUADRO N°08**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos No	3	100,0	100,0	100,0

GRAFICO N°07

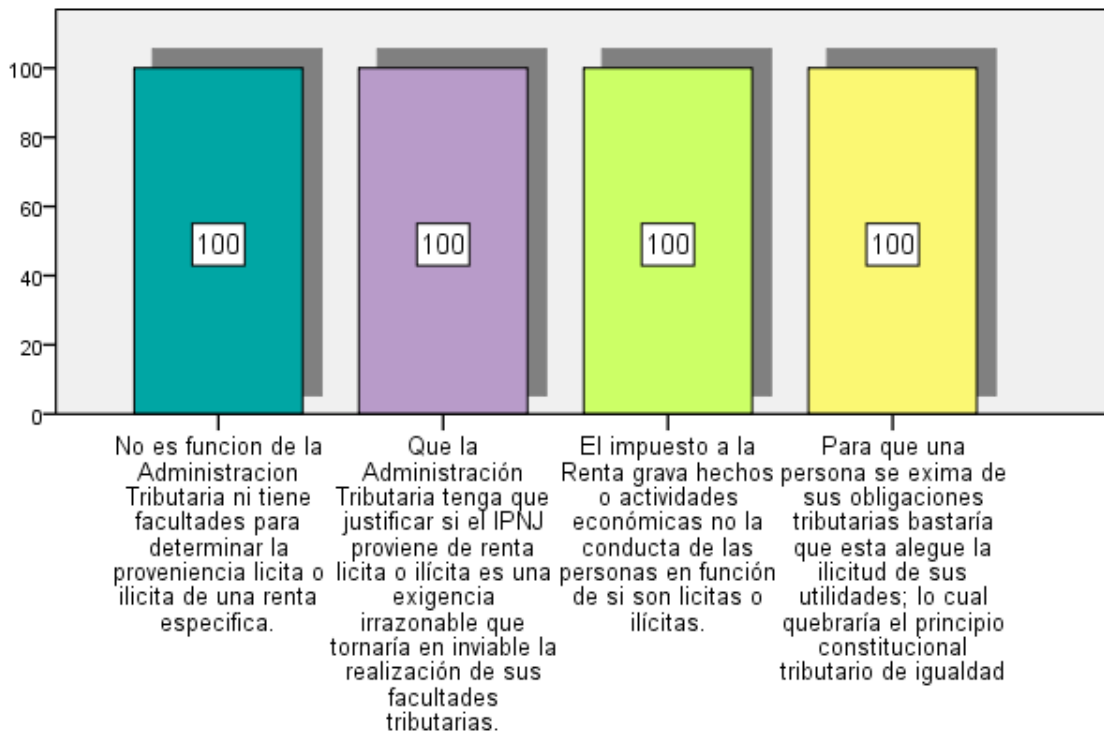
INTERPRETACIÓN: El 100% de las Resoluciones analizadas del Tribunal Constitucional demuestran que no se ha estimado el pedido de no existencia de renta por incremento patrimonial no justificado, el cual fue su petitorio, aun sin haber motivado cada uno de los argumentos del demandante.

9.- ¿CUALES FUERON LOS PRINCIPALES ARGUMENTOS PARA DENEGAR EL PEDIDO FORMULADO POR EL ADMINISTRADO PARA LA INAPLICACION DEL LITERAL B) DEL ART 52 DE LA LIR?

CUADRO N°09

ARGUMENTOS	Respuestas		Porcentaje de casos
	N°	Porcentaje	
No es función de la Administración Tributaria ni tiene facultades para determinar la proveniencia lícita o ilícita de una renta específica.	3	25,0%	100,0%
Que la Administración Tributaria tenga que justificar si el IPNJ proviene de renta lícita o ilícita es una exigencia irrazonable que tornaría en inviable la realización de sus facultades tributarias.	3	25,0%	100,0%
El impuesto a la Renta grava hechos o actividades económicas no la conducta de las personas en función de si son lícitas o ilícitas.	3	25,0%	100,0%
Para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que esta alegue la ilicitud de sus utilidades; lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad	3	25,0%	100,0%
Total	12	100,0%	400,0%

GRAFICO N°08



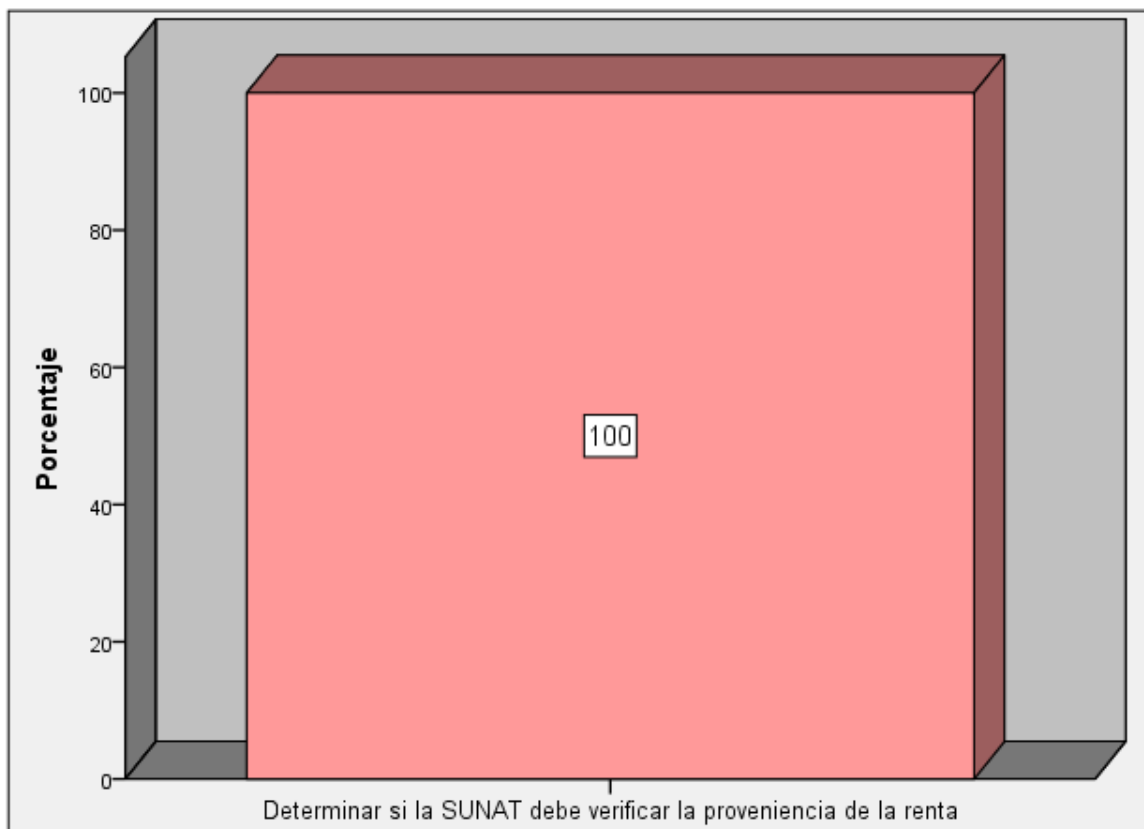
INTERPRETACIÓN: En las 3 STC analizadas del Tribunal Constitucional demuestran que este órgano emitió en el 100% de todas las resoluciones al 100% cada uno de los argumentos señalados en el gráfico.

10.- EL ASUNTO CONTROVERTIDO EN ESTA SENTENCIA ERRÓNEAMENTE ES:

CUADRO N°10

	Frecuencia	%	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Determinar si la SUNAT debe verificar la proveniencia de la renta	3	100,0	100,0	100,0
Determinar si se vulnero el principio de legalidad y non bis in idem	0	0,0	0,0	0,0
Determinar si se deben gravar rentas ilícitas o únicamente las lícitas	0	0,0	0,0	0,0

GRAFICO N°09



INTERPRETACIÓN: El 100% de las Resoluciones analizadas del Tribunal Constitucional demuestran que todos sus fundamentos están destinado a determinar si la Administración Tributaria debe verificar la proveniencia de la renta pues en ello se basan todos sus argumentos, tal y como se observa en la pregunta Nro. 09.

**BUSCAR EN LA LIR CONTROVERSIA CON PROCEO PENAL.. SUSPENSION DE LA COMPETENCIA DE LA SUNAT.. HASTA SENTENCIA.. ******3.2.2. TRIBUNAL FISCAL****1.- DATOS GENERALES DE LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL SOBRE INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO POR UTILIDADES DERIVADAS DE ACTIVIDADES ILÍCITAS, BAJO ANÁLISIS:****Cuadro N° 11**

	Nro. De RTF	Fecha
1	5375-2-2003	19/09/2003
2	7335-4-2003	17/12/2003
3	7300-2-2003	19/12/2003
4	3895-4-2005	22/06/2005
5	3920-4-2005	24/06/2005
6	1692-4-2006	29/03/2006
7	1815-4-2006	05/04/2006
8	1424-7-2010	09/02/2010
9	4743-1-2010	07/05/2010
10	2216-1-2015	04/03/2015
Total	10	2003-2015

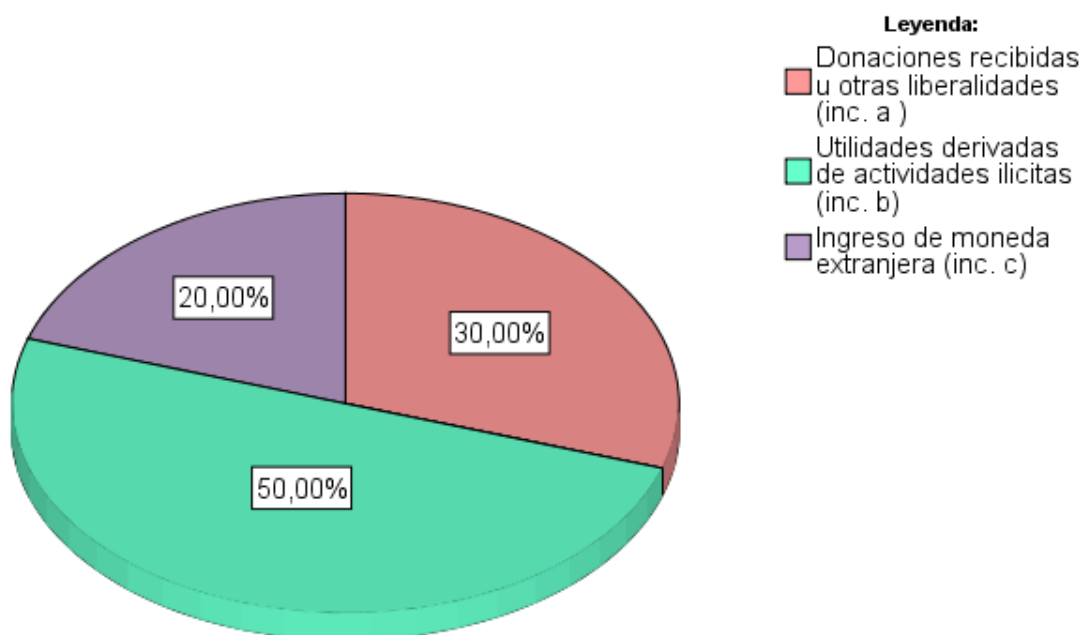
INTERPRETACIÓN: Existen 234 RTFs que se pronuncian entre los años 2003 y 2015 de los que se han seleccionado de manera aleatoria 10 RTF de los cuales hemos obtenido los siguientes resultados:

2.- ¿QUE INCISO DEL ART. 52 DE LA LIR ES OBJETO DE PRONUNCIAMIENTO?

CUADRO N° 12

	Respuestas	
	N°	Porcentaje
Donaciones recibidas u otras liberalidades (inc. a)	6	30.0%
Utilidades derivadas de actividades ilícitas (inc. b)	10	50.0%
Ingreso de moneda extranjera (inc. c)	4	20.0%
Total	20	100.0%

GRAFICO N°10



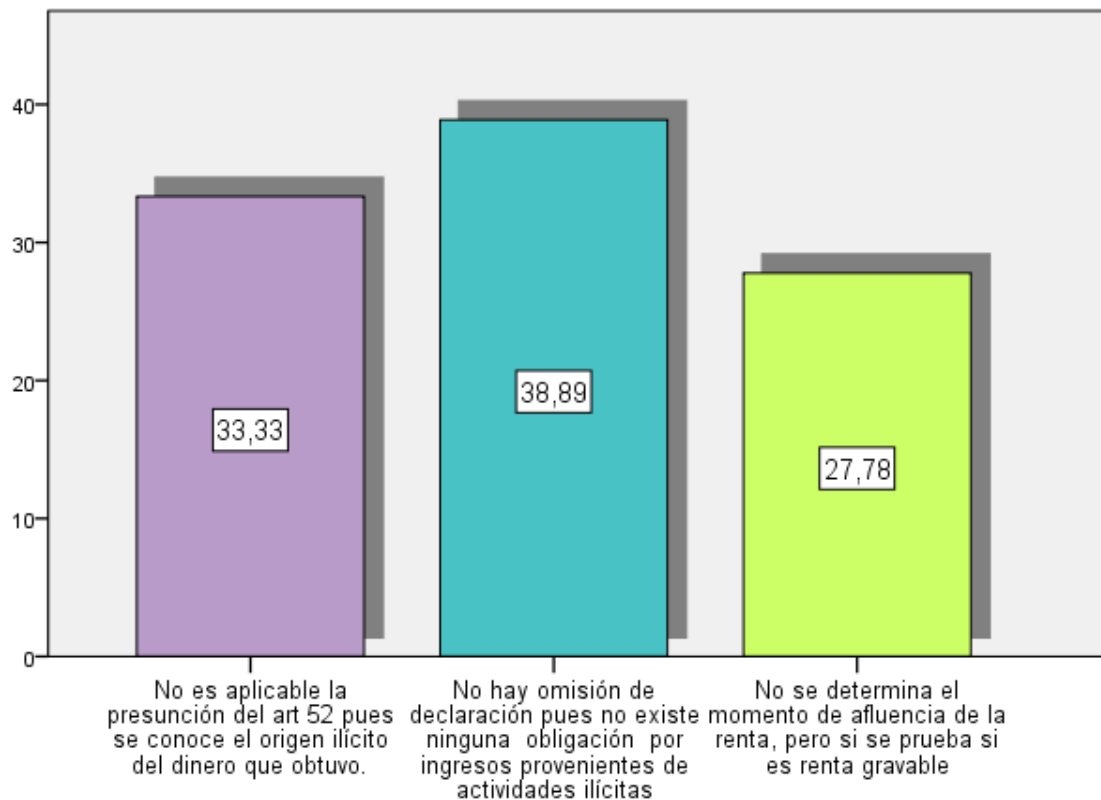
INTERPRETACIÓN: Del 100% de las Resoluciones analizadas del Tribunal Fiscal, han sido objeto de pronunciamiento los siguientes incisos del artículo 52 de la LIR: en un 20% el inciso c) de ingreso de moneda extranjera, en otro 30% el literal b) de las utilidades derivadas de actividades ilícitas, y con un 50% el inc a) de donaciones recibidas u otras liberalidades

3.- QUE ARGUMENTOS EXPUSIERON LOS DEMANDANTES:

CUADRO N°13

		Respuestas	
		Nº	%
Argumento 1	No es aplicable la presunción del art 52 pues se conoce el origen ilícito del dinero que obtuvo.	6	33,3%
Argumento 2	No hay omisión de declaración pues no existe ninguna obligación por ingresos provenientes de actividades ilícitas	7	38,9%
Argumento 3	No se determina el momento de afluencia de la renta, pero si se prueba si es renta gravable	5	27,8%
	Total	18	100,0%

GRAFICO N°11

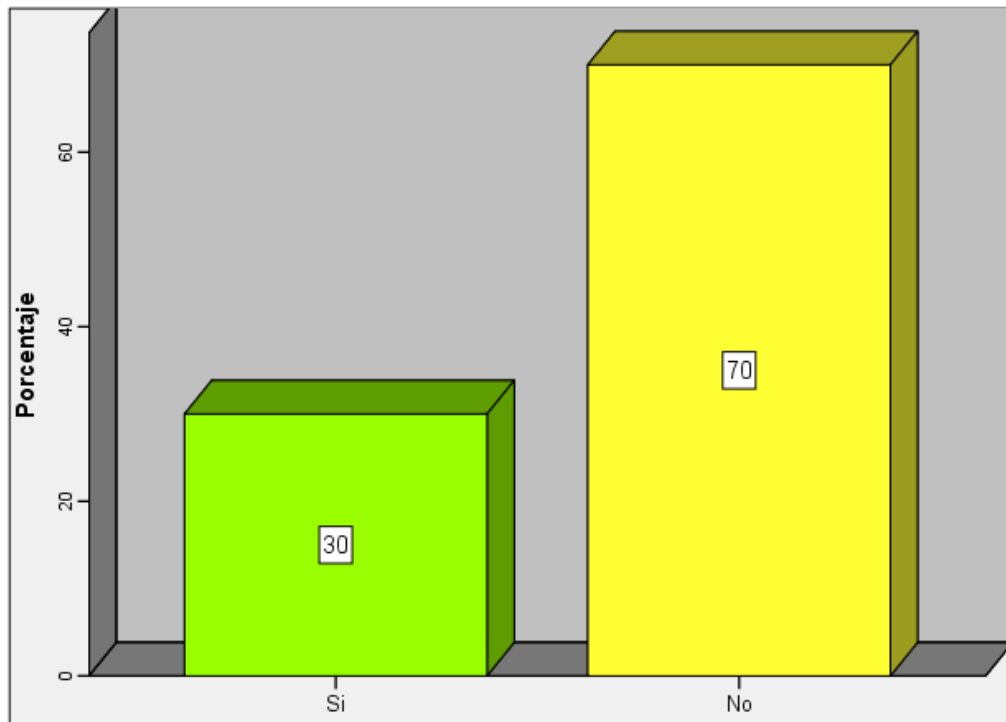


INTERPRETACION: Del 100% de RTFs objeto de análisis, los demandantes en un 38,89% de los casos el Argumento 2, en otro 33,33% el argumento 1 y el ultimo 27,78% el argumento 3.

3.- EL TRIBUNAL FISCAL RESPONDIÓ CADA UNO DE LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS POR LA PARTE DEMANDANTE:

CUADRO N°14

	Frecuencia	Porcentaje
Válidos Si	3	30.0
No	7	70.0
Total	10	100.0

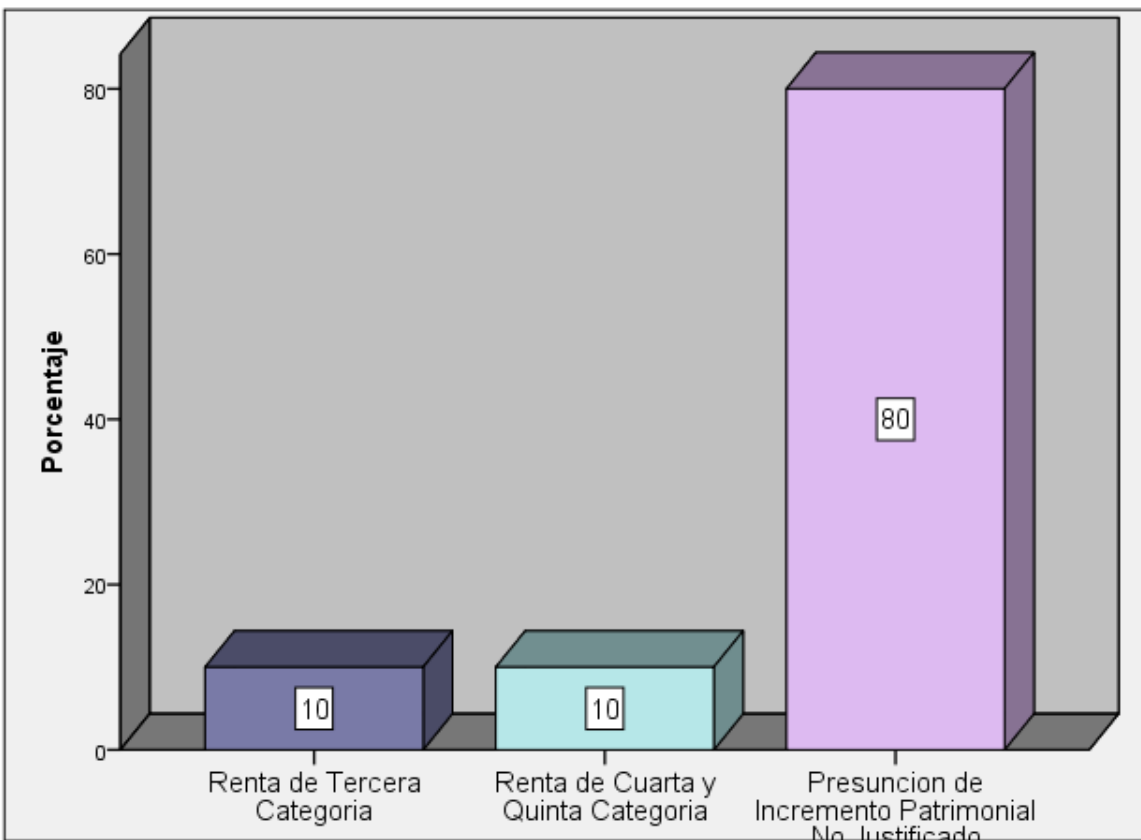
GRAFICO N° 12

INTERPRETACIÓN: Del 100% de las Resoluciones analizadas del Tribunal Fiscal, en el 30% si respondió a cada uno de los argumentos del recurrente, y el 70% no respondió a cada uno de los argumentos del recurrente.

4.- DENTRO DE LA RESOLUCION SE DETERMINA QUE TIPO DE RENTA ES LA QUE SE HA OMITIDO DE DECLARACIÓN

CUADRO N°15

	Frecuencia	Porcentaje
Válidos Renta de Tercera Categoría	1	10.0
Renta de Cuarta y Quinta Categoría	1	10.0
Presuncion de Incremento Patrimonial No Justificado	8	80.0
Total	10	100.0

GRAFICO N°:13

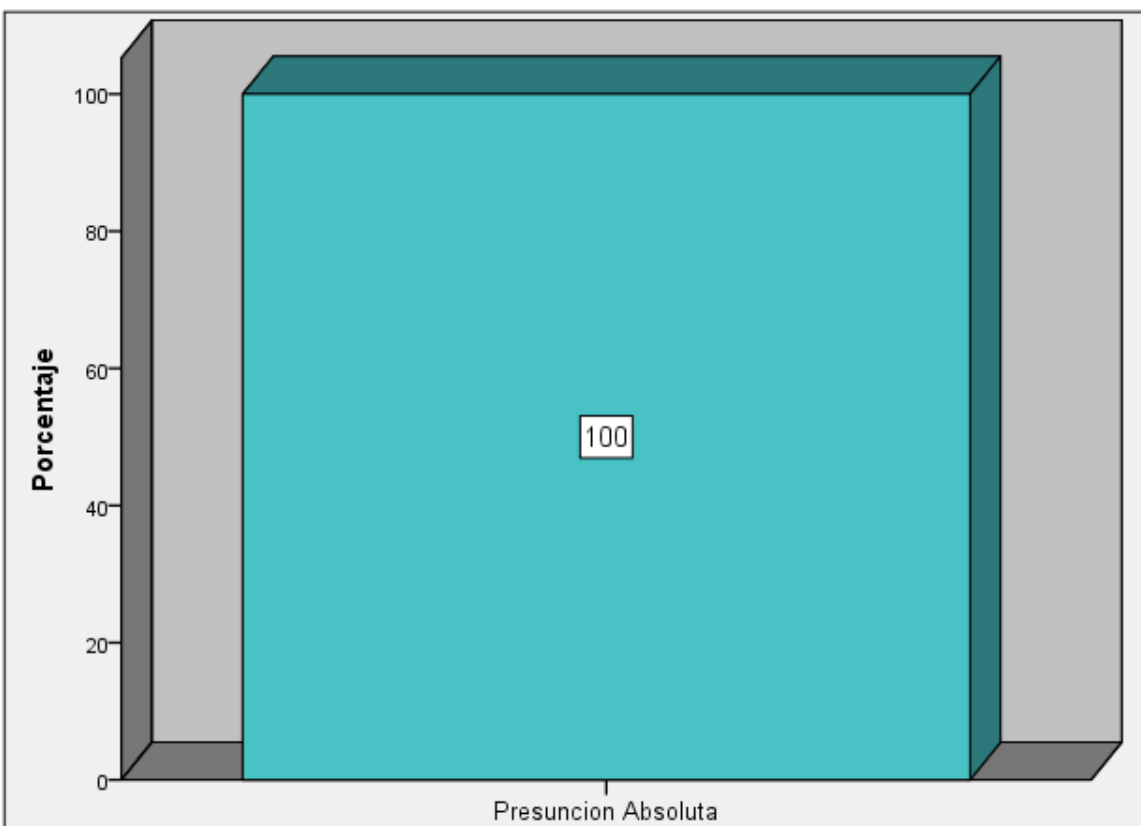
INTERPRETACIÓN: Del 100% de las Resoluciones analizadas del Tribunal Fiscal, han determinado que se ha omitido la declaración de los siguientes tipos de renta: en un 10% renta de tercera categoría, en otro 10% renta de cuarta y quinta categoría, y con un 80% presunción de incremento patrimonial no justificado.

**5.- SEGÚN EL TRIBUNAL FISCAL DE QUE TIPO DE PRESUNCIÓN SE TRATA EL
ART. 52 DE LA LIR:**

CUADRO N°16

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos Presuncion Absoluta	10	100.0	100.0	100.0

GRAFICO N°14



INTERPRETACIÓN: El 100% de las Resoluciones analizadas del Tribunal Fiscal, han determinado que el art. 52 de la LIR es una presunción absoluta, al decir “de pleno derecho”.

Tribunal Fiscal

N° 01692-4-2006

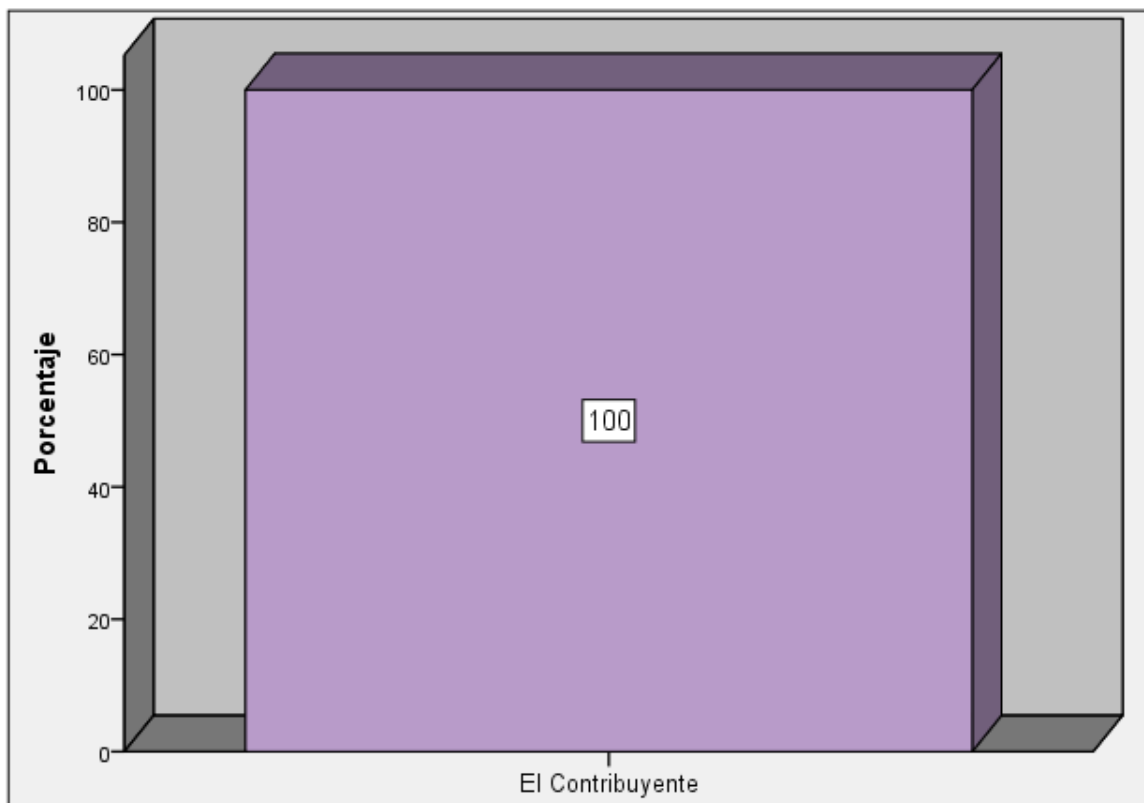
El mencionado artículo 52° señala que **se presume de pleno derecho** que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable, constituyen renta neta no declarada por éstos, precisando, en el segundo párrafo, que dichos incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con donaciones que no consten de escritura pública o de otro documento fehaciente, y tampoco podrán justificarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas.

6.- A QUIEN CORRESPONDE PROBAR LA JUSTIFICACIÓN DEL PAGO DEL TRIBUTO

CUADRO N°17

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos El Contribuyente	10	100.0	100.0	100.0

GRAFICO N°15



INTERPRETACIÓN: El 100% de las Resoluciones analizadas del Tribunal Fiscal, han determinado que corresponde al contribuyente probar la justificación del incremento patrimonial.

Tribunal Fiscal

N° 01692-4-2006



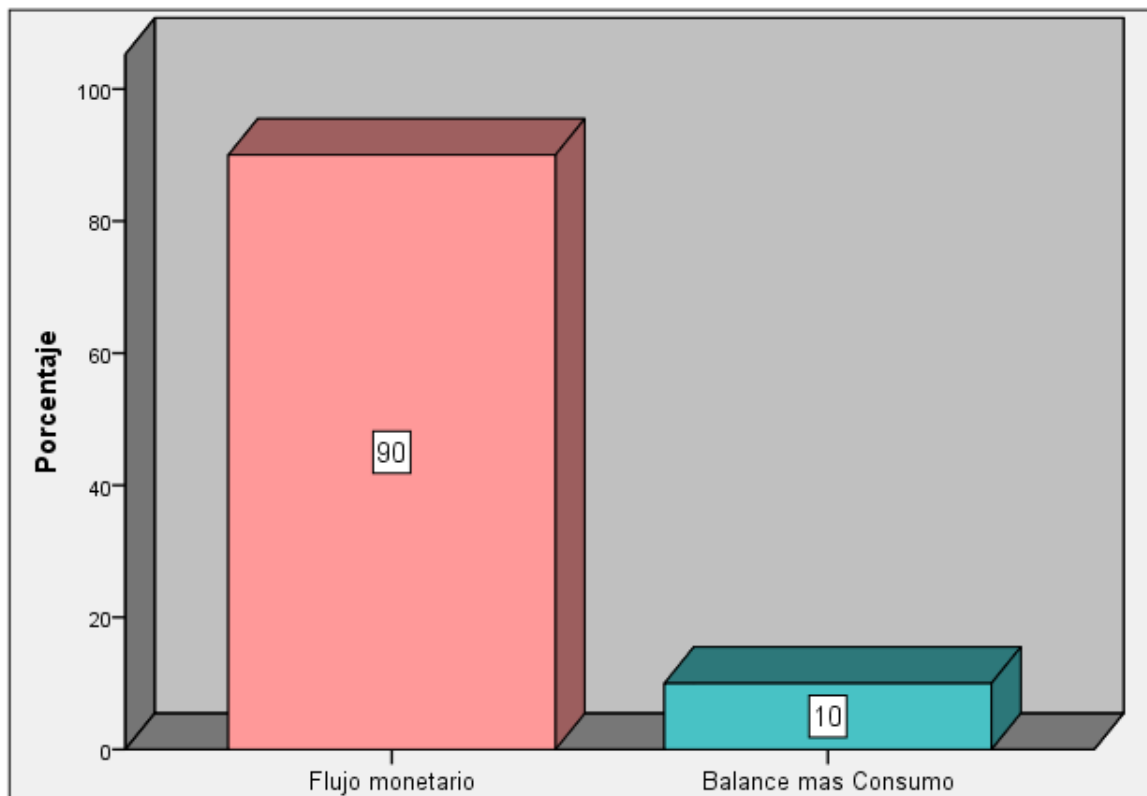
bancario y reserva bursatil, municipalidades, cruce de información, entre otros) y en vista que el contribuyente no cumplió con sustentar lo solicitado en los diversos requerimientos cursados durante la fiscalización, según resultados de los mencionados requerimientos (folios 2484 a 2490, 2505 a 2511, 2512 a 2514, 2544 a 2555, 2559 a 2579, 2580 a 2586, 2588 a 2602, 2557, 2610 a 2622, 2626 a 2632, 2653 a 2667 y 2674 a 2684), determinó la existencia de depósitos bancarios en el país y en el exterior, certificados bancarios, consumos con tarjetas de crédito, adquisiciones de bienes muebles e inmuebles, pagos a terceros y cuentas por cobrar (préstamos efectuados a Neptuno Trading S.A.) no sustentados por el recurrente, considerando los importes que se precisan en los Anexos N° 1 de los Requerimientos N°s 64901 (folio 2554), 64902 (folio 2621) y 64903 (folio 2683), así como en los Anexos N° 3 de los valores impugnados, incrementos patrimoniales no justificados, sustentándose en lo dispuesto por los artículos 52°, 91° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta, y el artículo 59° de su Reglamento, lo que se le comunicó al recurrente a fin que pudiera ejercer su derecho de defensa v

7.- DE QUE FORMA DETERMINARON LA CUANTIA DE LA DEUDA TRIBUTARIA (CUANTIA DE LA DEUDA)

CUADRO N°18

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos Flujo monetario	9	90.0	90.0	90.0
Balance mas Consumo	1	10.0	10.0	100.0
Total	10	100.0	100.0	

GRAFICO N°16



INTERPRETACIÓN: Del 100% de las Resoluciones analizadas del Tribunal Fiscal, la forma de determinación de la cuantía de la deuda tributaria se hizo de la siguiente forma: en un 10% balance más consumo, y con un 90% mediante el flujo monetario.

8.- SEGÚN LA RESOLUCIÓN CUAL ES EL INDICIO Y CUAL ES EL HECHO CIERTO

CUADRO N°19

¿Segun el Tribunal Fiscal cual es el hecho inferido?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Ocultamiento de Renta Neta	10	100.0	100.0	100.0

CUADRO N°20

¿Segun el Tribunal Fiscal cual es el hecho cierto?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Existencia de Incremento Patrimonial No Justificado	10	100.0	100.0	100.0

GRAFICO N° 17

¿Segun el Tribunal Fiscal cual es el hecho cierto?

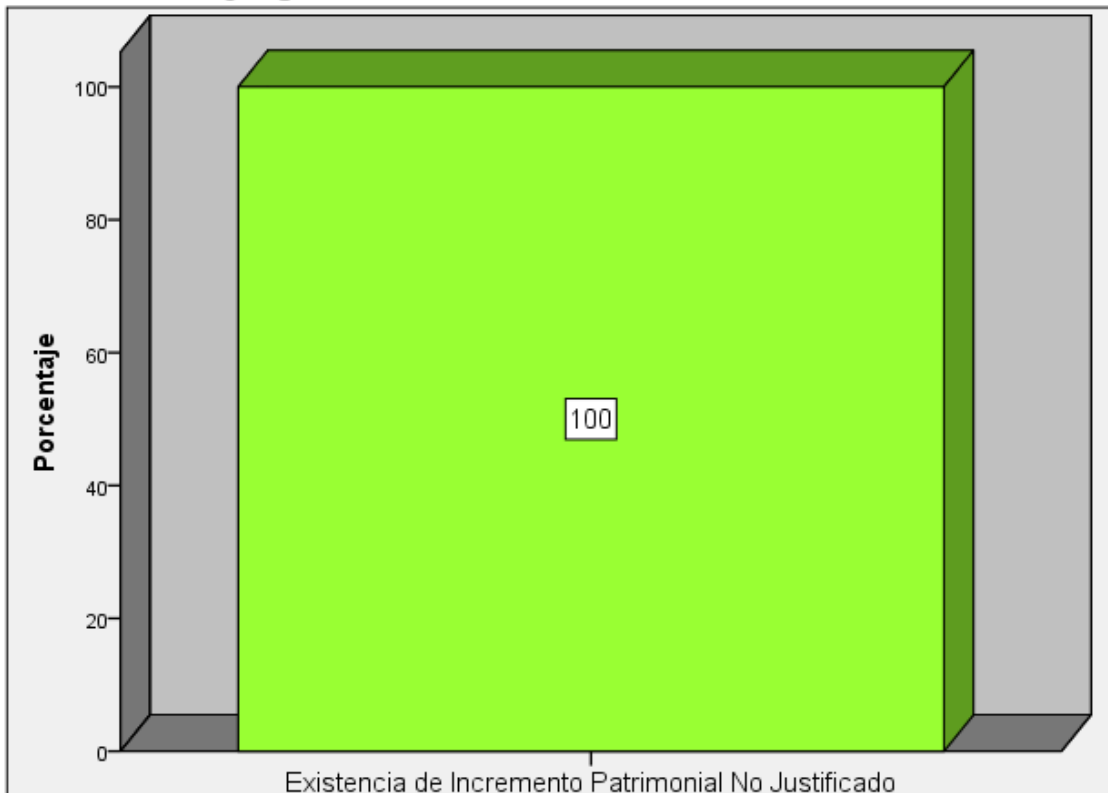
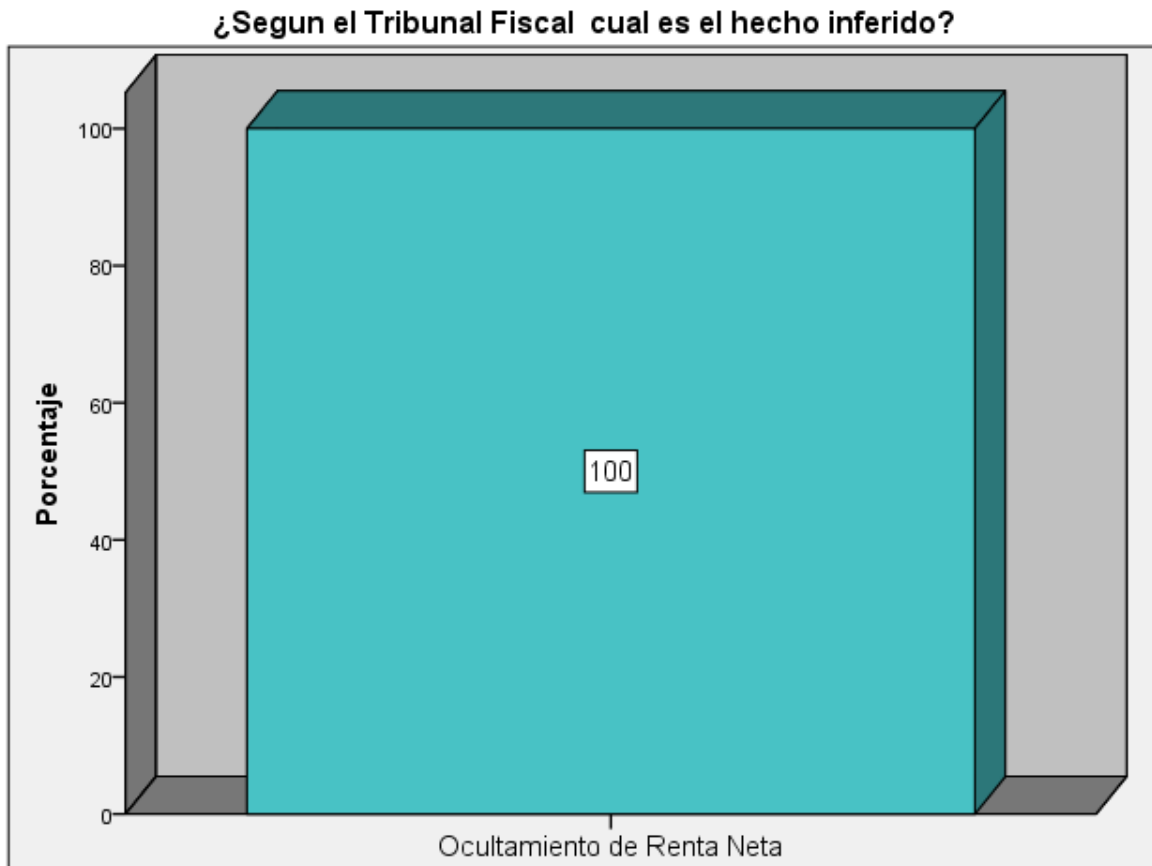


GRAFICO N°18



INTERPRETACIÓN: En el 100% de las Resoluciones analizadas, el Tribunal Fiscal ha determinado que el hecho cierto es la existencia de incremento patrimonial no justificado, así como el hecho inferido es el ocultamiento de renta neta.

Tribunal Fiscal

N° 01692-4-2006

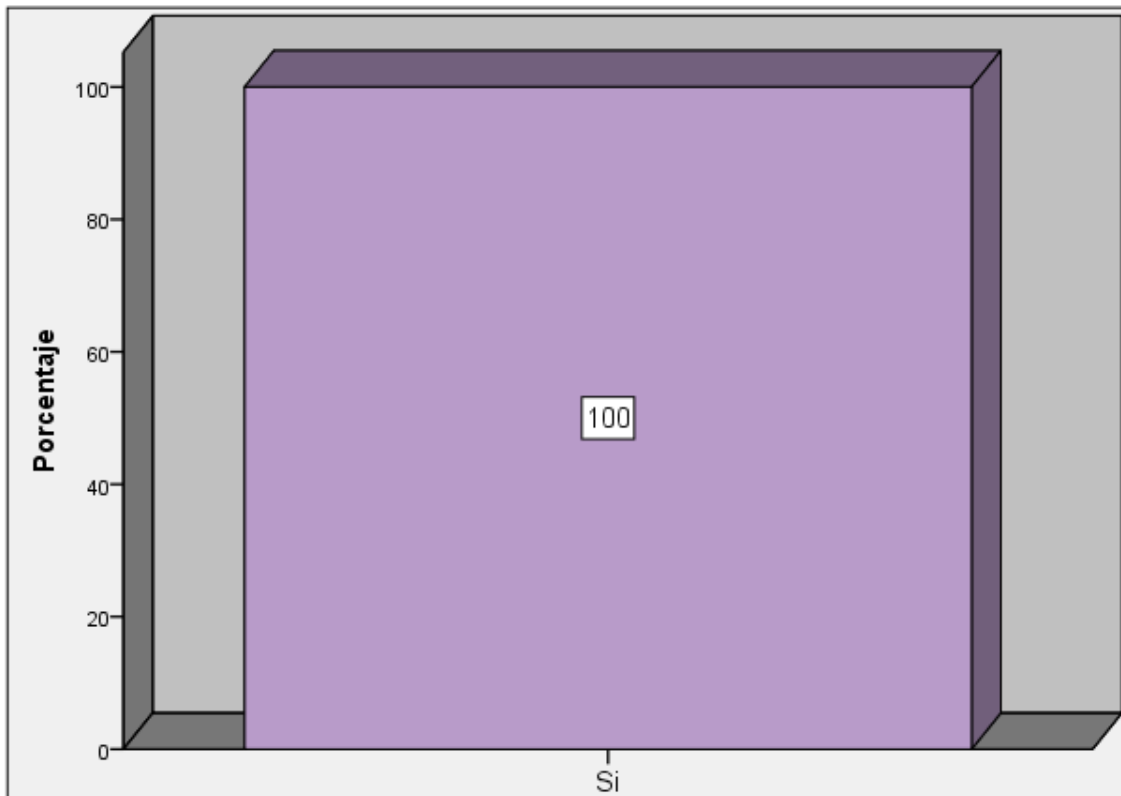
De la norma glosada se establece que la misma contiene una presunción de pleno derecho, en función de la cual constatada la existencia de un incremento patrimonial no justificado (hecho cierto), se presume que el mismo ha sido obtenido a partir de la percepción de rentas netas no declaradas por el contribuyente (indicio).

9.- EL TRIBUNAL FISCAL UTILIZA EL LITERAL B) DEL ART. 52 DE LA LIR PARA NO PRONUNCIARSE ACERCA DEL ORIGEN LICITO O ILÍCITO DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NI DE SU CALIDAD DE RENTA?

CUADRO N°21

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos Si	10	100,0	100,0	100,0

GRAFICO N°19



INTERPRETACIÓN: En el 100% de las RTF utiliza el literal b) del art. 52 de la LIR para no pronunciarse acerca de origen licito o ilícito del incremento patrimonial.

*Tribunal Fiscal*

N° 01692-4-2006

Es pertinente indicar que corresponderá a la Administración acreditar la existencia de incrementos patrimoniales del contribuyente, resultando de cargo de este último justificar tales incrementos patrimoniales con los medios de prueba pertinentes, siendo que dicha justificación no podrá efectuarse con el resultado de actividades ilícitas, conforme expresamente lo dispone el artículo en comentario, y conforme al criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N°s. 07300-2-2003 y 07335-4-2003 de fecha 17 de diciembre de 2003. Cabe indicar que de no mediar la justificación requerida operará la presunción a favor de la Administración, la misma que le permitirá concluir que los incrementos patrimoniales en cuestión constituyen rentas netas no declaradas, exonerándola de acreditar, precisamente, en cada caso la calidad de renta gravable.

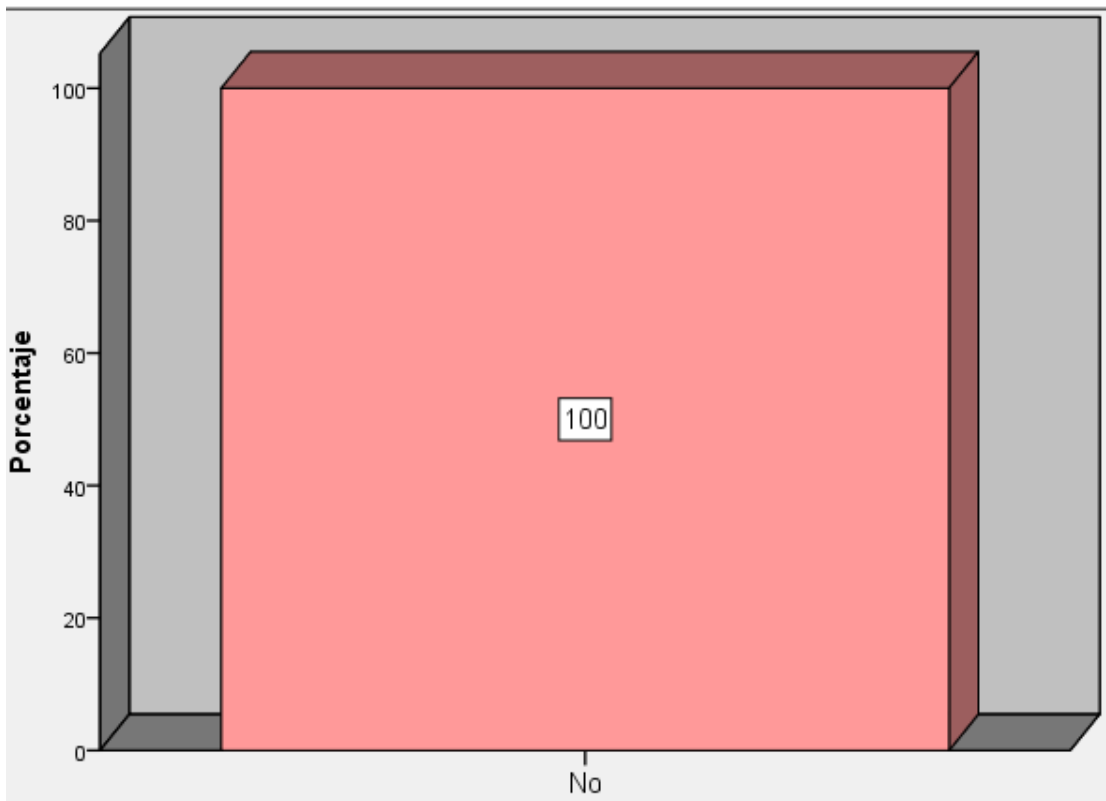
En ese orden de ideas, resulta impertinente el argumento del recurrente según el cual no procede la aplicación de la mencionada presunción, en tanto la Administración tiene conocimiento del origen ilícito del dinero que obtuvo en cuentas bancarias en Suiza, toda vez que, como se ha indicado, no cabe la justificación del incremento patrimonial detectado a aquél con el resultado de actividades ilícitas como pretende hacerlo el recurrente, careciendo de relevancia avocarse a discutir si el Impuesto a la Renta grava las rentas provenientes de actividades ilegales, toda vez que operada la presunción bajo análisis, lo cual ocurre ante la falta de justificación del incremento patrimonial establecido, se presume de pleno derecho que las rentas que habría generado éste constituyen renta gravable, siendo que como se ha señalado en el considerando precedente, el incremento patrimonial no justificado establecido al recurrente comprende, tanto la variación de saldos, como los depósitos no sustentados en las cuentas bancarias del exterior de éste (cuentas bancarias suizas), como la variación de saldos, los depósitos no sustentados en cuentas bancarias nacionales, los pagos por consumos con tarjetas de crédito, así como la adquisición de inmuebles, estando a que tampoco respecto de estos últimos el recurrente ha acreditado el sustento del incremento patrimonial, por lo que en el presente caso la aplicación de la presunción prevista en el artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta, resulta arreglada a ley.

10.- SE REALIZA UN ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LA RESOLUCIÓN ANALIZADA

CUADRO N° 22

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos No	10	100,0	100,0	100,0

GRAFICO N°20



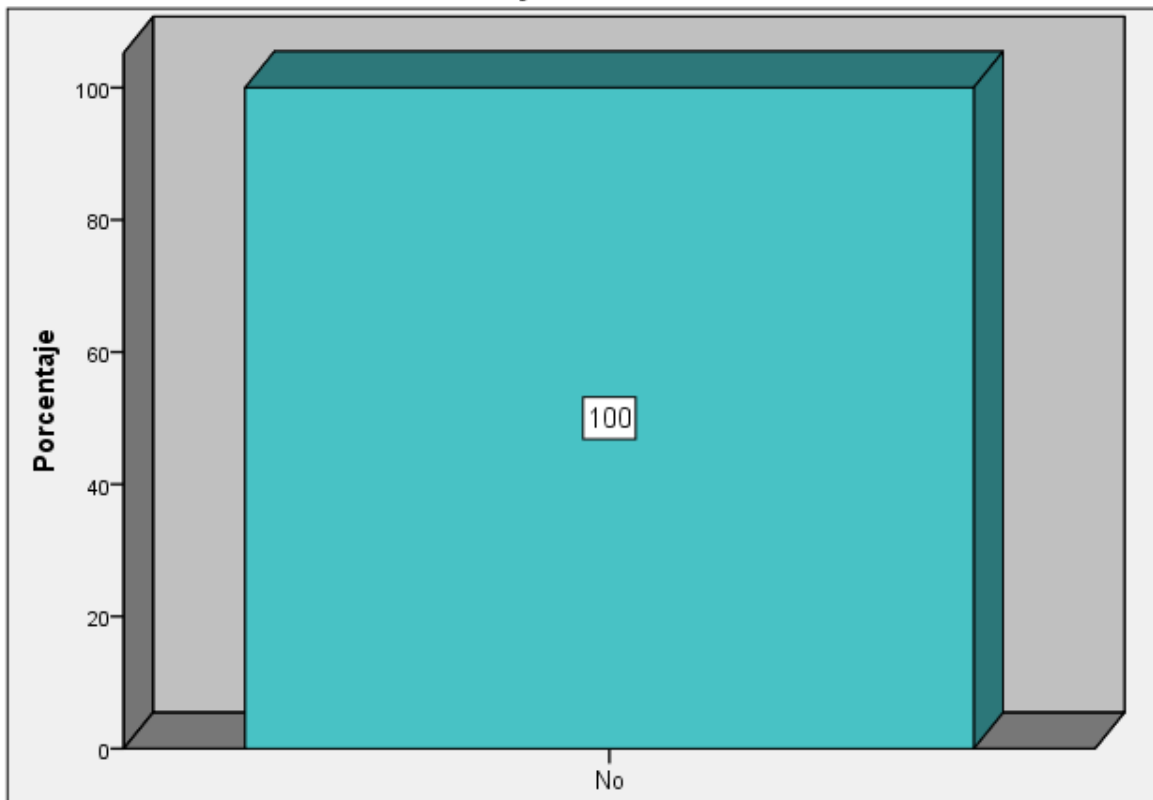
INTERPRETACIÓN: En el 100% de las Resoluciones analizadas del Tribunal Fiscal no se realiza ningún análisis del principio de legalidad.

11.- SE HA ESTIMADO EL PEDIDO DE NO EXISTENCIA DE RENTA POR INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO.

CUADRO N°23

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos: No	10	100.0	100.0	100.0

GRAFICO N°21



INTERPRETACIÓN: Del 100% de las Resoluciones analizadas, el Tribunal Fiscal no ha estimado el pedido de no existencia de renta por incremento patrimonial no justificado.



3.3. DISCUSION DE RESULTADOS:

El Art. 52 literal b) de la LIR señala que se presume que los incrementos patrimoniales, cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por este, se añade en el literal b) que estos incrementos no pueden ser justificados con utilidades derivadas de actividades ilícitas, el entendimiento al que a arribado el Tribunal Fiscal es a que esta presunción se trata de una presunción de pleno derecho que no admite prueba en contrario, como se cita literalmente de la RTF N°01692-4-2006

“(…) constatada la existencia de un incremento patrimonial no justificado (hecho cierto) se presume de pleno derecho que el mismo ha sido obtenido a partir de la percepción de rentas no declaradas por el contribuyente”

Y frente a ello, el Tribunal Fiscal entiende que de la aplicación de esta presunción es impertinente e irrelevante abocarse a discutir si el impuesto grava o no las rentas provenientes de actividades ilícitas, sin embargo, el Tribunal Constitucional órgano supremo de interpretación y control de constitucionalidad del país, defiende la supremacía de la constitución, cuidando que las leyes, los órganos del Estado y los particulares no vulneren lo dispuesto en ella, ha sido incapaz de pronunciarse frente a la legalidad de la norma contenida en el literal b) del Art. 52, que notoriamente es contradictoria con los principios contenidos en nuestra Carta Magna como el de Legalidad y el principio de Igualdad, manifestado dentro del principio tributario de capacidad contributiva, entre otros, por los supuestos siguientes:

3.3.1. Resultado I: No Constituye Renta:

Bajo estas concepciones, es evidente que las actividades ilícitas no califican como renta para el delincuente, pues no provienen de ninguna de estas teorías, por estas razones:



3.3.1.1. La teoría de la renta – producto (Art. 1-a),

A la que normativamente llamamos renta de primera, cuarta y quinta categoría: pues las utilidades derivadas de actividades ilícitas no son una fuente durable quizás susceptible de generar ingresos periódicos, sin embargo bajo ningún precepto puede considerarse su proveniencia ni en el capital ni en el trabajo, pues no generan el dinero a través de un bien, sino realizando acciones que no podrían constituir trabajo pues las únicas formas aceptadas de trabajo en nuestro ordenamiento legal son

La regulada mediante la Ley General de Trabajo, que entiende que las remuneraciones serán obtenidas por el trabajador cuando presta servicios personalmente para un empleador (contrata servicio regulados por la Ley) bajo su subordinación. Y el trabajador es la persona natural que voluntariamente presta servicios al empleador en términos establecidos por la Ley, siempre que no sean contrarios al orden público y a las buenas costumbres (Art. 2 de la LGT). Por otro lado existen los que prestan servicios siendo regulados por el código civil, entendiendo por ellos a quienes se obligan con otra parte a dar, hacer o no hacer alguna cosa, por cierto tiempo por un trabajo determinado a cambio de una retribución.

Por lo que el dinero obtenido por un delincuente no podrá ser considerado como capital o trabajo, pues no proviene de un bien sino de una actividad que no es subordinada, que no está establecida en la ley y va en contra del orden público y las buenas costumbres. Y tampoco es una actividad que desempeñen por una obligación con una determinada persona a quienes no están subordinados

El capital y el trabajo son actividades lícitas excluyendo a las actividades ilícitas como fuentes productoras de renta.

3.3.1.2. La Teoría de Flujo de Riqueza (art. 1 b y c):

Se encuentran las rentas de tercera categoría y las ganancias de capital: pues la LIR literalmente dice que estarán contemplados dentro de ella, las establecidas en esta misma Ley, y dichos preceptos están determinados en el Art. 3 los cuales son aquella renta gravada de las empresas mediante cualquier operación con terceros, que en el Art. 1-g de la RIR serán consideradas como renta gravada de la empresa aquellas en la que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones, por lo que de ninguna forma la relación entre la víctima y el delincuente podrá ser de esta manera. Aclarando que tampoco proviene de ingresos accidentales, eventuales, ni gratuitos.

3.3.1.3. La teoría del Consumo más Incremento Patrimonial (Art. 1-d),

En merito a esta teoría tenemos regulados en la LIR el Art. 91 y el Art. 52, objeto de estudio de nuestra tesis, estos son aquellos incrementos patrimoniales que no pueden ser justificados por los contribuyentes presumiendo que constituyen Renta Neta (Art. 91) o Renta Neta No Declarada (Art.52).

Sin embargo, el Art, 52 b) de la LIR prohíbe la justificación de un incremento patrimonial en utilidades derivadas de actividades ilícitas. Este dinero no estará incluido en la Teoría del incremento más consumo patrimonial pues *no constituyen patrimonio del delincuente*.

La teoría del consumo más incremento patrimonial se basa en una variación patrimonial del contribuyente, situación que no sucede en el caso del dinero ilícito obtenido de un delincuente, pues este dinero no es patrimonio del delincuente, por las siguientes razones:



- a) No existe ningún título jurídico que se le otorgue frente a dicho dinero, no tendrá derecho de reivindicación de sus bienes o dinero frente a una incautación o decomiso o incluso hurto por terceros, pues ese dinero no le pertenece. De la misma forma, la propiedad solo se transfiere mediante la tradición voluntaria, de esta forma se le otorgan todos los derechos frente a ella, y esa es la diferencia con la posesión o tenencia de dinero que no pertenece a quien lo posee, nunca deja de pertenecer al propietario. Por lo que, quien posee el dinero no tiene derecho a disponer libremente del dinero que no le pertenece ya que el propietario siempre tendrá el derecho de exigir su devolución. Es decir, para que el patrimonio se incremente tiene que haber un título jurídico y no una mera posesión de los bienes.
- b) Por otro lado, las ganancias, efectos y objetos del delito son propiedad de la víctima del delito o de decomiso, bajo ningún precepto este dinero puede constituir patrimonio del delincuente pues siempre deberá ser parte de la sanción del derecho penal, mas no puede ser recaudado por el derecho tributario. Pues, al momento de que el delincuente es sentenciado y condenado por sus acciones delictivas todo ese dinero deja de pertenecerle y ya no existe capacidad contributiva por su parte, y en caso se alegue que eso no sucede en la práctica entonces se deberá mejorar los mecanismos establecidos en la norma penal para que la obtención del dinero ilícito no se convierta en una forma más de mantención de los ciudadanos.

En efecto, sostener que a través de un acto ilícito un sujeto puede incrementar su patrimonio, significaría reconocer que el delito es un acto lícito y permitido por el ordenamiento jurídico. Quien delinque no es titular del producto de su ilegal actuar, razón por la cual no podría sostenerse que incremento su



patrimonio, y por ende muestra una capacidad contributiva susceptible de tributación.

Consecuentemente las utilidades derivadas de actividades ilícitas no están inmersas en el Impuesto a la Renta, por lo tanto, una actividad ilícita no puede ser calificada como una fuente productora de renta.

3.3.2. Resultado II: Las Proveniencia Ilícita de un Incremento Patrimonial destruye la presunción del Art. 52:

El Art. 52 de la LIR, señala que se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por este y en su literal b) señala que no podrá ser justificada en utilidades derivadas de actividades ilícitas.



Si se tratara de una presunción absoluta, entonces la probanza del hecho cierto correspondería a la Administración Tributaria y aunque se trate de una presunción absoluta no significa que el contribuyente no pueda ejercer ningún tipo de defensa o contradicción a dicha presunción, como se observara en nuestro trabajo de campo que busca y obliga el Tribunal Fiscal y Constitucional en sus sentencias y resoluciones, sino que el contribuyente podrá probar la inexistencia del hecho cierto, es decir incremento patrimonial no justificado.

Para probar la inexistencia del hecho cierto sería suficiente **probar con medios idóneos la existencia de una justificación**. Sin embargo, el literal b) prohíbe probar que si existe



justificación del incremento patrimonial, muchas veces con medios idóneos como son sentencias firmes de los procesos penales en los que incluso se decomisaron en absoluto los efectos, objetos y ganancias del delito. Sin embargo, supuestamente en aplicación del literal b) se rechaza la justificación en utilidades derivadas por actividades ilícitas, norma vulneradora del derecho a probar y del principio de capacidad contributiva.

Asimismo, la inexistencia del hecho cierto no puede probarse únicamente en base a hechos facticos como la existencia de una justificación, sino que también se podrá demostrar la inexistencia del incremento patrimonial. Lo cual, en el análisis de resultados anteriores ha quedado fehacientemente demostrado. Por lo que, si se tratara de una presunción absoluta, no se podría legalmente recaudar los ingresos de actividades ilícitas.

Si se trata de una presunción relativa, entonces el contribuyente podrá probar la inexistencia del hecho presunto, es decir, de la Renta Neta No Declarada. Pues no existe delito pues no concurre dolo ni intención de defraudar, justamente porque *no existe una obligación tributaria* a la que el delincuente este obligado, por lo que no se podrá ocultar dolosamente o no declarar una renta que uno desconoce que tiene.

a) No son Renta Neta Oculta:

Los incrementos patrimoniales que no pueden ser justificados por los contribuyentes, surgen como un mecanismo residual otorgado a la Administración Tributaria para combatir el fraude y facilitar la probanza de la obligación tributaria en estos casos.

Por lo que, demostraremos que las utilidades derivadas de actividades ilícitas no podrán constituir Renta Neta No Declarada, o como la denomina el Tribunal Fiscal en su jurisprudencia, Renta Neta Oculta.



No se podría considerar con algún grado de certeza que se está ocultando alguna renta, como se infiere supuestamente del hecho del incremento patrimonial no justificado, pues para que se configure una renta oculta debe existir una obligación tributaria previa que determine al contribuyente a actuar dolosamente y ocultar la renta con la intención de no pagarla total o parcialmente así evadir el pago de estos impuestos y defraudar a la Administración Tributaria, situación que no podría configurarse con el dinero obtenido por actividades ilícitas pues un delincuente no ocultara jamás dolosamente de la Administración Tributaria este dinero pues no tiene ninguna obligación de declarar dicho dinero, ni de pagar impuesto alguno. Asimismo, como narra el derecho contemplado en el Art. 2 inc. 24 literal b) *Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe*, es decir el delincuente no está obligado a declarar ningún impuesto pues no existe ninguna obligación tributaria que así lo determine.

Y fácticamente, podemos afirmar que si un delincuente se apersona a la Administración Tributaria a cumplir sus obligaciones tributarias no podría realizarlas pues no existe ningún rubro, criterio, norma o medida que establezca dicha obligación o siquiera un tratamiento legal mínimo a este tipo de dinero.

b) No son obligación tributaria:

La determinación de base presunta que realiza la Administración Tributaria en base al art. 52 de la LIR, es entendida como una autorización a la administración tributaria a recurrir a hecho o circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho generador de la obligación tributaria permiten establecer la existencia y cuantía de una obligación.

Primero, la Administración Tributaria para poder aplicar una renta presunta, deberá analizar globalmente si existiría una obligación tributaria, por lo que al momento en que



el supuesto contribuyente intente justificar su incremento patrimonial en dinero proveniente de actividades ilícitas, se debería analizar si ello constituye obligación tributaria. A pesar de que la licitud y existencia legal misma de esta presunción depende del grado de certeza de la existencia de una obligación tributaria más que de una renta oculta.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal y Constitucional han determinado que no es necesario el análisis de la existencia de una obligación tributaria ni si es legal gravar rentas de origen ilícito. Pero hemos podido observar que el dinero proveniente de actividades ilícitas no es Renta Gravable, pues no está amparado en el Art. 1 de la LIR, y tampoco existe un hecho generador de dicha obligación tributaria, pues no existe en ninguna norma tributaria de la legislación peruana, dicha obligación para el delincuente.

3.3.3. Resultado III: Vulnera el principio de legalidad y capacidad contributiva.

La vulneración de estos principios está ligada a los análisis de resultados anteriores, pues en ellos se analiza a profundidad la presunción de la que se trata el Art. 52 de la LIR, y también se determina la existencia o inexistencia de la Renta.

Vulneración del principio de legalidad, este principio se vulnera por la inexistencia de obligación tributaria del delinciente a declarar una renta, pero por la aplicación del Art. 52 litera b) se establece la sanción o la presunción de que no se declaró dicha renta, sin haber determinado primero su existencia. También se ha demostrado la inexistencia de la concurrencia de renta.

La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, establece la prohibición de analogía en el derecho tributario, es decir que se cree una norma no existente para aplicarla a un hecho no regulado, lo que sucede en este caso es que no existe una norma que cree una obligación o que siquiera admita la recaudación de dinero ilícito, pero mediante el art. 52 literal b) que no es una norma que establezca dicha obligación se esta gravando dinero ilícito, hecho que no está regulado.

Con ello, nos reafirmamos en la ilegalidad de este literal del art. 52 de la LIR, pues por los supuestos anteriores quiebra el principio de legalidad, el cual debería servir como límite tanto a la potestad de la Administración Tributaria, así como a la del propio legislador de esta norma

Vulneración del principio de capacidad contributiva:

En los análisis de resultados anteriores hemos observado que no existe capacidad contributiva del contribuyente, pues el patrimonio que obtiene mediante la realización de actividades ilícitas no le corresponde.



Como se ha observado de nuestro análisis de documentos, no existe una debida motivación en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, todos afirman la existencia de una presunción absoluta, señalando únicamente lo que dice la norma determinando el hecho cierto (incremento patrimonial no justificado) y el hecho presunto (renta neta oculta). Lo más resaltante de estas Resoluciones es que cuando deberían estimar si el contribuyente puede demostrar la inexistencia de la presunción absoluta mediante la **inexistencia de patrimonio** (no tienen capacidad contributiva), no admiten dichas pruebas y ni se pronuncian respecto de ellas,

Asimismo, debemos admitir y analizar también la vulneración al derecho a probar que tenemos todos los ciudadanos, derecho que se vería vulnerado y limitado por la prohibición de probanza prescrita en el literal b), lo cual constituye una innegable **vulneración** a este derecho. Pues, nos ratificamos en la calidad de presunción relativa del art. 52 de la LIR, por lo que se otorga este derecho de probanza en contrario al contribuyente

A diferencia de otros países como EE.UU en que si ha habido variaciones en su Carta Magna, así se han emitido infinidad de precedentes vinculantes que en el common law serían las leyes. Y estos precedentes no niegan que se está gravando dinero ilícito, al contrario se ha discutido únicamente como no vulnerar el derecho al non bis in ídem de los delincuentes que deseen declarar su renta, pues en ese país si se pueden declarar las rentas como renta de fuentes varias o misceláneas. E incluso, se establece un supuesto en el que no se gravara el dinero ilícito, y ese es cuando exista una víctima de delito que reclame el retorno de su dinero o se decomise el mismo. También estamos hablando de realidades diferentes pues en EE.UU la recaudación de dinero ilícito no es la regla sino la excepción, pues cuentan con una persecución fiscal eficiente del delito, por lo que son pocos los casos de delincuentes a quienes se gravan rentas y se deja en la impunidad,



pues en la mayoría de casos ya existe una víctima del delito o se ha procedido con el decomiso, y al ser estos supuestos para no gravar la renta, se persigue mas el delito de lo que queda impune. Resaltamos que mediante estos supuestos si se reconoce que el delincuente al ser sentenciado y decomisados u otorgados como reparación civil el dinero ilícito obtenido no tiene capacidad contributiva.

En Perú, se corre el riesgo de que la recaudación de tributos de los delincuentes sea la regla y no la excepción en la recaudación de tributos, y tampoco están establecidas la obligación del delincuente ni la forma en que pueda declarar sus tributos.

De la misma forma en España, a pesar de que se sigue considerando que se deben recaudar ingresos de actividades ilícitas, como una forma de igualdad contributiva. Se establecen 3 supuestos en los que no se recaudara y se considerara al delito tributario como inmerso en el delito penal:

El primero, que los fondos que se oculten a la Hacienda procedan de modo directo, inmediato y exclusivo del de las dádivas del delito anterior Es decir, en esas operaciones no se puede haber mezclado el dinero de origen ilegal con ganancias procedentes de actividades lícitas. En el caso contrario, cuando nos encontremos ante ingresos de una pluralidad de fuentes, lícitas e ilícitas o que sólo de manera indirecta tengan un origen delictivo porque los beneficios del delito han sido reinvertidos y han dado lugar a nuevas ganancias, no cabe apreciar el concurso normativo.

Segundo, que el delito inicial sea efectivamente objeto de condena. Si el Tribunal absuelve del primer delito, hay prescripción del delito, o cualquier otra causa por la que no se condene el primer delito, debe mantenerse la sanción por delito fiscal, dado que el desvalor de la conducta no ha sido sancionado en el supuesto delito de origen.



Tercero, que la condena incluya el comiso de todos los beneficios derivados de las dádivas, tanto el comiso de las ganancias obtenidas en el mismo o la condena a su devolución como responsabilidad civil.

Obviamente, nos oponemos a cualquier forma de recaudación de dinero ilícito, y no nos parecen sustentables las políticas establecidas al respecto por ninguno de los dos países precedentes, pues ambos se basan en la existencia del principio de igualdad tanto de las personas que obtienen su dinero legalmente como ilegalmente, pues existen diferentes formas de contribuir, la Renta no es la única de ellas, también existen el IGV, el Impuesto al Consumo y otros relativos al patrimonio, en los cuales contribuimos todos al momento de comprar un producto, de adquirir patrimonio, etc. Y principalmente, no se esta favoreciendo a los delincuentes al no hacerles pagar impuestos, primero porque estas otras formas en las que necesariamente contribuyen los delincuentes son evidencia o indicios de los delitos que cometen, por lo que al no cobrarles impuesto a la renta no se les esta dando ventaja al contrario, existe una sanción mas grave para sus actividades ilegales y para el dinero ilícito que se esta obteniendo.

Y establecer que se deben recaudar dinero ilícito de ellos, es demostrar que el Estado esta buscando mas recaudar dinero ilícito que perseguir los delitos cometidos por quienes lo poseen. Existen también diferentes formas de sancionar la posesión de dinero ilícito en el derecho penal, mediante la receptación y enriquecimiento ilícito. Pues ya, hemos determinado que el dinero ilícito jamás será patrimonio del delincuente.



CONCLUSIONES

Dentro del desarrollo expuesto a lo largo de la presente Tesis, hemos podido llegar a confirmar nuestra hipótesis con las siguientes conclusiones que detallamos a continuación:

Primera.- Independientemente del carácter de presunción absoluta o relativa del Art. 52 de la LIR, un delincuente no podría ser considerado como un deudor tributario (contribuyente), pues una presunción (norma secundaria de derecho procesal) no es suficiente para establecer una obligación tributaria (norma primaria de derecho material). Pues, no existe ninguna norma que determine que la riqueza ilícita es un hecho generador de obligación tributaria, asimismo estas no pueden ser consideradas como fuente productora de renta pues no califican en ninguno de los supuestos contemplados en el Art. 1 de la LIR. Con la recaudación de utilidades derivadas de actividades ilícitas, se está vulnerando el principio de legalidad tributaria, pues se está estableciendo una obligación tributaria a sujetos en supuestos no determinados por ley y se está sancionando por delito tributario a quien no tiene la condición de contribuyente y que está imposibilitado de actuar dolosamente.

Segunda.- Las utilidades derivadas de actividades ilícitas no pueden ser consideradas como patrimonio del delincuente pues no es suficiente la mera posesión de riqueza sino se requiere un título jurídico que dote a su propietario (contribuyente) de derechos (exigibilidad ante terceros) y obligaciones (pago de impuestos, declaración, etc). Se está vulnerando el principio de capacidad contributiva, por querer recaudar ingresos ilícitos a quienes únicamente poseen ganancias de la comisión de un ilícito penal, que al momento de ser sancionados penalmente serán decomisados, incautados o devueltos a la víctima (consecuencias económicas del delito), por lo que no serán su patrimonio.



Tercera.- En base a lo anterior, validamos nuestra hipótesis general llegando a la conclusión de que lo regulado en el Art. 52 Literal b) de la LIR no tiene fundamento dentro del ordenamiento jurídico tributario, penal, ni civil, pues al no existir una obligación de tributar dinero obtenido por actividades ilícitas, y al existir en el ordenamiento jurídico consecuencias económicas para comisar e incautar o restituir el dinero obtenido por actividades ilícitas, se determina la ausencia de capacidad económica y la ilegalidad de imponer rentas sobre ganancias ilícitas, vulnerando los principios de legalidad y capacidad contributiva (igualdad). Y con ello la Constitución Política del Perú.

RECOMENDACIONES

Primera.- Es legal que la Administración Tributaria grave incrementos patrimoniales no justificados, sin embargo en el supuesto del literal b) del Art. 52 se deberá incluir en la norma la posibilidad de justificar este incremento patrimonial en utilidades derivadas de actividades ilícitas cuando se demuestre que realmente se cometió dichos delitos mediante sentencia firme y no únicamente en afirmaciones del sujeto fiscalizado, caso contrario se están vulnerando Principios Constitucionales y se deberá tomar en cuenta la Supremacía de la Constitución.

Segunda.- En el caso de que no se haya establecido en sentencia firme una consecuencia económica ordenando el comiso de los objetos, efectos y ganancias del delito, se deberá considerar como que este incremento patrimonial no corresponde al de la comisión de este delito pues no fue objeto de sanción en la sentencia. Y en caso de no concurrir ninguna justificación establecida en la LIR, recién se deberá gravar dichos ingresos como no justificados. Pues, únicamente en caso de no aplicarse una consecuencia económica frente a actos delictivos, estas ganancias estarán sujetas a Tributación, pues no existe ausencia de capacidad contributiva ni se han determinado como utilidades derivadas de actividades ilícitas.

Tercera.- Es recomendable, que los administradores de justicia sean críticos y estrictos en las consecuencias económicas del delito en cada una de sus acusaciones y sentencias, para que así el delincuente no considere a la comisión de actividades delictivas como algo rentable económicamente. Y que interinstitucionalmente la SUNAT y otras instituciones comuniquen actividades sospechosas o inusuales a la UIF, como son los incrementos patrimoniales no justificados, para apoyar la prevención del lavado y financiamiento del terrorismo.

**BIBLIOGRAFÍA**

- Abanto Vasquez, M. A. (2000). *Derecho Penal Economico* . Lima: Indmsa .
- Aguilo Regla, J. (1999). Nota sobre Presuncionesde Daniel Mendonca. *Doxa*.
- Alpaca Perez, A. (2015). *Delitos Tributarios Y Aduaneros*. Lima: UBI LEX asesores sac.
- Alva Mateucci, M. (octubre de 2009). El Incremento Patrimonial No Justificado ¿Cuando se Configura? *Actualidad Empresarial*, 193, 4-6.
- Alva Matteucci, M. (2011). ¿Cuando se Configura el Delito de Defraudacion Tributaria? *Actualidad Empresarial* , I-1 ; I-5.
- Arias Torres, B. (1995). La Omision Como Comportamiento Tipico en el Delito de Defraudacion Tributaria . *Gaceta Juridica* , 53-A - 60-A .
- Arias Torres, B. (1998). *Manual del Derecho Especial, Parte Especial* . Lima: San Marcos .
- Ataliba, G. (1987). *Hipotesis de incidencia tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Bravo Cucci, J. (2003). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra Editores.
- Bravo Cucci, J. (2009). *Fundamentos de Derecho Tributario*. trujillo: Grijley.
- Bravo Cucci, J. (2013). *Derecho Tributario Reflexiones*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
- Bravo Cucci, J., & Gamba Valega, C. (2012). *Tratado de Derecho Procesal Tributario*. Lima: Pacifico Editores.
- Calvo Ortega, R. (2000). *Curso de Derecho Financiero (Derecho Tributario - Parte general)*. Madrid: Editorial Civitas.
- Caro Coria, D. C., & Reyna Alfaro, L. M. (2016). *Derecho Penal Economico, Parte Especial* . Lima: Juristas Editores .
- Carvahlo, P. d. (1999). *Direito tributario. Fundamentos juridicos da incidencia*. Sao Paulo: Saraiva.



- Delgado Ratto, C. (2004). Aproximaciones al Regimen de las Rentas Imputadas en la Ley del Impuesto a la Renta: Limites y Perspectivas. *VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario* (págs. 1-26). Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Eduardo Barrachina, J. (2015). La prueba en el Incremento Patrimonial No Justificado. *In crescendo*, 57-79.
- Eseverri Martinez, E. (1995). *Presunciones legales y derecho tributario*. Madrid: Instituto Estudios Fiscales / Marcial Pons.
- Falcon y Tella, R. (Julio de 1999). La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delitos: SAP Madrid 24 de enero de 1998. *Revista Quincena Fiscal*(11), 5-11.
- Falcon y Tella, R. (2003). *Fiscalidad de los actos ilicitos (La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligacion tributaria)*. Madrid: IEF.
- Garcia Cavero, P. (2007). *Derecho Penal Enconomico: Parte Especial* . Lima: Grijley.
- Garcia Mullin, J. R. (1978). *Manual de Impuesto a la Renta*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios.
- Garcia Mullín, R. (1976). *Impuesto sobre la Renta: Teoria y Tecnica del Impuesto*. Buenos Aires: Centro Iberoamericano de Estudios Tributarios.
- Guerra Salvatierra, M. d. (2015). Principales Infracciones Tributarias, Casos Practicos . *Actualidad Empresarial*, I-1 ; I-4.
- Hernandez Berengell, L. (1985). Las presunciones legales en el sistema tributario peruano. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(9), 33.
- Hernandez Sampieri, R. y. (2010). *Metodología de la Investigación*. México: Mc Graw.
- Huamaní Cueva, R. (2013). *Código Tributario Comentado* (Vol. II). Lima: Jurista Editores.
- Mallada Fernandez, C. (2011). *Repositorio de la Universidad de Oviedo*. Obtenido de http://digibuo.uniovi.es/dspace/bitstream/10651/12737/1/TD_CovadongaMalladaFernandez.pdf



- Nakazaki Servigon, C. A. (2012). ¿Objetos, efectos y ganancias del delito como objeto de defraudación tributaria? *Ius et Praxis*(43).
- Pariona Arana, R., & Urquiza Videla, G. &. (2012). *20 Años de la Vigencia del Código Penal Peruano, Desarrollos Dogmáticos y Jurisprudenciales*. Lima: Grijley.
- Peña Cabrera Freyre, A. R. (2014). *Derecho Penal Parte Especial. TOMO VII* . Lima: Idemsa.
- Puig Brutau, J. (1987). *Compendio de Derecho Civil*. Barcelona: Bosch.
- Ramos Suyo, J. A. (2004). *Elabore su Tesis en Derecho*. Lima.: San Marcos. .
- Reyna Alfaro, L. (2002). *Manual Derecho Penal Económico*. Lima: Gaceta Jurídica .
- Robles Moreno, C. D. (2005). Derecho Constitucional Tributario y otros Principios del Derecho Tributario No Recogidos en la Constitución Vigente. *Actualidad Empresarial*, 01 - 04.
- Robles Moreno, C. D. (2005). derecho constitucional tributario y otros principios del derecho tributario no recogidos por la constitución vigente. *Actualidad Empresarial*, I-4.
- Robles Moreno, C. D. (Agosto de 2008). Impuesto a la Renta sobre las actividades ilícitas a propósito de las sentencias del Tribunal Constitucional sobre el caso Hermoza Ríos. *Actualidad Empresarial*(164), 5-10.
- Robles Moreno, C. D., Ruiz de Castilla Ponce de León, J., & Villanueva Gutiérrez, W. &. (2014). *Código Tributario Doctrina y Comentarios*. Lima: Pacífico Editores.
- Rojas Novoa, S. (2006). Ejercicio de la Potestad Tributaria de los Gobiernos Locales en la Regulación de Tasas. *Actualidad Empresarial*, 17 - 19.
- Rosembuj, T. (1994). *Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas*. Barcelona: Promociones y Publicaciones Universitarias.
- Ruiz Castilla Ponce de León, F. J. (2008). La Obligación Tributaria y los Deberes de los Administrados. *Actualidad Empresarial*, 1 - 4.



Ruiz de Castilla Ponce de Leon, F. J. (Febrero de 2009). Impuesto a la Renta: Ambito de Aplicacion (Parte II). *Actualidad Empresarial*(176), 1-4.

Sanchez Rojas, O. (2013). *Incremento Patrimonial No Justificado*. Lima: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administracion Tributaria.

Yacolca Estares, D., Bravo Cucci, J., & Gamba Valega, C. (2012). *Tratado de Derecho Procesal Tributario* (Vol. II). Lima: Instituto Pacifico.

Yacolca Estares, D., Bravo Cucci, J., Gamba Valegas, C., & Otros. (2012). *Tratado de Derecho Procesal Tributario* (Vol. II). Lima: Pacifico Editores S.A.C.



ANEXOS



ANEXO 1:
MATRIZ DE CONSISTENCIA



MATRIZ DE CONSISTENCIA DE LA INVESTIGACIÓN

TITULO: LA PROBLEMÁTICA JURÍDICA EN LA REGULACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE GANANCIAS ILÍCITAS EN LA LEGISLACIÓN PERUANA.

PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES	METODOLOGIA
<p>GENERAL ¿De qué manera la Tributación de utilidades derivadas de actividades ilícitas afecta el principio de capacidad contributiva y legalidad tributaria?</p>	<p>GENERAL Analizar desde una perspectiva jurídico - tributaria y determinar de qué manera la tributación de utilidades derivadas de actividades ilícitas afecta el principio de capacidad contributiva y legalidad tributaria</p>	<p>GENERAL Se ha determinado que se está tributando rentas ilícitas, a delincuentes a quienes ya se les han incautado en su totalidad dicho patrimonio, por lo que al momento de recaudar ya no existe tal incremento y por ende dicha capacidad contributiva, de la misma forma se busca establecer mediante una presunción la existencia de un supuesto de renta que no esté amparado en la ley.</p>	<p>VARIABLE INDEPENDIENTE Tributación de utilidades derivadas de actividades ilícitas</p> <p>DIMENSIONES Doctrina y jurisprudencia de: 1.- Tributo 2.- Obligación Tributaria 3.- Impuesto a la Renta 4.- Tipos de Renta 5.- Incremento patrimonial no justificado 6.- Determinación sobre base presunta 7.- Presunciones 8.- Rentas por actividades ilícitas</p>	<p>ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN: CUALITATIVO: busca estudiar la naturaleza jurídica del tema planteado, proponiendo argumentos estructurados, buscando comprender y profundizar en el problema sin utilizar la recolección de datos de medición numérica. Teniendo en cuenta que este tipo de enfoque utiliza la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afirmar preguntas de investigación en el proceso de interpretación, sus datos se basan principalmente en situaciones, eventos, personas, interacciones observadas y sus manifestaciones (HERNANDEZ, Roberto. FERNANDEZ, Carlos. BAPTISTA, Pilar, 2010, pág. 7).</p>
<p>ESPECÍFICOS 1.- ¿Deberían estarse gravando las utilidades derivadas de actividades ilícitas en aplicación de la legislación peruana?</p>	<p>ESPECÍFICOS 1.- Evaluar y determinar si deberían estarse gravando las utilidades derivadas de actividades ilícitas en aplicación de la legislación peruana.</p>	<p>ESPECÍFICOS 1.- Las utilidades derivadas de actividades ilícitas no deberían estar sujetas a tributación en aplicación de la legislación peruana.</p>	<p>VARIABLE DEPENDIENTE Principio de capacidad</p>	<p>TIPO DE INVESTIGACIÓN: JURIDICO – DESCRIPTIVA: ya que este tipo de investigación jurídica posibilita descomponer un problema jurídico en sus diferentes aspectos o particularidades con el objetivo de establecer relaciones y niveles de</p>



<p>2.- ¿De qué manera gravar las utilidades derivadas de actividades ilícitas afecta el principio de capacidad contributiva?</p> <p>3.- ¿De qué manera gravar las utilidades derivadas de actividades ilícitas afecta el principio de legalidad tributaria?</p>	<p>2.- Evaluar y evidenciar de qué manera gravar las utilidades derivadas de actividades ilícitas afecta el principio de capacidad contributiva</p> <p>3.- Analizar y evidenciar de que manera gravar las utilidades derivadas de actividades ilícitas afecta el principio de legalidad tributaria</p>	<p>2.- Las utilidades derivadas de actividades ilícitas afecta directamente el principio de capacidad contributiva.</p> <p>3.- Las utilidades derivadas de actividades ilícitas afectan directamente el principio de legalidad tributaria.</p>	<p>contributiva y legalidad tributaria</p> <p>DIMENSIONES Doctrina, jurisprudencia :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- Potestad tributaria 2.- Limites a la potestad tributaria 3.- Principio de capacidad contributiva y su importancia 4.- Principio de legalidad tributaria y su importancia 5.- Validez de una norma tributaria 	<p>normatividad jurídico-sociales para su operalización correspondiente iniciando nuestro camino de la realidad sociocultural. (Ramos Suyo, 2004, pág. 138).</p> <p>POBLACIÓN</p> <p>La población estará conformada por la regulación normativa nacional en materia Tributaria, Penal y Procesal</p> <p>MUESTRA</p> <p>Dada la naturaleza cualitativa del estudio, utilizaremos una muestra no probabilística por conveniencia.</p> <p>TÉCNICAS</p> <ul style="list-style-type: none"> • Entrevista • Análisis documental <p>INSTRUMENTOS</p> <ul style="list-style-type: none"> • Guía de entrevista • Guía de análisis documental
---	--	--	---	---



ANEXO 2:
INSTRUMENTOS DE
INVESTIGACION



2. **El Tribunal Fiscal en diferentes resoluciones señaló literalmente lo siguiente:**

“Se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarada por estos”, por lo que según el criterio del Tribunal Fiscal la presunción del Art. 52 es absoluta. **Ud. cree que es correcto el tratamiento que da el Tribunal Fiscal al tipo de presunción contenido en este artículo o se debería considerar como una presunción relativa?**

3. **Teniendo en cuenta que el patrimonio es:** *“El conjunto de bienes, derechos y obligaciones esencialmente transmisibles de los que es titular una persona (...)”* **Y que conforme al Art. 947 del CC. La única forma de transmisión es mediante la tradición a su acreedor, con un título y modo validos (acuerdo de voluntades). ¿Considera usted que las utilidades derivadas de actividades ilícitas generan un incremento en el patrimonio del delincuente?**

4. **La teoría de imposición a la renta que asume el Perú es mixta** pues así lo señala **SÁNCHEZ ROJAS** quien refiere textualmente lo siguiente *“... nuestra*



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLITICA ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO



norma positiva integra las diversas acepciones previstas para el concepto de renta en materia fiscal, optando por el sincretismo conceptual que se nos planteara líneas anteriores previendo incluso la posibilidad de considerar como renta a todo incremento patrimonial no justificado durante el periodo, que como una noción de renta en descarte...” en base a lo desarrollado ¿Usted considera que las utilidades derivadas de actividades ilícitas están comprendidas dentro de esa teoría?

Horizontal lines for writing the answer to the question above.

5. El Art. VIII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario establece que: “Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, (...) ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. (...)”. Considerando que de la interpretación del art. 52 literal b de la LIR se pueden recaudar utilidades derivadas de actividades ilícitas, supuesto de renta que no está señalado expresamente en la LIR. **Considera Ud. que: La interpretación realizada por el Tribunal Fiscal es parcial y no esta sistematizada pues no comprende el concepto de patrimonio desarrollado en la legislación civil y se está extendiendo este tributo a personas y en supuestos no señalados expresamente en la ley?**

Horizontal lines for writing the answer to question 5.



ANEXO 2-B

FICHA DE ANÁLISIS DE DOCUMENTO (Resoluciones del Tribunal Fiscal)

EXPEDIENTE:

.....

DEMANDANTE:

.....

FECHA RESOLUCIÓN:

.....

MARQUE CON UNA X LA RESPUESTA QUE CONSIDERA ACERTADA:

1. QUE INCISO DEL ART. 52 DE LA LIR ES OBJETO DE PRONUNCIAMIENTO:

- a. Donaciones recibidas u otras liberalidades (inc. a)
b. Utilidades derivadas de actividades ilícitas (inc. b)
c. Ingreso de moneda extranjera (inc c)

2. QUE ARGUMENTOS EXPUSIERON LOS DEMANDANTES

- a. No es aplicable la presunción del art 52 pues se conoce el

origen ilícito del dinero que obtuvo. (Argumento 1)

b. No hay omisión de declaración pues no existe ninguna obligación por ingresos provenientes de actividades ilícitas. (Argumento 2)

c. No se determina el momento de afluencia de la renta, pero si se prueba si es renta gravable. (Argumento 3)

3. EL TRIBUNAL FISCAL RESPONDIÓ CADA UNO DE LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS POR LA PARTE DEMANDANTE

Si ()

No ()

4. DENTRO DE LA RESOLUCIÓN SE DETERMINA QUE TIPO DE RENTA ES LA QUE SE HA OMITIDO DE DECLARACIÓN:

- a. Renta Primera categoría
b. Renta Segunda categoría
c. Renta Tercera categoría
d. Renta Cuarta categoría
e. Renta Quinta categoría



f. Presunción de incremento
5. SEGÚN EL TRIBUNAL FISCAL DE QUE TIPO DE PRESUNCIÓN SE TRATA EL ART. 52 de la lir:

- a. Presunción Relativa
- b. Presunción Absoluta

6. A QUIEN CORRESPONDE PROBAR LA JUSTIFICACIÓN DEL PAGO DEL TRIBUTO

- a. La Administración Tributaria
- b. El contribuyente

7. SEGÚN LA RESOLUCIÓN CUAL ES EL INDICIO (A) Y CUAL ES EL HECHO CIERTO (B)

- Existencia de Incremento Patrimonial No Justificado ()
- Ocultamiento de renta neta ()
- Tenencia de fondos de Actividades Ilícitas ()

8. ¿EL TRIBUNAL FISCAL UTILIZA EL LITERAL B) DEL ART. 52 DE LA LIR PARA NO PRONUNCIARSE ACERCA DEL

ORIGEN LICITO O ILÍCITO DEL INCREMENTO PATRIMONIAL NI DE SU CALIDAD DE RENTA?

- Si ()
- No ()

9. ¿SE REALIZA UN ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN LA RESOLUCIÓN ANALIZADA?

- Si ()
- No ()

10. ¿SE HA ESTIMADO EL PEDIDO DE NO EXISTENCIA DE RENTA POR INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO?

- Si ()
- No ()



ANEXO 2-C

**FICHA DE ANÁLISIS DE DOCUMENTO
(Resoluciones del Tribunal Constitucional)**

EXPEDIENTE:..... DEMANDADO:.....

MATERIA :..... FECHA RESOLUCIÓN:.....

DEMANDANTE:..... RECURSO:.....

LLENE LAS LÍNEAS PUNTEADAS CON LA RESPUESTA O MARQUE CON UNA X LA RESPUESTA QUE CONSIDERA ACERTADA:

1. QUE ARGUMENTOS EXPUSIERON LOS DEMANDANTES:

- a) Solo se pueden obligaciones tributarias por hechos tipificados en ley (Argumento 1)
- b) La incautación total del dinero ilícitamente obtenido se debió a que era patrimonio del Estado. (Argumento 2)
- c) La presunción del Art. 52 de la LIR es relativa, por lo que se debe probar la existencia de hecho imponible. (Argumento 3)
- d) El objeto del delito no puede constituir incremento patrimonial del contribuyente(Argumento 4)
- e) Vulneración del derecho a no ser procesado dos veces por lo mismo. (Argumento 5)

2. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL RESPONDIÓ CADA UNO DE LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS POR LA PARTE DEMANDANTE

Si ()

No ()



3. ¿EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL UTILIZA EL LITERAL B) DEL ART. 52 DE LA LIR PARA NO PRONUNCIARSE ACERCA DEL ORIGEN LICITO O ILÍCITO DEL INCREMENTO PATRIMONIAL?

Si ()

No ()

4. ¿SE REALIZA UN ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LA VULNERACION DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD? (ARGUMENTO NRO. 01)

Si ()

No ()

5. ¿EN LA RESOLUCIÓN SE ADVIERTE ANALISIS SOBRE LA CALIDAD DE PRESUNCION RELATIVA Y CUANDO SE DEBE APLICAR? (ARGUMENTO NRO. 03)

Si ()

No ()

6. ¿EN LA RESOLUCIÓN SE ADVIERTE FUNDAMENTACION SOBRE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN BASE A LA CAPACIDAD CONRTIBUTIVA DEL PATRIMONIO ILICITO DEL CONTRIBUYENTE? (ARGUMENTO 2 Y 4)

Si ()

No ()

7. ¿SE HA ESTIMADO EL PEDIDO DE NO EXISTENCIA DE RENTA POR INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO?

Si ()

No ()



8. ¿CUÁLES FUERON LOS PRINCIPALES ARGUMENTOS PARA DENEGAR EL PEDIDO FORMULADO POR EL ADMINISTRADO PARA LA INAPLICACIÓN DEL LITERAL B) DEL ART 52 DE LA LIR?

- a. No es función de la administración tributaria ni tiene facultades para ello determinar la proveniencia licita o ilícita de una renta específica
- b. Que la Administración Tributaria tenga que justificar si el incremento patrimonial no justificado proviene de renta licita o ilícita es una exigencia irrazonable que tornaría en inviable la realización de sus facultades tributarias.
- c. El impuesto a la Renta grava hechos o actividades económicas no la conducta de las personas en función de si son licitas o ilícitas.
- d. Para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que esta alegue la ilicitud de sus utilidades; lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad
- e. Todas las anteriores

9. EL ASUNTO CONTROVERTIDO EN ESTA SENTENCIA ERRÓNEAMENTE ES

- a) Determinar si la SUNAT debe verificar la proveniencia de la renta
- b) Determinar si se vulnero el principio de legalidad y non bis in idem
- c) Determinar si se deben gravar rentas ilícitas o únicamente las licitas