

UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTO TORIBIO DE MOGROVEJO
FACULTAD DE DERECHO
ESCUELA DE DERECHO



**TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE LAS
GANANCIAS PROVENIENTES DE ACTOS ILÍCITOS: UNA
PROPUESTA DE NO SUJECIÓN**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO DE
ABOGADO**

AUTOR

TATIANA INES ACOSTA RIVERA

ASESOR

PERCY ORLANDO MOGOLLÓN PACHERRE

<https://orcid.org/0000-0002-1360-2647>

Chiclayo, 2019

**TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE LAS
GANANCIAS PROVENIENTES DE ACTOS ILÍCITOS: UNA
PROPUESTA DE NO SUJECCIÓN**

PRESENTADA POR:

TATIANA INES ACOSTA RIVERA

A la Facultad de Derecho de la
Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo
para optar el título de

ABOGADO

APROBADA POR:

Gladys Yolanda Patricia Ramos Soto Cáceres

PRESIDENTE

Víctor Javier Sánchez Seclén

SECRETARIO

Percy Orlando Mogollón Pacherre

ASESOR

DEDICATORIA

*A mi abuela Fredesvinda por su aporte invaluable en
mi vida*

AGRADECIMIENTO

A Dios, fuente de fortaleza y luz en mi camino.

A mis padres, Antonio Acosta Gomero y Ada Rivera Saavedra, ejemplos de constancia, amor y compromiso.

A mi asesor Dr. Percy Mogollón Pacherre, por su dedicación y sabiduría transmitida durante la realización de este trabajo y por su valiosa amistad.

RESUMEN

El derecho tributario tiene como finalidad legítima la creación de tributos a fin de obtener los recursos necesarios para brindar los servicios de salud, educación, construcción de obras públicas; en general, se busca cubrir las necesidades de la sociedad.

Por su parte, los ciudadanos realizan actividades de distinta índole generando riqueza gravable, en este contexto, algunos actuarán al margen de la ley y obtendrán riqueza por actividades de origen delictivo; es así que surge la problemática sobre la tributación de las ganancias provenientes de actos ilícitos.

Al respecto, no existe un consenso por parte de los entendidos tanto en materia tributaria como penal, hay quienes se encuentran a favor de la tributación de las ganancias ilícitas como RAMÓN FALCON, SOLER ROCH, CHICO DE LA CAMARA, GIOVANNINI; éstos fundamentan su postura en los principios de capacidad contributiva, igualdad o generalidad.

Por otro lado, los representantes de la teoría de la ingravabilidad como son GARCÍA BELSUNCE, CALLER FERREYROS, BRAVO CUCCI han argumentado que la imposición vulnera también principios como legalidad, coherencia y unidad del ordenamiento jurídico y que el Estado legitimaría por medio del impuesto un acto contrario a la ley.

A lo largo de la presente tesis se analizarán con mayor detenimiento cada una de las posturas señaladas, los argumentos que las respaldan y se defenderá la posición asumida por la tesista: La propuesta de no sujeción a la tributación de ganancias provenientes de actos ilícitos; demostrando en base a sólidos fundamentos jurídicos ser la postura más acorde a derecho.

Palabras Claves:

Impuesto a la renta, actos ilícitos, tributación, ganancias ilícitas.

ABSTRACT

The tax law has the legitimate purpose of creating taxes in order to obtain the necessary resources to provide health services, education, construction of public works, in general, to meet the needs of society.

However, in this context, citizens carry out activities of different kinds, even some will act outside the law and will obtain wealth from activities of criminal origin, so this problem arises about whether they should pay the profits from illegal acts.

The tax law has the legitimate purpose of creating taxes in order to obtain the necessary resources to provide health services, education, construction of public works; in general, it seeks to cover the needs of society.

For their part, citizens carry out activities of different kinds generating taxable wealth, in this context, some will act outside the law and obtain wealth for activities of criminal origin; This is how the problem arises regarding the taxation of profits derived from illegal acts.

In this regard, there is no consensus on the part of experts in both tax and criminal matters, there are those who are in favor of the taxation of illegal profits such as RAMÓN FALCON, SOLER ROCH, CHICO DE LA CAMARA, GIOVANNINI; they base their position on the principles of contributory capacity, equality or generality.

On the other hand, the representatives of the theory of ingravability such as GARCÍA BELSUNCE, CALLER FERREYROS, BRAVO CUCCI have argued that the imposition also violates principles such as legality, coherence and unity of the legal system and that the State would legitimize by means of the tax an act contrary to the law.

Throughout this thesis, each of the positions indicated, the arguments that support them will be analyzed in greater detail, and the position assumed by the thesis will be defended: The proposal not to subject the taxation of profits derived from illegal acts; demonstrating on the basis of solid legal foundations to be the most consistent position in law.

Keywords: Income tax, illegal acts, taxation, illegal profits

ÍNDICE

DEDICATORIA	iii
AGRADECIMIENTO	iv
RESUMEN	v
ABSTRACT.....	vi
INTRODUCCIÓN	ix
CAPÍTULO I.....	12
ASPECTOS RELEVANTES SOBRE EL IMPUESTO A LA RENTA	12
1.1 Impuesto a la Renta	12
1.1.1 Características	14
1.1.2 Renta.....	16
1.1.3 Teorías de imposición	17
A) Teoría de Renta-Producto.....	17
B) Teoría Flujo de Riqueza.....	19
C) Incremento Patrimonial Más Consumo	21
1.1.4 Elementos	22
A) Hecho Imponible	22
B) Ganancia gravada.....	26
1.2 Actos ilícitos como generadores de obligaciones tributarias.....	27
1.2.1 Ilícito Civil	28
1.2.2 Ilícito Administrativo.....	29
1.2.3 Ilícito Penal.....	30
CAPÍTULO II.....	31
Teorías sobre la Tributación de las ganancias de origen ilícito	31
2.1 Teoría a favor de la tributación de las ganancias de origen ilícito.....	31
2.1.1 Principio de igualdad	31
2.1.2 Principio de capacidad contributiva	34
2.1.3 Principio de Generalidad	39
2.1.4 Autonomía del Derecho Tributario.....	40

2.2 Teoría en contra de la tributación de las ganancias de origen ilícito.....	42
2.2.1 Tesis del Estado Cómplice	42
2.2.2 Principio de legalidad	44
2.2.3 Principio de non bis in ídem	47
2.2.4 Principio de igualdad.....	51
2.2.5 Principio de capacidad contributiva.....	51
CAPÍTULO III.....	53
UNA PROPUESTA DE NO SUJECCIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN GANANCIAS ILÍCITAS.....	53
3.1 Derecho Comparado.....	53
3.1.1 Italia.....	53
3.1.2 España	54
3.1.3 Estados Unidos	55
3.1.4 Chile	56
3.2 Tratamiento de las ganancias ilícitas desde la Legislación Peruana.....	57
3.2.1 Caso Hermoza Ríos vs. Sunat	58
3.2.2 Caso Odebrecht	60
3.3 Propuesta de No Sujeción y reformas legales necesarias	65
CONCLUSIONES	71
BIBLIOGRAFÍA	73

INTRODUCCIÓN

Cuenta la historia que en la Antigua Roma, el emperador Vespasiano decidió imponer una tasa a la orina, la cual se vertía en las letrinas de Roma y era aprovechada con fines industriales por los artesanos. Tito, hijo del emperador, reprochó a su padre el haber recurrido a este medio para la obtención de fondos, el emperador acercando una moneda a su hijo, le preguntó si le molestaba el olor, negándolo Tito, Vespasiano respondió: “ Y sin embargo, proviene de la orina ”. Es decir, “Pecunia non olet”: el dinero no huele¹.

La autenticidad de la anécdota es incierta pero la frase citada ha trascendido en la historia como justificativo en la recaudación de las ganancias sin importar su origen. Es sabido que para brindar un contexto de condiciones mínimas a la sociedad, el estado requiere de diversos recursos entre ellos el monetario, es en este punto que el deber del estado de proveer se extiende también a sus ciudadanos quienes se encuentran en la obligación de contribuir a través del pago de sus tributos, con la finalidad de que el estado obtenga los recursos necesarios para cumplir con la dación de condiciones mínimas de desarrollo a la sociedad².

¹ Cfr. Sánchez Rojas, Oscar. “Pecunia non olet (el dinero no huele) ¿Puede un acto ilícito generar renta imponible?”, *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Lima, Año 7, Número 18, 2013, p. 2.

² Cf. ROMERO LÓPEZ, Miguel Ángel. *La igualdad como instrumento para legitimar la exoneración del Impuesto a la Renta de la ley N° 29482*, Tesis para optar el grado de Maestro en tributación, Lima, Universidad Continental, 2018, p. 48

Precisamente, la principal fuente en la obtención de los recursos son los impuestos, tributos provenientes de los ingresos de distintas actividades que los ciudadanos desempeñan. Ahora bien, en el marco de estas actividades, los ciudadanos también realizan actos al margen de la ley; tales como la venta ilegal de armas, el narcotráfico, el fraude, sicariato, delitos de corrupción, entre otros, actos ilícitos.

Ante esta realidad, surge la disyuntiva si son pasibles de tributación las ganancias provenientes de actos ilícitos, siendo el Perú no ajeno a esta problemática, el Tribunal Fiscal se ha venido pronunciado a través de diversas resoluciones, en las que aplicando la figura del incremento patrimonial no justificado ha optado por la gravabilidad de los actos ilícitos, pudiendo citarse las siguientes resoluciones del Tribunal Fiscal: RTF 07300-2-2003, RTF 07335-4-2003, RTF 2171-1-2003, RTF 12-3-2004, RTF 01692-4-2006³.

En esta misma línea jurisprudencial el Tribunal Constitucional Peruano, al resolver el caso “Hermeza Ríos” (Exp. N° 4985-2007, de fecha 09.01.2008 y Exp. N° 4382-2007, de fecha 12.11.2007), coincide con la interpretación del Tribunal Fiscal, afirmando que “carece 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”⁴.

Por el contrario, reconocidos doctrinarios asumen una posición distinta a la adoptada por nuestro país, en palabras de LUGO VILLAFANA⁵, el Tribunal “haciendo una interpretación muy literal y poco seria” determinó que para la ley [en

³ Cfr. BRAVO CUCCI, J. *Los actos ilícitos y el concepto de renta. VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2004, p. 14 [ubicado el 28.VIII.2017]. Obtenido en http://www.ipdt.org/uploads/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf

⁴ STC del 12 de noviembre del 2007. {Expediente número 4382-2 007-PA/TC}. [ubicado el 22.VIII.2017]. Obtenido en http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia_sistematizada/fichas/04382-2007-AA.pdf.

⁵ LUGO VILLAFANA, William *¿La “Ganancias” obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a “tributación”: su “incumplimiento” configura delito de defraudación tributaria?*, Lima [Ubicado el 22.VIII.2017]. Obtenido en boletinderecho.upsjb.edu.pe/articulos/Delitos_Tributarios.doc.

especial el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la renta] “(...) no es relevante el origen del incremento patrimonial, esto es, no importa si es lícito o ilícito, en ambos casos produce renta que debe ser tributada”.

Sin embargo, se advierte que la posición asumida por el ordenamiento peruano carece de una debida motivación pues tanto el Tribunal Fiscal como el Tribunal Constitucional han sido poco concienzudos sustentando la imposición de las ganancias ilícitas basados en argumentos superficiales, con un desarrollo trivial, no existiendo la fundamentación jurídica sólida que el tema amerita y dejando abierta la posibilidad para que renombrados doctrinarios apoyándose en razonamientos contundentes se inclinen en contra de la tributación de actos ilícitos, posición que la tesista comparte. Precisamente en este sentido, surge la interrogante *¿Cuáles son los fundamentos jurídicos tributarios que sustentan la ingravabilidad del impuesto a la renta sobre las ganancias provenientes de actos ilícitos?*

Cuestionamiento que daremos respuesta a lo largo de la presente tesis para lo cual se ha visto conveniente establecer la siguiente estructura: En su capítulo I, se realiza un breve repaso de los principales conceptos que se deben tener en consideración para entender el planteamiento medular de la investigación. Acto seguido, se analiza las posturas a favor y en contra de la imposición de las ganancias ilícitas y, finalmente, en el último apartado se detalla la posición asumida por la tesista en referencia a la tributación de ganancias ilícitas, se propone un tratamiento distinto del adoptado por el ordenamiento peruano y se plantea una reforma legislativa.

CAPÍTULO I

ASPECTOS RELEVANTES SOBRE EL IMPUESTO A LA RENTA

Con el objeto de delimitar aspectos que son necesarios para el presente trabajo de investigación, se definirá y desarrollará algunos conceptos en relación con la hipótesis adoptada, tales como: renta, ámbito de aplicación del impuesto a la renta, las teorías de imposición y los actos ilícitos o actividades ilícitas como generadores de obligaciones tributarias.

1.1.- Impuesto a la Renta

El sistema impositivo que grava la renta ha estado en constante evolución, adaptándose a la globalización, a los cambios del comercio, a los diferentes niveles de desarrollo económico, a las condiciones político-culturales y a los avances tecnológicos con incidencia en el contribuyente y en la administración, así como a los diferentes modelos de política fiscal⁶. Dada su trascendencia es innegable que es “el pilar fundamental y pieza básica de nuestro sistema fiscal”⁷

⁶ Cfr. VILLAGRA CAYAMANA, Renée y ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. “*Tendencias del impuesto a la renta corporativo*”. En *Derecho PUCP*, núm. 72, Lima, Junio, 2014, p.164

⁷ CUBERO TRUYO, Antonio. *El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. Juan Calero*, Madrid, Ed. Civitas, 2016, p.5

Por consiguiente, el Impuesto a la Renta puede ser considerado, sin exageración alguna, como el impuesto más importante de la primera mitad del presente siglo. Sus orígenes históricos, datan de mucho tiempo atrás, las primeras figuras tributarias captaban aspectos especiales de ciertas rentas y es recién en Gran Bretaña, siglo XIX, que se introduce como un impuesto general, cuyo sistema fiscal dominará a partir de entonces. Consolidándose en el siglo XX⁸.

En América Latina, la repercusión de este movimiento científico y legislativo se produce con algún retraso, pudiendo indicarse que entre los años 1920 y 1935 se asiste a la difusión de este impuesto, quedando incorporado desde entonces a los sistemas tributarios, en los cuales tiene un peso que varía de país en país, pero en general puede considerarse de gran trascendencia⁹.

El reconocido tributarista peruano, BRAVO CUCCI, define “el impuesto a la renta es un impuesto que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto, dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial=capital + trabajo)”¹⁰.

Se entiende, entonces, es un impuesto que grava los signos externos de riqueza, la misma que puede ser obtenida por distintas fuentes ya sea capital, trabajo o alguna actividad empresarial a la que se dedique el contribuyente.

Sólo por citar algunos ejemplos diremos que en América Latina, el impuesto a la Renta está legislado de la siguiente manera:

“En argentina se denomina: “Impuesto a las Ganancias” y es recaudado por la dirección General Impositiva de ese país, en Chile el “Impuesto a la Renta” es recaudado por el Servicio de Impuestos Internos, en el Ecuador el tributo se

⁸ Cfr. GARCÍA MULLIN, Roque. *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*, Buenos Aires, Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), 1978, p. 2.

⁹ *Ibidem*, p. 3.

¹⁰ BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*, 5° Edición, Lima, Jurista Editores E.I.R.L 2015, p. 311

encuentra regulado por la ley del Régimen Tributario Interno. En nuestro país, el Impuesto a la Renta se encuentra regulado por el Decreto Supremo N° 179-2004 y el D.S. 122-94-EF y leyes modificatorias”¹¹.

1.1.1 Características

Autores entendidos en el tema como CALVO ORTEGA se han pronunciado sobre el impuesto a la renta destacando algunas características fundamentales como el ser un “tributo de carácter *directo* y naturaleza *personal* y *subjética* que grava la renta de las personas físicas”¹².

En la misma línea, GARCÍA MULLIN acota “(...) puede decirse que los caracteres generales que se le atribuyen son: a) el no ser trasladable; b) el contemplar la equidad a través del principio de capacidad contributiva, al ser global, personal y progresivo; c) el tener un efecto estabilizador”¹³.

En busca de un mayor alcance desarrollaremos las características interrelacionando los caracteres que ambos autores aportan:

- Tiene el carácter de ser no trasladable.

Esto significa que “el impuesto no es susceptible de traslación, por lo que afecta directa y definitivamente a aquel sobre la cual la ley lo hace recaer”¹⁴.

En otras palabras, el impuesto a la renta determina quién es el sujeto obligado; siendo el propio contribuyente, y no otro, quien debe soportar la carga económica por sí mismo, por lo cual es imposible transmitir la obligación tributaria a un sujeto distinto del contemplado por ley. Lo que ORTEGA, líneas arriba, reconoce como la naturaleza personal y subjética del impuesto.

- Impuesto a la Renta contempla la aplicación del principio de equidad al estar relacionada con la capacidad contributiva.

¹¹ PAREDES NARVAEZ CONSULTORES CORPORATIVOS. *Breve Reseña Histórica del Impuesto a la Renta*, 2011 [ubicado el 15.IX.2015]. Obtenido en <http://paredesnarvaez.blogspot.pe/2011/08/breve-resena-historica-del-impuesto-la.html>.

¹² CALVO ORTEGA, R. “Naturaleza” en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la renta de personas físicas y a la ley del impuesto sobre el patrimonio*, Madrid, Aranzadi, 1995, p. 35.

¹³ GARCÍA MULLIN, *Óp. cit.*, p. 3.

¹⁴ Ídem.

Esta característica señala que el impuesto a la renta debe estar vinculado necesariamente con la capacidad contributiva de los ciudadanos, teniendo un tratamiento equitativo, a efectos de que la imposición recaiga en aquellos que posean idoneidad económica, y que tributen basados en la situación económica particular, se requiere entonces que los impuestos graven manifestaciones reveladores de riqueza, de los cuales razonablemente se pueda deducir la capacidad económica, siendo los clásicos indicios o manifestaciones de riqueza según los estudiosos, la renta, el patrimonio y el consumo¹⁵. Es por esto, que también se le conoce como un tributo directo pues recae sobre la riqueza o el patrimonio, que son las manifestaciones de la capacidad contributiva.

Podemos citar como sustento de la relación entre el impuesto a la renta y la capacidad contributiva un pronunciamiento del Tribunal Constitucional. Nos referimos a la STC N° 2727-2002-AA/TC, allí se precisó lo siguiente: *“(...) el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes”*¹⁶.

- El “efecto estabilizador” del impuesto.

Por último, esta característica se refiere al carácter gradual de la tasa, por cuanto en situaciones de inflación o alza de precios, el impuesto tendrá tasas más altas y, a la inversa, en épocas de recesión la tasa es más baja, precisamente con el fin de tener un efecto estabilizador en la economía del país.

¹⁵ Cfr. PAREDES MARROQUÍN, Juan Alberto. *La capacidad contributiva en los impuestos desde la perspectiva del estado constitucional: Relativización de los índices o manifestaciones de riqueza*, Tesis para la obtención del título de Abogado, Lima, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2014, p. 6

¹⁶STC del 19 de Diciembre del 2003, FJ.4 {Expediente número 2727-2002-AA/TC}. [ubicado el 22.VIII.2015]. Obtenido en <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.html>.

1.1.2 Renta

Uno de los aspectos esenciales para el estudio del Impuesto a la Renta, es precisar el objeto que será sujeto a tributación, pues a partir del mismo, el legislador decidirá si determinado ingreso o ganancia que acrecienta el patrimonio de una persona o empresa se encontrará gravado con el Impuesto a la Renta, para lo cual es necesario definir el concepto de renta.

El concepto de renta tiene como origen un matiz económico; por lo que, es la teoría económica la que desarrolla a lo largo de varios años el concepto de rédito. Así, por ejemplo, FISHER, quien desarrolla la teoría que lleva su nombre, define renta como “el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado periodo. Se trata, pues de la utilidad directa que los bienes le proporcionan a su poseedor, ya se trate de bienes anteriormente adquiridos”¹⁷. Por ello, el concepto de renta incluye lo que se denomina “servicios de la riqueza”, así será considerada renta el servicio de habitación que procura la casa a su propietario, ya sea que la disfrute él mismo o la alquile”¹⁸.

Para SAMUELSON la renta es definida como “la corriente de salarios, intereses, dividendos y demás cosas de valor recibidas durante un periodo de tiempo (normalmente un año)”¹⁹.

Por su parte, la Real Academia de la Lengua Española define a la renta como “la utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra. Es el

¹⁷SERRANO AÑAZCO, Naira Dayuma. *La Imposición Directa de las Rentas obtenidas por actividades ilícitas*, Tesis para la obtención del título de Abogada, Quito, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2014, p. 7.

¹⁸DELGADO RATTO, Cecilia. *Ámbito de Aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú. Aproximaciones al Régimen de las Rentas Imputadas en La Ley del Impuesto a la Renta: Límites y Perspectivas* [ubicado el 12.IX.2015]. Obtenido en http://www.ipdt.org/editor/docs/06_VIIIJorIPDT_CDR.pdf.

¹⁹ SAMUELSON, Paul A y NORDHAUS, William D. *Economía*. Cit. por: VILLANUEVA GONZÁLEZ, Martín. *Las Rentas Empresariales*, p.2 [ubicado el 05.X.2015]. Obtenido en http://www.ipdt.org/editor/docs/12_VIIIJorIPDT_MVG.pdf.

ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona o en materia tributaria, el importe neto de los rendimientos”²⁰.

Para SALIN la renta no es otra cosa que el rendimiento producido por el capital en un determinado tiempo. El capital constituye la esencia de la renta y su valor se calcula a partir del flujo de renta que se puede obtener en un periodo de tiempo²¹.

En síntesis, podemos conceptualizar a la renta como aquella utilidad, provecho o rendimiento económico que se percibe en determinado periodo de tiempo.

Precisamente, la teoría económica sirve de base para el desarrollo de las doctrinas fiscales que, a su vez, son fuente de los distintos sistemas tributarios existentes. Es así que las doctrinas fiscales elaboraron sus propias definiciones del concepto de rédito, éstas son la teoría de renta– producto, flujo de riqueza y la teoría del incremento patrimonial más consumo.

1.1.3 Teorías de imposición

En este apartado se desarrollará las tres teorías fiscales de mayor aceptación; asimismo, se concordará con el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.

A) Teoría de Renta-Producto

Según la teoría de la renta- producto, la renta es el producto periódico proveniente o extraído de una fuente durable capaz de producirlo. “La característica principal dentro de esta teoría es que la fuente debe subsistir al acto de producción de la riqueza nueva, o sea, que la fuente debe ser durable, lo que no importa sostener, como lo han hecho algunos, que ella es permanente”²².

Al respecto, GARCÍA MULLIN²³ señala que sólo serán considerados como rentas, los enriquecimientos que cumplan estos requisitos:

²⁰ REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 23ªed, Madrid, Real Academia de la Lengua Española, 2014.

²¹ Cfr. SALIN, Pascal. *La arbitrariedad fiscal*. 3ª Ed, Eiunsa S.A, Bogotá, 2015, p. 64

²² BOSSIO TEJADA, Leslie. *Impuesto a la Renta*, 1ª Ed, Lex Soluciones S.A.C, Lima, 2017, p. 31

²³ Cfr. GARCÍA MULLIN, Juan Roque. *Manual del Impuesto a la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*, p.p. 13-16 [ubicado el 30.VIII.2015]. Obtenido en <http://kpantaperiche.galeon.com/cvitae2257555.html>.

- Debe ser un producto; es decir, una riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce.
- Provenzan de una fuente durable. La fuente puede ser el capital, el trabajo o ambas (empresa). Se entiende que la fuente es durable en el sentido de que subsista a la producción, manteniendo su capacidad para repetir en el futuro.
- Sean periódicos; la renta según este criterio será un ingreso periódico, repetitivo en el tiempo. Sin embargo, GARCÍA, precisa que dicha periodicidad no es necesariamente real en la práctica, sino que basta la potencialidad de ello.
- La fuente haya sido puesta en explotación²⁴; el autor se refiere dentro de este punto a la habilitación de la fuente, que constituye la voluntad del ser humano de hacer producir una fuente y de culminar con una actividad o negocio. Por estas razones, no se consideran dentro de esta teoría como renta: las ganancias ocasionales, eventuales o fortuitas.

En nuestro ordenamiento “esta teoría está recogida en el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú”²⁵, el mismo que establece que el impuesto grava “(...) *las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquéllas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos*”.

Se advierte, entonces, este inciso corresponde a la teoría de “renta- producto”. Asimismo, con fines ilustrativos, se dará un ejemplo: Sofía arrienda su departamento a Marcos. Se considerará “renta- producto” el ingreso que percibe Sofía por arrendar un bien de su propiedad. La fuente es el bien puesto en alquiler, su departamento, el cual es una fuente durable y genera ingresos periódicos y el producto sería la merced conductiva que recibirá de Marcos.

En síntesis, bajo esta teoría se determina como renta, aquel producto que proviene de una fuente durable en el tiempo y es susceptible de generar ingresos periódicos, precisándose que compartimos la posición de BRAVO CUCCI en cuanto que la

²⁴“El concepto de fuente productora comprende a los bienes tangibles o intangibles, o actividades humanas, que explotadas lícitamente generan un rendimiento legítimo y que puede diferenciarse de la fuente que lo produce”. BRAVO CUCCI, J. *Los actos ilícitos y el concepto de renta. VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, p.10 [ubicado el 28.VIII.2015]. Obtenido en http://www.ipdt.org/uploads/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf

²⁵ CHUMÁN ROJAS, Ramón. *La ley del impuesto a la renta de personas naturales en el Perú y los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva y de igualdad*, Tesis para la obtención del grado de Doctor en Derecho, Lima, Universidad Privada Antenor Orrego, 2015,p.45

fuente debe ser explotada por una actividad permitida por el ordenamiento jurídico; por lo que queda descartada la posibilidad que una actividad ilícita pueda ser calificada como una fuente productora de rentas.

B) Teoría Flujo de Riqueza

Para esta teoría el concepto de renta abarca el total de ingresos que proviene de terceros, sin importar si procede o no de una fuente durable; pues “el ingreso puede ser periódico, transitorio o accidental”²⁶; vale decir es renta como la propia designación de ésta teoría lo denota “el total de la riqueza que fluye al contribuyente proveniente de operaciones con terceros, en un periodo determinado”²⁷.

En este sentido, según esta teoría el impuesto gravará todas aquellas manifestaciones de riqueza sin tener en cuenta la habitualidad de la actividad que genera la renta, no siendo fácil su aplicación, debido a que se debe reconocer el concepto de riqueza para que proceda la imposición. En la legislación peruana se aplica para el caso del impuesto a la renta de personas naturales cuando enajenan sus bienes de capital, y a las empresas por los ingresos extraordinarios que pudieran recibir²⁸.

De tal modo, se incluyen dentro de esta teoría los siguientes ingresos:

- Ganancias de capital:

De su propia denominación podemos tener un alcance, las ganancias de capital provienen de la realización de aquellos bienes que forman parte del capital, es decir, que no fueron adquiridos con el fin de ser comercializados, es entonces aquella utilidad proveniente de la enajenación de bienes que no forman parte del giro natural de la empresa.

En conformidad, el artículo 2 de la LIR refiere “constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende

²⁶ FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. *El concepto de renta en el Perú. VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, p.3 [ubicado el 28.VIII.2015]. Obtenido en http://www.ipdt.org/editor/docs/07_VIIIJorIPDT_JFC.pdf.

²⁷ Ídem.

²⁸ Cfr. CHUMÁN ROJAS, Ramón. Óp. cit, p.46

por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa (...)"²⁹.

Entre las operaciones que generan ganancias de capital mencionadas por la misma ley, son las siguientes: La enajenación de acciones y participaciones representativas del capital, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, la enajenación de bienes adquiridos en pago de operaciones habituales o para cancelar créditos provenientes de las mismas, derechos de llave, marcas y similares, bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas o empresas constituidas en el país, negocios o empresas.

- Los ingresos por actividades accidentales. Al respecto, ROQUE enuncia “son ingresos originados por una habilitación transitoria y eventual de una fuente productora, o sea que provienen de actos accidentales que no implican una organización de actividades con el mismo fin”³⁰. El autor con fin ilustrativo proporciona el ejemplo de un abogado que hace de comisionista y acerca a dos clientes para hacer un negocio, así obtiene un ingreso que no proviene de su actividad habitual y la comisión que recibe como contribución no proviene de una fuente durable y permanente sin embargo esta actividad accidental genera una ganancia que tributará bajo la teoría flujo de riqueza.

- Ingresos eventuales
Son aquellos ingresos que dependen de la aleatoriedad. Por ejemplo, premios de la lotería, sorteos, toda clase de juegos de azar.

- Ingresos a Título Gratuito
Son aquellos obtenidos mediante donaciones, legados o herencias.
Por consiguiente, la teoría flujo de riqueza engloba a los ingresos provenientes de la ganancia de capital, ingresos eventuales, accidentales y los percibidos a título gratuito.

²⁹ Texto Único Ordenado de La Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 054-99-EF, art. 2.

³⁰ GARCÍA MULLIN, *óp. cit.*, p. 17.

Sin perjuicio del análisis que se realizará en el tercer capítulo, donde se sustentará minuciosamente la posición adoptada por la tesista, debemos precisar que estos ingresos formarán parte del patrimonio del sujeto, incrementándolo; sin embargo, cabe cuestionarnos si una actividad ilícita podría aumentar el patrimonio del delincuente cuando según NIÑO TEJEDA “El patrimonio es el conjunto de todos los derechos y obligaciones apreciables en dinero pertenecientes a un mismo titular, incluidos los bienes afectados legalmente a una destinación o fin particular y sometidos a un tratamiento especial”³¹.

De la acepción se deduce que para que este conjunto de derechos y obligaciones sea atribuible a una persona será en virtud de un título jurídico y no de una mera posesión, que es lo que en realidad se da en un escenario delictivo. Esto implica que el producto de un ilícito no incrementa el patrimonio, afirmar lo contrario significaría una evidente contradicción.

C) Incremento Patrimonial Más Consumo

Al respecto, el maestro VILLANUEVA detalla que “(...) según esta teoría, todo flujo de riqueza que incremente el patrimonio de un sujeto en un periodo determinado, incluidos los consumos que éste haya realizado en ese periodo, debe considerarse como renta de dicho sujeto, teniéndose a dicho incremento como una evidencia de aumento en su capacidad contributiva”³².

Por consiguiente, “esta doctrina supone un concepto de renta que tiene su centro en el individuo y busca captar la totalidad de su enriquecimiento (capacidad contributiva) a lo largo de un periodo”³³.

De tal modo que, si al comienzo del periodo una persona tenía 200 unidades, consumió 80 y al final del periodo quedó con 240, su renta ha sido de 120, pues le permitió consumir 80 e incrementó el patrimonio en 40.

³¹ NIÑO TEJADA, Eduardo. “Esquema sobre el Patrimonio”, *Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso*, número XV, 1993, p.153.

³² VILLANUEVA GONZÁLEZ, Martín. *Las Rentas Empresariales*, 2004, p.4 [ubicado el 05.X.2015]. Obtenido en http://www.ipdt.org/editor/docs/12_VIIIJorIPDT_MVG.pdf

³³ GARCÍA MULLIN, *óp. cit.*, p. 18.

Dentro de esta teoría se encuentra el inciso d) del artículo 1° de la LIR referido a las rentas imputadas, incluyendo a las rentas de goce y disfrute, establecidas por Ley. “Así, las rentas imputadas, denominadas también por la doctrina como rentas de goce, morales o psíquicas, consisten en el disfrute que otorga la posesión de bienes duraderos, siendo los casos más conocidos el del valor locativo de la casa habitación y el valor de uso de otros bienes de propiedad del sujeto”³⁴.

En consecuencia “si bien el inciso d) del artículo 1° de la Ley no define taxativamente el concepto de renta imputada, recoge la teoría del incremento patrimonial más consumo cuando señala que en este tipo de rentas se encuentran incluidas las rentas de goce o disfrute”

De la misma manera que razonamos en la teoría de flujo de riqueza, el producto de una actividad ilícita no incrementa el patrimonio, en definitiva tampoco según esta teoría las actividades de origen ilícito.

El Impuesto a la Renta Peruano grava no sólo las rentas provenientes de la explotación de una fuente, sino también cualquier otro ingreso con alcances distintos a esta, como son las ganancias de capital originadas por la enajenación de bienes, así como los ingresos provenientes de operación con terceros³⁵.

Así, en la Ley del Impuesto a la Renta se reúnen las tres teorías de renta desarrolladas como hemos podido demostrar.

1.1.4 Elementos

Haremos un estudio breve de los elementos del Impuesto a la Renta.

A) Hecho Imponible

Determinados actos, situaciones o cualidades de los ciudadanos dan origen a obligaciones tributarias porque la ley los ha convertido en “hechos imponibles”, es

³⁴ FERNÁNDEZ, Luis Omar. *El Impuesto a la Renta, Tratado de Tributación*, Tomo II, Volumen I, Buenos Aires, Ed. Astrea, 2004, p. 128.

³⁵ BASALLO RAMOS, CARLOS; GÓMEZ AGUIRRE ANTONIO y NIMA NIMA Elizabeth; *Guía Práctica del Impuesto a la Renta*, 1°ed, Lima, Gaceta Jurídica, 2005, p.11.

decir, porque los ha considerado como elementos fácticos capaces de crear, en concurso con la norma, un vínculo jurídico entre el estado y el particular.

Por tanto, se reconoce la facultad del legislador de “crear” hechos imponibles siempre que se trate de un acontecimiento que además de generar riqueza debe existir ese nexo jurídico para poder ser exigible al particular.

En específico, en nuestra legislación, existe una norma que habilita a la administración tributaria la facultad de subsumir los hechos realizados por los contribuyentes en las hipótesis de incidencia de normas tributarias, no referimos a la norma VIII del Título preliminar del Código Tributario, en virtud de la misma la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria determinará la naturaleza del hecho imponible tomando en cuenta los actos, situaciones y las relaciones económicas que realicen los deudores tributarios.

En ese orden de ideas, el maestro BRAVO CUCCI señala que “la calificación de los hechos imponibles, no es una facultad exorbitante ni especial, sino propia del acreedor tributario y de su administración tributaria e inherente a su condición”³⁶ En otras palabras, la norma VIII del título preliminar le otorga la facultad de calificación del hecho imponible a la administración tributaria.

Asimismo, el mencionado tributarista define al hecho imponible como “un hecho concreto acaecido en el mundo fenoménico, que es juridizado por la incidencia de una norma jurídica”³⁷.

Por su parte, ZAPATA conceptualiza el hecho imponible como “una situación descrita en la disposición legal, que al concretarse va a originar la obligación tributaria, y como consecuencia el efecto que la obligación persigue: el pago de una prestación pecuniaria”³⁸

Por otro lado, el maestro JARACH ha identificado el hecho imponible de un impuesto como “*un hecho jurídico, en el sentido que el acaecimiento de este hecho*

³⁶ BRAVO CUCCI, Jorge. *Tributos & Dogmas. Tendencias Actuales del Derecho Tributario*. Lima, Ediciones Caballero Bustamante S.A.C, 2010, p. 42

³⁷ BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*, 5° Edición, Lima, Jurista Editores E.I.R.L 2015, p. 305

³⁸ ZAPATA CRUZ, Dalil. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Vol. 6, N°1, In Crescendo Institucional, Lima, 2015

genera consecuencias jurídicas en el ámbito del derecho”³⁹. Del mismo modo, PLAZAS VEGA señala “entiéndase por hecho imponible el acontecimiento económico que el legislador ha decidido gravar”⁴⁰.

De manera similar, MENÉNDEZ define el hecho imponible como “el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”⁴¹

Ahora bien, la regulación del hecho imponible en abstracto comprende de la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor tributario (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal) y el lugar de acaecimiento (aspecto espacial)⁴²

Se desprende de lo anteriormente citado que el hecho imponible incluye todo el supuesto fáctico, objeto de tributación, y el obligado, la persona que va a ser gravada. Es decir, es la ley quien establece de manera precisa los elementos constitutivos del hecho imponible y genera la obligación tributaria.

Nuestro país, en conformidad con ello, en su artículo 74° de la Constitución Política señala:

“Los tributos se crean modifican o derogan, o se estable una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo” (subrayado nuestro)

En esa línea, el Título Preliminar del Código Tributario Peruano señala:

“Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

- a) Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado.*
- b) Contribuyente: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.*

³⁹ JARACH, D. *Hecho imponible*, 5° Ed, Buenos Aires, Abeledo- Perrot, 2014, p. 389

⁴⁰ PLAZAS VEGAS, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Temis S.A, 2000, p. 723.

⁴¹ MENÉNDEZ, Alejandro. *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*, Madrid, Lexnova S.A, 2009, p. 189.

⁴² Cfr. GAMBA VALEGA, César. *Derecho Tributario. Tópicos Contemporáneos*, 2° Ed, Lima, Grijley, 2014, p. 434

c) *Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.*

Como precisa el texto constitucional es por ley y sólo por ley que se rigen las relaciones jurídicas de un tributo, siendo aún más preciso el Código Tributario Peruano estableciendo que es la norma quien rige el impuesto; por tanto, es por ley que se establece el hecho imponible.

Dicho esto, es necesario cuestionarnos si cabe la posibilidad que un hecho imponible pueda contener un acto ilícito.

Según muchos entendidos en la materia como Galarza, Plazas Vega, Héctor Villegas, entre otros, consideran que el hecho imponible es un acto de naturaleza económica, en tales casos la ilicitud no afectará su existencia o su realización.

En contraste, BRAVO CUCCI considera que “el hecho imponible es un hecho jurídico con relevancia económica, lo que es distinto a aseverar que se trata de un hecho económico; siendo que el autor entiende por hecho jurídico, aquel suceso que por la incidencia de una norma jurídica ha sido dotado de eficacia jurídica causando sus propios efectos jurídicos”⁴³.

Avanzando en esta línea de pensamiento, el maestro Bravo señala que la hipótesis de incidencia tributaria presupone la existencia de un hecho o circunstancia arreglada a derecho, y que, en consecuencia, no contraviene normas jurídicas prohibitivas. Siendo que las conductas delictivas son penalmente reprochables y por tanto ilícitas, la que por su naturaleza no pueden ser comprendidas en hechos imponibles, generándose otras consecuencias jurídicas respecto de las ganancias producto de estas actividades ilícitas pero éstas no pueden ser consideradas como tributo⁴⁴.

Se advierte, entonces, que no existe un tratamiento pacífico y unánime respecto a la consideración del hecho imponible como un hecho económico o jurídico, sin lugar a dudas, el optar por una u otra posición significa inclinarse por la gravabilidad o no de las ganancias ilícitas.

Nuestra posición considera que la norma tributaria es una norma jurídica como cualquier otra, por tanto, no puede comprender un acto ilícito; sostenemos que la

⁴³ Cfr. BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*, Óp. Cit, p. 305

⁴⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 321

licitud es uno de los elementos del concepto de tributo, no siendo posible que exista un hecho imponible que comprenda un hecho ilícito. Por lo que si bien, el legislador cuenta con esa potestad para calificar a un hecho como imponible, su discrecionalidad debe tener parámetros y realizar un proceso de selección, siendo que el legislador no puede convertir en presupuestos de la imposición todos los actos que el individuo realice.

Y para Sáinz Bujanda, “los criterios directivos de selección de hechos imposables están, sin duda, inspirados en consideraciones de tipo jurídico. Resulta, en suma, que la selección de los hechos imposables se produce con sujeción a normas y a criterios jurídicos”⁴⁵. De esta manera, descartamos una posible desvinculación del hecho imponible con lo jurídico.

En síntesis, la tarea del legislador en la selección de los hechos imposables debe considerar el sustrato económico pero no puede prescindir del carácter jurídico que es exigible en toda norma.

B) Ganancia gravada

La ganancia que será objeto de imposición se encuentra constituida por todos los ingresos determinados en la propia norma. En el caso peruano, en el Capítulo I de la Ley del Impuesto a la Renta se establece taxativamente el ámbito de aplicación del impuesto.

En su Artículo 1º determina de manera explícita los ingresos que grava:

- a) *Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.*
- b) *Las ganancias de capital.*
- c) *Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley.*

- d) *Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.*

Ciertamente, hemos mencionado en un acápite anterior, nuestra Ley del Impuesto a la Renta recoge las tres teorías de imposición.

⁴⁵ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *El nacimiento de la obligación tributaria. Análisis Jurídico del hecho imponible*. Buenos Aires, 2008, p. 332

En el inciso a) recoge la teoría de renta- producto.

En el inciso b) y c) recoge la teoría de flujo de riqueza.

En el inciso d) recoge la teoría de incremento patrimonial más consumo.

Por otro lado, hacemos hincapié, el mencionado cuerpo legal de ninguna manera hace referencia a las ganancias de origen ilícito y como hemos reiterado los tributos se crean por ley bajo mandato constitucional. Del mismo modo, los actos ilícitos no se consideran parte del hecho imponible y no podrían estar bajo tributación.

1.2 Actos ilícitos como generadores de obligaciones tributarias

En principio, acto es “la manifestación de voluntad o de fuerza, hecho o acción de lo acorde con la voluntad humana”⁴⁶. Mientras que la ilicitud se la comprende como aquello contrario a la ley o al ordenamiento jurídico.

Existe una discusión doctrinal sobre si un acto puede ser considerado como ilícito pues para muchos autores como BELTRÁN “el acto jurídico es un hecho jurídico humano voluntario lícito con manifestación de voluntad cuyas consecuencias jurídicas son las queridas por los sujetos”⁴⁷, de la misma manera, según ANÍBAL TORRES el acto jurídico tiene dentro de sus características que es un acto lícito.

En contraste, GONZALO MEZA afirma “la licitud no es una característica de todos los actos jurídicos, pensamos que consiste en un requisito de validez jurídica, porque pueden existir actos jurídicos sin ese carácter de licitud, que serán actos jurídicos ilícitos o nulos, pero no dejarán de ser actos jurídicos (...)”⁴⁸.

Sin menester de entrar en cuestiones ajenas al problema propuesto, asumiremos el último criterio y consideramos factible referirnos a “actos ilícitos”.

CABANELLAS conceptualiza al acto ilícito, como aquel acto “reprobado o prohibido por el ordenamiento jurídico, el opuesto a una norma legal o a un derecho

⁴⁶ VIDAL RAMIREZ, Fernando. *El acto jurídico*, 7° Ed, Lima, Gaceta Jurídica, 2007, p. 52.

⁴⁷ BELTRÁN PACHECO, Jorge. Cuadernos Jurisprudenciales, *Gaceta Jurídica*, N° 6, diciembre 2001, p.4.

⁴⁸ MEZA MAURICIO, Gonzalo. *El Negocio Jurídico. Manual Teórico- Práctico*. 1° Ed, Lima, Alegre, 2003, p. 80.

adquirido”⁴⁹. También son considerados como “aquellos contrarios a las disposiciones legales, generalmente implican una violación a una disposición legal o contractual. Los hechos ilícitos causan perjuicios y menoscabos a las personas, además de sus distintas esferas como patrimonio, dignidad humana, inclusive su libertad personal, cabe indicar que el transgresor puede haber actuado con intención (dolo), imprudencia, negligencia o inexperiencia (culpa)”⁵⁰.

De los conceptos recogidos se desprende con claridad que el ilícito se distingue como aquello ajeno al sistema de derecho, contrario a las previsiones legales, a la moral o las buenas costumbres y que la modalidad correspondiente al acto ilícito dependerá de la naturaleza de la norma jurídica quebrantada; verbigracia, si una norma penal es infringida estaremos ante un ilícito penal y, si por el contrario, es la norma civil la quebrantada será un ilícito civil.

1.2.1 Ilícito Civil

Primero debemos definir lo que nuestro sistema jurídico entiende como un ilícito civil, es así que la norma de naturaleza civil por excelencia, Código Civil, nos precisa lo siguiente: “El concepto objetivo de ilicitud se deduce del art. V del TP del Código civil que dispone que es nulo el acto jurídico contrario a las leyes imperativas que interesan al orden jurídico o a las buenas costumbres. Basta que el acto humano sea contrario a normas imperativas, al orden público o a las buenas costumbres para que sea ilícito y, por tanto, nulo, sin requerirse el elemento subjetivo del dolo o la culpa”⁵¹.

En este sentido, coincidimos con Galarza, él entiende que un acto ilícito civil es por naturaleza anulable por lo que será plenamente válido hasta que se declare judicialmente su nulidad, de ocurrir esto, el acto por ser nulo no surtirá efectos jurídicos y se retrotrae la realidad jurídica al estado primigenio, en consecuencia, no estará sujeto a tributación por razón de que no habrá capacidad contributiva. Sin

⁴⁹ CABANELLAS DE TORRES, G. *Diccionario Jurídico Elemental*, 16° Ed, Buenos Aires, Heliasta, 2003, p. 20.

⁵⁰ Cfr. MEZA MAURICIO, Gonzalo, *Óp. Cit.*, p.56.

⁵¹ TORRES VÁSQUEZ, Aníbal. *Acto Jurídico*, 4° Ed, Lima, Idemsa, 2012, p. 56.

embargo, si no existe declaración judicial que determine la nulidad del acto, éste surtirá efectos jurídicos; por tanto, no hay inconvenientes para la tributación.

Cabe subrayar que el tratamiento que da el ordenamiento jurídico a las rentas producto de un ilícito civil es más flexible que el dado a las de origen penal, estimando su tributación mientras no se demuestre la ilicitud en el ámbito judicial⁵².

En síntesis, consideramos que los beneficios económicos provenientes del acto ilícito permanecerán intactos mientras no se haya determinado su nulidad y, en consecuencia, existirá capacidad contributiva que constituirá renta gravable.

1.2.2 Ilícito Administrativo

Las normas administrativas constituyen reglas o reglamentos con la misma fuerza vinculante que la ley, habida cuenta que determinan derechos, deberes u obligaciones de los individuos o entidades sujetos a la jurisdicción de cada entidad. El incumplimiento de dichas normas, significará la ilicitud administrativa, implicando la imposición de la sanción prescrita estatutariamente⁵³.

Hacemos hincapié que si estamos ante un ilícito administrativo se propone el mismo tratamiento del ilícito civil es decir en el caso de las ganancias de origen ilícito administrativo serán consideradas legítimas y tributables, salvo que la ilicitud del acto administrativo sea declarada judicialmente. De esta manera, las rentas que resulten de los actos ilícitos administrativos declarados judicialmente como nulos no deberían ser objeto de imposición bajo la misma razón anteriormente mencionada: ausencia de capacidad contributiva⁵⁴.

⁵² Cfr. GALARZA, César. "La Tributación de los Actos Ilícitos" en *Derecho Penal Tributario*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p.p. 281- 282.

⁵³ LUGARO APONTE, Alexandra. *La Tributación de las Rentas de Origen Ilícito Delictivo*, Tesis para la obtención del grado de Máster en Derecho Español Comparado y Vigente, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 2014, p. 15.

⁵⁴ Cfr. MUÑOZ ORELLANA, Ruth Zaida. *La Tributación de Ganancias Ilícitas y el Incremento Patrimonial no Justificado en el Ecuador*, Tesis para la obtención del título de Abogada, Quito, Universidad San Francisco de Quito, 2010, p. 12.

1.2.3 Ilícito Penal

El ilícito penal es conocido como delito, PEÑA CABRERA en su libro Tratado de Derecho Penal define delito como “acción u omisión sancionada por la ley con una pena o medida de seguridad”⁵⁵.

Asimismo, señala que el concepto de delito obedece a un doble enfoque, que se concretan por una parte como un juicio de desvalor que incide sobre el hecho humano y, de otro, como un juicio de desvalor que recae sobre el autor y que es la propia norma penal mediante su art.11 del Código Penal que anota: “Son delitos y faltas las acciones u omisiones dolosas o culposas penadas por la ley” el que nos indica las características de todo delito. Se fija la acción u omisión, las mismas que pueden surgir bajo las formas de dolo o culpa y la noción “penadas por la ley que implícitamente alude a la tipicidad, la antijuricidad y la culpabilidad”⁵⁶.

Son estas actividades de origen delictivo objeto de un arduo debate respecto a la sujeción o no de tributación con el Impuesto a la Renta.

De manera semejante a otros estudios acerca de la tributación de actos ilícitos o actividades ilícitas (en la presente tesis se utilizará ambos conceptos de manera indistinta) es necesario delimitar que nos ocuparemos sólo de aquellas rentas que provienen directamente de la realización de un ilícito penal; es decir, aquellas rentas cuya fuente u origen sea delictivo, esto, en razón que son éstas las actividades inmersas dentro de la discusión doctrinal.

A modo de conclusión, el presente capítulo tuvo como objetivo delimitar el concepto de renta, las teorías de imposición, las características y los elementos del impuesto a la renta. Así, se ha demostrado que el Impuesto a la Renta peruano recoge las tres teorías de imposición y, por último, se ha concluido que los actos ilícitos no pueden ser considerados como hechos imponibles.

⁵⁵ PEÑA CABRERA, Raúl. Tratado de Derecho Penal. Estudio Programático de la parte general. III edición, Lima, Editora Jurídica Grijley, 1997, p. 276.

⁵⁶ Ídem.

CAPÍTULO II

Teorías sobre la Tributación de las ganancias de origen ilícito

Indudablemente, la tributación de las ganancias ilícitas es un tema controversial pues no admite un consenso por parte de los entendidos en materia tributaria como aquellos especializados en materia penal, originándose un escenario de posturas enfrentadas; encontrándose, por un lado, quienes apoyan la tributación de las ganancias ilícitas y, por otra parte, quienes se inclinan por la ingravabilidad de las ganancias ilícitas. Precisamente, este capítulo abordará ambas teorías sobre la tributación de las ganancias de origen ilícito y se realizará un breve análisis de los argumentos que sirven de sustento para cada una de ellas.

2.1 Teoría a favor de la tributación de las ganancias de origen ilícito

Esta teoría defiende la gravabilidad de las ganancias provenientes de actos ilícitos en virtud a los principios constitucionales del derecho tributario. Es así que, en esta sección analizaremos cada uno de los principios que sirven de cimiento de la teoría a favor de la tributación de las ganancias ilícitas con la finalidad de ser refutados en su oportunidad.

2.1.1 Principio de igualdad

El principio de igualdad supone “que la ley debe brindar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, conforme las personas se encuentren en las mismas o

en diferentes situaciones”⁵⁷. Ciertamente la igualdad en un sentido material se traduce en un tratamiento diferenciado para situaciones que son evidentemente diferentes, es decir, los desiguales han de ser tratados distinto por la ley para conseguir la igualdad”⁵⁸

De ahí que, el principio de igualdad importe el mismo tratamiento para todos aquellos que se encuentran en similares situaciones, no prohibiendo un trato disímil para quienes se encuentren en situaciones distintas.

Cabe señalar, el principio de igualdad vinculado a la materia tributaria se encuentra expresamente recogido en nuestra Constitución dentro del art. 74 que delimita el Régimen Tributario y Presupuestal y establece lo siguiente: “(..) *El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona*”.

Justamente este vínculo necesario con la materia tributaria se le conoce como el principio de igualdad tributaria el cual denota “la igualdad como base de los tributos, significa que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y gradual a su capacidad económica”⁵⁹. En concreto, “el principio de igualdad ante la ley supone que todos deben de pagar según su capacidad contributiva y no todos por igual”⁶⁰.

Dicho de otra forma, “el principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma equilibrada 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”⁶¹.

Una vez hecha estas precisiones, es oportuno señalar que quienes apoyan la tributación de los ingresos provenientes de actividades ilícitas tienen como fundamento medular de su postura precisamente este principio, pues afirman que

⁵⁷ STC del 30 de Abril del 2002, FJ.4 {Expediente número 0016-2002-AI/TC}. [ubicado el 22.V.2016]. Obtenido en <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.html>

⁵⁸ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, María. *El principio de igualdad en materia tributaria*. Tesis para obtener el grado de doctor en Derecho, Lima, Universidad de Jaén, 2015, p. 196

⁵⁹ MENDOZA PÉREZ, Raúl. *El principio tributario de igualdad, generalidad, proporcionalidad y la sociedad en el Perú* en Revista de la Facultad de Ciencias Contables, Vol. 22, N. ° 42, Lima, 2014, p. 105.

⁶⁰ CHUMÁN ROJAS, Ramón. *Óp. Cit.*, p.42

⁶¹ BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. *Óp. Cit.* p.126

según lo dispuesto por el referido principio toda carga impositiva debe ser distribuida por igual, de esta manera, no se puede limitar la obligación tributaria a unos pocos contribuyentes o a un determinado sector de la población que realiza actividades lícitas.

Igualmente aseveran que en aplicación del principio de igualdad, todas las personas con igual capacidad contributiva deben tributar sin importar si la renta se originó en un acto lícito o no. Además, argumentan que la administración tributaria no debe dar una “gracia” como la no imposición a la renta para aquellas personas que hayan obtenido una ganancia por la realización de actos ilícitos, entretanto las personas que actúan acorde al ordenamiento jurídico están obligadas al pago del impuesto, lo cual supone un trato discriminatorio en beneficio de las personas que actúan al margen de la ley.

En este sentido, el doctor LUGO VILLAFANA ⁶² en su ensayo hace mención a lo antedicho, manifestando que es el principio de igualdad tributaria el que especialmente ha sido considerado por los defensores de la tributación de las ganancias ilícitas, quienes señalan que los delincuentes con la ganancia que se genera de los actos delictivos incrementan su patrimonio y por ende, aumenta su capacidad contributiva para enfrentar a la carga fiscal. De ahí que la riqueza debería tributar en la misma forma que tributan los ciudadanos que actúan conforme a ley.

En síntesis, este sector de la doctrina defiende la teoría de la de la tributación de las ganancias ilícitas invocando el principio de igualdad, argumentando que no se puede dar un tratamiento privilegiado a favor de quien no cumple el derecho, en menoscabo del contribuyente que lo respeta.

No obstante, quienes estamos en contra de esta teoría, no creemos que exista una trasgresión del principio de igualdad si se realiza un tratamiento diferenciado para aquellas personas que generen renta a través de la realización de actividades ilícitas, en mérito a esta última afirmación, resulta oportuno citar a QUIROZ BERROCAL quien acota lo siguiente: “el principio de igualdad tributaria, implica

⁶² LUGO VILLAFANA, William *¿La “Ganancias” obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a “tributación”: su “incumplimiento” configura delito de defraudación tributaria?*, Lima, pp. 5-6 [Ubicado el 22.VIII.2015] Obtenido en boletinderecho.upsjb.edu.pe/articulos/Delitos_Tributarios.doc.

tratar igual a los contribuyentes que se encuentren en situación económica y contributiva igual; y tratar en forma diferente, a los que se encuentran en situación económica y contributiva desigual”⁶³. Tal cual el maestro Bravo Cucci señala “el principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas”⁶⁴

Ahora bien, ciertamente asentimos se debe dar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en una situación jurídica igual; no obstante, aquellos sujetos que se encuentran en escenarios jurídicos notoriamente distintos como ocurre entre un criminal y el contribuyente que realiza actividades amparadas por el ordenamiento jurídico es perfectamente factible que el ordenamiento aplique consecuencias distintas realizando un tratamiento diferenciado.

En efecto, éstos sujetos se encuentran en situaciones jurídicas totalmente distintas que a su vez acarrearán consecuencias jurídicas disímiles; por tanto, nuestra posición es que no existe una vulneración al principio de igualdad por realizarse un tratamiento diferenciado en aquellos ciudadanos que delinquen, dado que existe una justificación razonable y objetiva que legitima la aplicación de un tratamiento distinto y que de hecho nuestro ordenamiento contempla, nos estamos refiriendo a que el ciudadano trasgresor de leyes debe recibir un tratamiento impartido por el Derecho Penal y no por el Derecho Tributario.

2.1.2 Principio de capacidad contributiva

Otro de los argumentos de relevancia jurídica que invoca la teoría que está de acuerdo a la tributación con el Impuesto a la Renta de ganancias provenientes de actos ilícitos es el principio de la capacidad contributiva. Los defensores postulan que quien posea capacidad contributiva -riqueza gravable- tiene paralelamente el deber de contribuir con el gasto público del Estado fuera de cualquier circunstancia personal del agente.

⁶³ QUIROZ BERROCAL, J. *Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado (IPNJ)* y Tributación de la Ganancia Ilícita vía IPNJ, , Lima, Ius Tributarius 2007, p. 282.

⁶⁴ BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*, 5° ed, Lima, Jurista Editores, 2015, p.126

En primer término, es menester precisar algunas definiciones que se han desarrollado en torno al concepto de capacidad contributiva que nos permitirá comprender el alcance de la misma.

A continuación, citaremos a ALBERTO TARSITANO quien considera a la capacidad contributiva como aquella aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, es una aptitud propia de la presencia de hechos reveladores de riqueza que sometidos a la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible⁶⁵.

Por su parte, RAMPOLDI define la capacidad contributiva de manera semejante pues considera también que es aquella aptitud de una persona para ser contribuyente, tomando en cuenta el grado en que esta persona puede contribuir con el sostenimiento del Estado en relación a la riqueza que ostenta y como contraprestación a los servicios públicos que disfruta.⁶⁶

Asimismo, Fernández Cartagena respalda las afirmaciones anteriores, subrayando a la capacidad contributiva como “la idoneidad de un sujeto para hacer frente a las cargas tributarias, expresada en diversas manifestaciones de riqueza⁶⁷.”

En otras palabras, se entiende a la capacidad contributiva como una cualidad o idoneidad que debe detentar el ciudadano para poder contribuir con el gasto público del Estado a través de la tributación.

Asimismo, se debe hacer hincapié que la capacidad contributiva es uno de los principios básicos considerados por el legislador al momento de establecer un impuesto. “Sobre la base de lo anterior, se llegaría finalmente a la idea de que el principio de capacidad contributiva es el fundamento de la obligación tributaria, es

⁶⁵ Cfr. TARSITANO, A. *Principio de Capacidad Contributiva. Un enfoque dogmático*, Buenos Aires, Editorial Ábaco, 1998, p. 409.

⁶⁶ Cfr. RAMPOLDI, L. “*Consideraciones acerca de la capacidad contributiva*”, Obra colectiva dirigida por LASCANO MARCELO R, *Impuestos: Doctrinas Fundamentales 1942 – 2002*, Buenos Aires, La Ley, 2002, p. 80.

⁶⁷ FERNÁNDEZ CARTAGENA, J. A.: “*La capacidad contributiva*”, *Obra colectiva: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, Lima, Palestra, 2006, p. 171.

decir, es el criterio principal de justicia vinculante para el propio legislador en la *creación y reparto de los tributos*⁶⁸.

En el caso peruano aun cuando el principio de capacidad contributiva no se encuentra contenido dentro de nuestra Constitución, es uno de los principios esenciales que rige a la actuación de la Administración Tributaria al igual que el principio de igualdad, no confiscatoriedad, etc, lo cual ha quedado zanjado por nuestra jurisprudencia nacional a través de los diferentes fallos de nuestro Tribunal Constitucional, como por ejemplo en la sentencia N. ° 0053-2004-AI/TC, que refiere: *El principio de capacidad contributiva es un principio constitucional exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74º de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical (FJ VIII. B. 1).*⁶⁹

Los fundamentos del Tribunal Constitucional del Perú expresados en la mencionada sentencia, contienen reflexiones epistemológicas de vigente actualidad y de proyección hacia el futuro, en razón de establecido de manera expresa una limitación legal a la potestad tributaria del Estado, y al derivar la capacidad contributiva del principio de igualdad, se eleva a esta al rango de un derecho humano. En atención a los razonamientos que anteceden, es de esperarse que cuando el legislador deba de introducir modificaciones en la relación jurídica tributaria, debe tener presente a la capacidad contributiva, en tanto que su

⁶⁸PAREDES MARROQUÍN, Juan Alberto. *La capacidad contributiva en los impuestos desde la perspectiva del estado constitucional: Relativización de los índices o manifestaciones de riqueza*, Tesis para la obtención del título de Abogado, Lima, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2014, p.5

⁶⁹STC del 11 de Agosto del 2005, FJ.8 {Expediente número 0053-2004-AA/TC}. [ubicado el 25.IV.2016]. Obtenido en <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.html>

vulneración implicaría un atentado al derecho de propiedad, un atentado al derecho de igualdad, y un atentado a la dignidad de la persona humana⁷⁰.

Como es de verse, del texto citado se puede inferir que, aun cuando el principio de capacidad contributiva no se encuentre establecido de forma explícita como uno de los principios rectores en la Constitución, el mismo es uno de los pilares fundamentales al momento de establecer y determinar un impuesto por lo que “el principio de capacidad contributiva, es un límite a la potestad normativa que ejerce el Estado en materia tributaria, no siendo una mera directriz o recomendación al legislador sino un mandato preceptivo y vinculante. En respeto a dicho principio, el legislador debe diseñar los Impuestos eligiendo un hecho revelador de capacidad contributiva”⁷¹.

Sintetizando lo descrito, podemos concluir que la capacidad contributiva consiste en la aptitud que tiene una persona para contribuir en las arcas del Estado, siendo que éste puede hacer frente a sus necesidades y a su vez someterse a la imposición fiscal.

Ahora bien, es preciso enfatizar que este principio ha servido como uno de los fundamentos a favor de la imposición de las rentas generadas por actividades ilícitas, debido a que, se postula que cuando una persona realiza un acto ilícito y la realización del mismo le proporciona ganancias, que lógicamente incrementarán su capacidad contributiva, debería estar sujeto al pago del tributo generado por estas rentas, es más sostienen que *la capacidad contributiva se convierte en un fuerte apoyo para las posiciones favorables a la tributación de los actos ilícitos, puesto que, en la medida en que esta haya generado riqueza efectiva para los sujetos que la desarrollaron, la prioridad del mandato constitucional de contribuir de*

⁷⁰ Cfr. HUANES TOVAR, Juan de Dios. *Fundamentos teóricos de la capacidad contributiva como derecho humano en la STC N° 033-2004-AI/TC*. Tesis para la obtención del título de Abogado, Lima, Universidad Católica los Ángeles de Chimbote, 2018, p. 95

⁷¹ CACHO ABANTO, Exilda Estefany. *La vulneración del principio de capacidad contributiva en la aplicación de los sistemas de compensación de pérdidas tributarias en la determinación del impuesto a la renta empresarial de contribuyentes domiciliados en el Perú*, Tesis para optar el grado de abogado, Lima, Universidad Privada del Norte, 2017, p. 60

acuerdo con la capacidad económica determinaría en justicia y en lógica jurídica, la sujeción al impuesto de los ingresos generados en tales actividades ⁷².

Es decir, que la capacidad contributiva no depende de la licitud o ilicitud del acto, de acuerdo a lo citado si existe la capacidad para afrontar el peso del tributo, la persona quedaría sujeta al pago del impuesto, sin importar si el ingreso se generó por un acto ilícito o no, ya que, lo que determina la sujeción al impuesto es la capacidad contributiva.

Como podemos advertir a prima facie esta argumentación se muestra muy sólida; sin embargo, en el siguiente capítulo de la tesis determinaremos que la capacidad contributiva tiene un sentido distinto a la mera capacidad económica representada en la riqueza de una persona, su significado va mucho más allá, puesto que la capacidad contributiva conlleva un análisis del individuo y a una serie de circunstancias reales y objetivas y subjetivas como es a qué se considera patrimonio, y la figura del comiso en relación a la nueva capacidad contributiva que asume la persona después de aplicada esta consecuencia penal.

Debe entenderse a la capacidad económica como toda manifestación de riqueza económica de un individuo, y se distingue de la capacidad contributiva en razón de que ésta última se refiere a todo aquello que le sirva a un individuo para vivir sin sacrificar propiedad ni patrimonio y que se expresa como esa riqueza que puede ser afectada para el gasto público⁷³.

Dicho esto, es necesario que para considerar a una persona como titular de la capacidad contributiva deben concurrir circunstancias de propiedad del patrimonio, no usa mera tenencia, y de licitud de la actividad como presupuestos del hecho imponible.

⁷² GALARZA, César. *“La Tributación de los Actos Ilícitos” en Derecho Penal Tributario*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 95.

⁷³ HUANES TOVAR, Juan de Dios. *Óp.cit.* p.91

2.1.3 Principio de Generalidad

El principio de generalidad está estrechamente relacionado con los principios de igualdad, equidad y capacidad contributiva, por cuanto todos constituyen la base necesaria para alcanzar la justicia en materia tributaria. Varios doctrinarios han desarrollado el alcance y los principales aspectos que enmarca el principio de generalidad en el derecho tributario, a continuación, se destacan algunos de ellos.

Así, por ejemplo, el maestro Villegas enfatiza que la generalidad constituye una institución en la que cualquier persona que se encuentra dentro de las condiciones del hecho imponible con la suficiente capacidad contributiva, adquiere el deber de contribuir y de manera inmediata se encuentra ante la obligación de aportar con la Administración Fiscal. El autor añade que *“el sujeto pasivo, cuando incurre en los supuestos fácticos del hecho imponible y demuestra el requerimiento de la capacidad contributiva debe soportar la carga impositiva sin ser beneficiado por ninguna exención o distinción en el tratamiento tributario en razón del sexo, nacionalidad, nivel social, edad o situación jurídica”*⁷⁴.

Dicho brevemente el autor comprende que el principio de generalidad no indica que todos deben contribuir sino que nadie debe encontrarse libre por privilegios personales; salvo que, exista una justificación razonable para dicha exención. Precisa, además, que el principio de generalidad dentro del derecho tributario constituye un cimiento de la teoría de la tributación de las ganancias ilícitas en la medida en la que este principio no acepta exoneraciones a la imposición de renta relacionadas a las condiciones personales del sujeto. En este sentido, los defensores de la tributación sostienen que quienes hayan cometido un acto ilícito no deberían ser exonerados de la obligación tributaria en base a su conducta típica, es decir, no pueden considerarse como un supuesto de no sujeción del impuesto a la renta simplemente por dedicarse a la comisión de actos delictivos.

Posición que comparte MUÑOZ cuando asevera que *“no puede eximirse a una persona del gravamen fiscal por circunstancias distintas a la ausencia de capacidad*

⁷⁴ Cfr. VILLEGAS, H. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2005, p. 264.

*contributiva requerida para la imposición, si los criminales presentan indicativos reales y verdaderos de esta capacidad, el ordenamiento jurídico no encuentra obstáculo para que se tribute sobre las ganancias de cualquier actividad (...)*⁷⁵

De manera semejante, el maestro Luqui argumenta que sería un absurdo que un ordenamiento jurídico justo en la distribución de la carga tributaria, otorgue un privilegio a los delincuentes evitando la imposición de sus ingresos, teniendo en cuenta que, éstos perciben cuantiosos ingresos económicos por sus actividades y se benefician de los servicios del Estado. En otras palabras, la exoneración tributaria significaría que los delincuentes pueden quedarse con las ganancias producto de su actuar delictivo y, como si no fuera suficiente, no contribuirán con el erario público⁷⁶.

Ahora bien, consideramos que lo autores mencionados incurren en un error al concluir que todos los ciudadanos sin excepción deberían tributar, pues, sostenemos que el principio de generalidad no se vulnera porque no haya lugar a la tributación de las rentas por razones jurídicas o sociales que se refleja en casos como éste y, sobre todo, porque postulamos que a las ganancias ilícitas le compete un tratamiento contemplado por el derecho penal, siendo precisamente, esta rama del derecho quien se encargará de recuperar cualquier ingreso y ganancia producto de un delito.

Hacemos la salvedad que este razonamiento será desarrollado con mayor detenimiento en el siguiente capítulo de la tesis.

2.1.4 Autonomía del Derecho Tributario

Finalmente, pasaremos a analizar, el último de los argumentos que consideran los defensores de la tributación de las ganancias de origen ilícito, el principio de Autonomía del Derecho Tributario.

⁷⁵ MUÑOZ ORELLANA, Ruth. Óp. Cit., p. 50

⁷⁶ Cfr. LUQUI, J. C. "Garantías constitucionales en materia impositiva", *Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, Impuestos: Doctrinas Fundamentales 1942 – 2002*, Buenos Aires, Edit. La Ley, 2002, p. 35.

Al respecto, García Belsunce manifiesta que la autonomía constituye una institución importante para el derecho tributario y dado su trascendencia se encuentra reconocida por todos ordenamientos jurídicos. Además, señala que esta institución se entiende como una suerte de independencia del derecho tributario frente a las demás ramas del sistema legal, en la medida en la que se caracteriza por tener fines, objeto y métodos propios, sin injerencia de las figuras jurídicas presentes en las demás ramas.⁷⁷

En esta línea, según la teoría a favor de la tributación de la renta de origen delictivo, el derecho tributario debe valerse de sus instituciones y figuras jurídicas propias; de esta manera, el Impuesto a la Renta le interesa únicamente la renta, debiéndose dar un tratamiento conforme a las normas y procedimientos tributarios sin que la autoridad fiscal –auditor- deba remitirse o involucrar a otras ramas del derecho para realizar su labor fiscal. Esto debido a que, según los representantes de esta teoría, el derecho tributario lo único que le interesa es gravar allí donde halla riqueza independientemente de la fuente que la produjo.

Punto aparte, como bien señala César Galarza⁷⁸, la autonomía del Derecho tributario está estrechamente ligado con el de la unidad del ordenamiento jurídico, puesto que la unidad jurídica no implicaría negar la existencia autónoma de las distintas ramas del derecho y tampoco la coexistencia de diferentes conceptos, métodos, instituciones y principios propios de cada área del derecho; precisamente, es esta diversidad, la cual fortalece y ayuda a la consolidación del ordenamiento jurídico como un todo.

En este sentido, conjuntamente con el principio de autonomía del derecho es necesario considerar el principio de unidad y coherencia que debe mantener en todo momento el ordenamiento jurídico, de tal manera que, no encontremos contradicciones graves que desnaturalicen el sistema jurídico.

⁷⁷ Cfr. GARCÍA BELSUNCE, H. A.: *“La Autonomía del Derecho Tributario”*, *Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, Impuestos: Doctrinas Fundamentales...*, Op.cit., p. 94.

⁷⁸ GALARZA, César. Op. Cit, p. 87

En definitiva, consideramos que se trata de una equivocada interpretación sostener que el principio de Autonomía del Derecho Tributario faculta que el legislador pueda someter a gravamen diferentes actos, aun cuando éstos sean considerados como actos en contra de la ley por las otras ramas del derecho; esto significaría, una afectación a la unidad del ordenamiento jurídico pues atribuye consecuencias accesorias a las previstas por el Derecho Penal, vulnerándose la coherencia y unidad del sistema jurídico.

2.2 Teoría en contra de la tributación de las ganancias de origen ilícito

En este acápite comentaré a breves rasgos algunos de los fundamentos más destacados de la teoría en contra de la tributación de las ganancias de origen ilícito; entre ellos, tenemos el principio de legalidad que no permite el establecimiento de un tributo sino se encuentra el hecho generador expresamente previsto en ley; la imposibilidad de la inclusión expresa de actos ilícitos o delitos dentro del hecho imponible; es decir se busca establecer con claridad los principales planteamientos que limitan y frustran la imposición de aquellas ganancias que provienen de fuentes ilícitas.

2.2.1 Tesis del Estado Cómplice

Uno de los principales argumentos de la teoría que apuesta por la no sujeción a gravamen de las ganancias ilícitas constituye la tesis del estado cómplice, entiéndase que, desde este postulado el Estado se convertiría es una suerte de “cómplice” del delincuente pues avalaría indirectamente la actividad Ilícita al someter a imposición estos rendimientos.

Se ha destacado este argumento para impedir la imposición de la ganancia ilícita considerando que su tributación implicaría un resquebrajamiento de la moral del Estado que es base en la organización de la sociedad y sirve de fundamento para la exigibilidad de las normas.

Acerca de la moralidad del Estado compartimos la reflexión que realiza el maestro Jorge Bravo Cucci cuando se refiere *al doble discurso que debería mantener el aparato gubernamental para viabilizar la imposición de este tipo de ganancias, cuando por un lado prohíbe justamente esas actividades de manera expresa dentro de su ordenamiento jurídico, incluso llegando a tipificar las conductas como delitos; y por otro lado, decide percibir ingresos dentro de sus arcas fiscales provenientes de estas operaciones descritas*⁷⁹.

En efecto, sería altamente cuestionable el proceder del Estado que, por un lado, prohíba y sancione el actuar delictivo y, por otro, se beneficie de las actividades que castiga. Si bien la finalidad del Estado con la recaudación tributaria es cubrir los servicios básicos para la sociedad esto no justificaría de modo alguno que el gasto público sea solventado con dinero ilícito.

Este orden de ideas nos lleva a concluir que si el Estado se beneficia de ganancias cuyo origen es delictivo entraría en una clara contradicción con el propio sistema y su moralidad. Consideramos que la moral del Estado se encuentra estrechamente ligada con el ordenamiento jurídico y, precisamente ésta, se encuentra recogida en las normas que regulan a la sociedad y garantizan la justicia y el bien común.

Es por todas estas razones que el Estado debe mantener coherencia absoluta entre su actuación y lo que establece dentro de su normativa sin que exista transgresiones de la moral ni de la ley.

El mismo criterio comparte CALLER FERREYROS el cual señala que *con pretexto de los fundamentos de los principios de igualdad y capacidad contributiva, no cabe reconocerle al Estado legitimidad para incurrir en una verdadera “participación” en las ganancias provenientes de actos ilícitos como los delitos*⁸⁰.

El citado doctor BRAVO CUCCI también se refiere sobre este tema siendo concluyente: (...) *Si el Estado cobra impuestos de rendimientos provenientes de*

⁷⁹ BRAVO CUCCI, J. *Los actos ilícitos y el concepto de renta. VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2004, p.4 [Ubicado el 28.VIII.2017]. Obtenido en http://www.ipdt.org/uploads/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf

⁸⁰ Cfr. CALLER FERREYROS, M. *Tribunal Constitucional, Tributación sobre fondos provenientes de Actos Ilícitos*, Madrid, Estudio Echecopar Abogados, 2008, p. 12. Consultado 05.VII.2016 Obtenido en: http://www.ipdt.org/editor/docs/Caller_21-08-2008.pdf ,

*actos delictivos, estaría amparando tal proceder y convirtiéndose en cómplice al estar recibiendo beneficios derivados del ilícito, configurándose una suerte de receptación, colocándose en el mismo nivel que aquello que cometió el acto ilícito*⁸¹.

En suma, postulamos que lo correcto por la Administración sería denunciar a las autoridades competentes cuando exista la sospecha o conocimiento del acto ilícito y no percibir el impuesto, conforme lo veremos en el capítulo tres de la presente tesis.

2.2.2 Principio de legalidad

Como bien se sabe el principio de legalidad es un principio jurídico que se encuentra presente en todas las ramas del derecho, pues no es exclusivo del derecho tributario, sin embargo cobra mayor importancia en esta rama del derecho, pues a través de él se exige a la Administración Tributaria someterse a la ley, debiendo actuar dentro de los parámetros de ésta, esto en salvaguarda del derecho de los contribuyentes⁸².

Para tener un concepto más preciso del principio de legalidad en materia tributaria resulta necesario citar al reconocido tratadista Jarach, quien destaca: *El principio de legalidad es el resultado del encuentro y combinación de dos principios: El primero expresado en el aforismo “nullum tributum sine lege” que refleja la exigencia de una ley formal en materia tributaria; el segundo se conoce habitualmente con el aforismo de origen anglo-estadounidense, inspirado en la representación del pueblo en las tareas legislativas, “no taxation without representation”. Mientras el primero tiende a consagrar la primacía del Poder Legislativo para imponer tributos, el segundo tiende a afirmar la razón política de la ley como expresión de la voluntad general*⁸³

⁸¹ BRAVO CUCCI, J. Op. Cit, p.5.

⁸²CASTILLO LINARES, Jhon Adolfo. *El filtro de constitucionalidad: una crítica a los procesos destinados a garantizar el principio constitucional tributario de no confiscatoriedad*, Tesis para optar el grado de abogado, Lima, Universidad Privada del Norte, 2017, p.24

⁸³ JARACH, D. Op. Cit, p. 300.

Del texto citado comprendemos que el principio de legalidad del derecho tributario abarca primero que “no hay tributo sin ley”, traduciéndose que no puede establecerse, modificarse o extinguirse un tributo sin la existencia de una previa ley que lo permita.

En segundo lugar, el principio de legalidad se relaciona con la expresión “no taxation without representation”, que se refiere a la necesidad de la participación de la población en el establecimiento de tributos; éstos serán representados por los legisladores elegidos por ellos mismos en lo comisos electorales.

Lo que quiere decir, en virtud al principio de legalidad, lo tributos sólo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes pueden pagarlo, lo que modernamente significa que deben ser creados por el Congreso, en tanto, que sus miembros son representantes del pueblo y que se asume son aceptados por quienes lo eligieron, entrañando una garantía esencial del Estado de Derecho⁸⁴

Así también, cuando describe el funcionamiento del principio de legalidad tributaria, PÉREZ ROYO, señala que, junto a la función de garantía individual, este principio debe ser visto como “una institución al servicio de un interés colectivo, el de asegurar la democracia en el proceso de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria”⁸⁵.

Recuerda SIMÓN COSTA, que el principio de legalidad suele estar más bien referido a las relaciones entre la norma general o el ordenamiento⁸⁶. Según GIULIANO FONROUGE, en materia tributaria, “no caben disquisiciones teóricas: la única fuente de la obligación es la ley; sólo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria”⁸⁷.

⁸⁴ Cfr. CALDERÓN TARRILLO, Martha Irene. *La Necesidad De Reglamentar La Facultad Discrecional De La Administración Tributaria En El Procedimiento De Fiscalización*, Tesis para la obtención del título de Abogado, Lima, Universidad Nacional de Trujillo, 2017, p. 129

⁸⁵ PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero*, 4º Edición, p. 41

⁸⁶ SIMÓN ACOSTA, en GONZÁLEZ GARCÍA, *Principios Constitucionales tributarios*, p. 148

⁸⁷ GIULIANI FONROUGE, en GARCÍA BELSUNCE HORACIO A., *Tratado de Tributación*, Vol.1, Tomo I, Edit. Astrea de Alfredo y Ricardo DePalma, Buenos Aires, 2003, p. 95

Por su parte, el catedrático español FERREIRO LAPATZA ha enfatizado las premisas y conclusiones antecedentes en los siguientes términos: “La ley representa la voluntad de autonormación de una colectividad que no reconoce otros poderes que los que emanan del conjunto de los ciudadanos que forman parte de ella”; en esta misma línea agrega, el principio de legalidad según el cual la ley y solo la ley ha de regular ciertas materias, precisamente aquellas que garantizan una organización social basada en la libertad individual, incorpora, esencialmente, la idea de que en una sociedad libre sólo la comunidad puede darse a sí misma, a través de sus representantes, normas sobre tales materias. La idea de autonormación se incorpora así a la ley le atribuye una de sus características esenciales, por ello el principio de legalidad surge en la historia ligada, básicamente, a dos materias en las que se revela la condición de ciudadanos libres de los miembros de una comunidad: la definición de delitos y penas y el establecimiento de tributos⁸⁸.

El maestro SEGUNDO V. LINARES QUINTANA ubica el principio de legalidad dentro de los límites del poder impositivo y como condición esencial del Estado Constitucional. Por su parte, DINO JARACH señala el que el axioma fundamental en esta rama jurídica, y que bien podía llamarse la partida de nacimiento del derecho tributario, es el principio de legalidad⁸⁹.

Ahora bien, el principio de legalidad es de suma transcendencia para el presente trabajo de investigación debido a que dentro de nuestra legislación no existe un dispositivo legal que establezca de manera taxativa el supuesto de gravabilidad de las ganancias de origen ilícito. Esta afirmación quedó demostrada en el capítulo primero de la presente tesis donde detallamos el tratamiento del impuesto a la renta en el sistema fiscal peruano donde se advierte la falta de una norma que obligue a tributar las ganancias ilícitas bajo el impuesto a la renta y por tanto no existe el factor de atribución necesario en el nacimiento de la obligación tributaria.

⁸⁸ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J. J., y otros.: *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial, Sistema Tributario, Los Tributos en Particular*, Marcial Pons, 12ava ed., España, 1996, p.145

⁸⁹ JARACH, D. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, p. 101

A propósito es necesario hacer hincapié a una conclusión que se arribó de manera previa; el hecho imponible del impuesto a la renta no incluye actos de origen ilícito. De esta manera, en conformidad con el principio de legalidad no será posible extender o abarcar supuestos no comprendidos en la norma y volverlos exigibles. Como se demostró oportunamente la norma tributaria, como cualquier otra norma, debe contener cada uno de los elementos que conforman el tributo, y en ningún articulado de nuestro sistema legal podemos encontrar como hipótesis de incidencia a los ingresos provenientes de delitos.

En conclusión, como acertadamente menciona el profesor Lugo Villafama (...) *los fondos provenientes de actividades ilícitas no tienen la condición de renta, porque no califican como manifestaciones de riqueza capaz de ser pasible de contribución, pues no provienen de fuentes productoras de renta (trabajo, capital, empresa)*⁹⁰.

Siguiendo la reflexión plasmada en el artículo del mencionado autor, la permisón de la sujeción de este tipo de ganancias crearía una ficción jurídica contraria al ordenamiento debido a que se incluiría en el concepto de renta gravable algo que no se encuentra dentro del concepto legal de esta institución; así mismo, descartamos la posibilidad de que dinero de origen ilícito tribute bajo la figura de incremento patrimonial no justificado puesto que esta figura jurídica no debería ser considerada como fundamento legal que habilite hechos imposables indeterminados o no prescritos por la norma como sucede en el caso de las réditos de origen ilegal, de ser así, esto constituiría una gran vulneración del principio de legalidad.

2.2.3 Principio de non bis in ídem

Otro de los importantes argumentos que encontramos a favor de la posición defendida constituye el Principio Non bis in ídem y su vulneración al sujetar a imposición la ganancia producida por actividades delictivas.

⁹⁰ LUGO VILLAFANA, W. Óp.cit. p, 10

En este apartado resulta nuevamente importante citar al maestro Bravo Cucci quien postula la tesis de la incompatibilidad entre las medidas represivas – sancionadoras y penales- y las tributarias. De acuerdo al pensamiento del autor una adecuada aplicación del principio non bis ídem excluye de plano la posibilidad del nacimiento de la obligación tributaria pues se debería dar lugar a la respectiva sanción penal. El autor considera esta exclusión porque para él sería un absurdo que sobre un acto ilícito recaiga un tributo pues lo correcto sería aplicar una sanción de naturaleza penal y no involucrar el impuesto a la renta incorporado en las normas tributarias como respuesta o sanción a un acto ilícito⁹¹.

Por su parte, el principio non bis in idem lo que busca es “impedir castigar doblemente cuando existe la identidad de sujeto, hecho y fundamento (no se puede imponer doble sanción por un mismo hecho delictivo a un mismo sujeto)”⁹². Dicho esto, es necesario definir que cada rama del derecho involucrada tiene sus propios fines; es así que, el derecho tributario tiene su propio fin vinculado a la recaudación mientras que el derecho penal, por su parte, reprime las conductas criminales.

Ahora bien, recordaremos que los defensores de la tributación de las ganancias ilícitas tenían como uno de sus fundamentos más sólidos que el ciudadano trasgresor de la ley debería tributar la riqueza producto de su actuar delictivo pues excluirlo de esta obligación sería como otorgarle un privilegio; este razonamiento no hace más que revelar que el tributo perseguiría más que una simple recaudación, una sanción.

De esta manera, los representantes de la teoría en contra de la tributación han visto en el principio non bis in idem un argumento que apoya su postura puesto que consideran que estaríamos ante una triple identidad de sujeto, hecho y fundamento. Por añadidura, si aplicamos varias consecuencias jurídicas a un mismo hecho como es en el caso de las ganancias ilícitas las cuales además de ser objeto de tributación, son objeto de en la aplicación de sanciones penales, estaríamos ante una evidente transgresión del principio non bis in idem.

⁹¹ Cfr. BRAVO CUCCI, J. Óp.cit. p, 13

⁹² LUGO VILLAFANA, W. Óp.cit, p. 6.

En esta misma línea se han pronunciado Bacigalupo⁹³ y Ruiz de Erenchun Arteché⁹⁴ al considerar que la doble aplicación de sanciones o penas se encuentran proscritas por el ordenamiento jurídico cuando encontramos identidad de hecho, de sujeto y de fundamento, así las sanciones provengan de distintas ramas del derecho.

De ahí que postulamos que el tratamiento correcto sería la aplicación de la sanción penal; y que por lo tanto, no es necesario acudir a las instituciones propias del derecho tributario pues es necesario recordar que las sanciones que contiene el derecho penal incluyen a las figuras del comiso y la confiscación que precisamente se encargan de la problemática de la riqueza, y que involucran la absorción de la totalidad del desvalor⁹⁵. Por consiguiente, la aplicación de la sanción penal sería lo más adecuado.

2.2.4 Principio de igualdad

El principio de igualdad ha servido de fundamento de la teoría a favor de la tributación de las ganancias ilícitas, de hecho, se destaca como uno de los pilares fundamentales de esta teoría y sirve para sostener que todos los ciudadanos que ostentan la misma capacidad económica deben tributar sin importar las particularidades de los contribuyentes. Por consiguiente, se persigue que todo aquel que goce de cierta riqueza aporte al erario público a través de la imposición de renta impidiendo que se presente un trato desigual a favor de los delincuentes y en contra de los ciudadanos respetuosos de la ley.

No obstante, detallaremos ciertas precisiones del principio de igualdad que afianzarán la postura adoptada por la tesista.

Primero es preciso hacer hincapié que la igualdad en materia tributaria no se equipara a una ecuación aritmética; por el contrario, cobra transcendencia la

⁹³ BACIGALUPO, S. S. “*Argumentos Doctrinales*”, *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, España, 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/214919>, consultado: el 16 de Junio del 2016, p. 4.

⁹⁴ Cfr. RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E. *Ganancias de origen delictivo y fraude fiscal*, Núm. 265, Septiembre 2002, Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/195048>, Consultado: el 16 de Enero del 2010, p. 9.

⁹⁵ Cfr. BACIGALUPO, S. Óp.cit, p. 3

pertinencia de la premisa “tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales”⁹⁶.

De ahí que, “el principio de igualdad establecido en la constitución a la vez de ser un derecho fundamental es también un principio rector del estado y sobre todo es una directriz que encausa el diseño de las normas para su legítima dación, sin embargo, este principio no proscribe la desigualdad siempre en cuando esta se funda en un hecho objetivo y racional, el cual da paso al trato desigual a los desiguales, hecho que es reafirmado por la doctrina. La aplicación, pues, del principio de igualdad, no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera dicho principio cuando se establece una diferencia de trato”⁹⁷.

En suma, bajo el principio de igualdad se puede realizar un tratamiento diferenciado basado en las particularidades o circunstancias que justifiquen esta desigualdad.

De manera semejante, el maestro LUQUI relacionando ya el principio de igualdad con la materia tributaria y en coherencia con la premisa mencionada acota lo siguiente “la igualdad en materia impositiva significa que iguales capacidades contributivas deben quedar sometidas a iguales obligaciones impositivas”⁹⁸.

En efecto, compartimos en su totalidad este razonamiento; no obstante, hacemos la salvedad pertinente que la capacidad contributiva de un ciudadano que infringe las leyes no puede ser equiparada a la de un contribuyente que actúa acorde al derecho.

Y es que no es posible asimilar la situación jurídica de un delincuente con la de un ciudadano que produce riqueza de manera lícita y amparada por el ordenamiento jurídico. Este último genera riqueza a partir de las fuentes productoras de renta, reconocidas por el sistema legal, mientras que el primero genera ganancia por actividades condenadas por el propio ordenamiento.

⁹⁶ LUQUI, J. C. “Garantías constitucionales en materia impositiva”, *Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, Impuestos: Doctrinas Fundamentales 1942 – 2002. 60 aniversario*, Buenos Aires, La Ley, 2002, p. 35.

⁹⁷ ROMERO LÓPEZ, Miguel Ángel. *La igualdad como instrumento para legitimar la exoneración del Impuesto a la Renta de la ley N° 29482*, Tesis para optar el grado de Maestro en tributación, Lima, Universidad Continental, 2018, p.52

⁹⁸ Ídem.

Finalmente, si bien innegable que las actividades delictivas generan riqueza, la situación jurídica del delincuente respecto a ésta no se asemeja a una persona que tiene riqueza lícita justificando así un tratamiento distinto; por consiguiente, hemos demostrado que el principio de igualdad es otro de los fundamentos jurídicos sólidos que respalda nuestra postura.

2.2.5 Principio de capacidad contributiva

Conviene destacar que la capacidad contributiva está entendida como ese excedente de ingresos que la persona posee después de haber satisfecho sus necesidades básicas y cumplir con sus obligaciones; o también está representada como, aquella aptitud económica para soportar la carga fiscal⁹⁹.

El principio de capacidad contributiva, como previamente se ha mencionado, no se encuentra señalado expresamente en la Constitución Política del Perú; sin embargo, se encuentra implícito en el ordenamiento jurídico peruano y está íntimamente ligado al principio de igualdad, pues la distribución de la carga del gasto público debe ser equitativa entre todos los sujetos de un mismo estado¹⁰⁰. Presentándose la capacidad contributiva como presupuesto legitimador del tributo¹⁰¹.

Precisamente esta “aptitud” que denota el concepto de capacidad contributiva se traduce en una verdadera manifestación de la riqueza por parte del contribuyente, demostrando a su vez la propiedad sobre la misma; de lo mencionado, si bien los individuos que se dedican a actividades ilícitas se benefician con gran cantidad de riqueza; sin embargo, el concepto de capacidad contributiva dentro del Derecho Tributario va más allá de la mera posesión de riqueza e implica una verdadera

⁹⁹ Cfr. CHUMÁN ROJAS, Ramón. *Óp. cit.*, p.35

¹⁰⁰ GRADOS MESSÍAS, Luisa Johana. *“Trasgresión al principio de capacidad contributiva del sistema de pagos de obligaciones tributarias-detracciones”*, Trabajo de investigación para optar el título de Magíster en Derecho de la Empresa, Lima, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2018, p.41

¹⁰¹ MENDOZA PÉREZ, Raúl. *El principio tributario de igualdad, generalidad, proporcionalidad y la sociedad en el Perú* en Revista de la Facultad de Ciencias Contables, Vol. 22, N° 42, UNMSM, Lima, 2014, p. 105.

aptitud de las personas para contribuir con las arcas fiscales, siendo que esta aptitud involucra necesariamente la propiedad sobre la riqueza gravable para hacer frente a la obligación tributaria¹⁰².

Hay que resaltar que el derecho de propiedad sirve de cimiento de la capacidad contributiva dado que uno tributa solo sobre lo que es parte de su patrimonio. De modo que, de permitir el ordenamiento jurídico la imposición sobre ganancias ilícitas, basándose en el argumento de la capacidad contributiva que ostenta el delincuente, sería como admitir indirectamente que los ingresos provenientes de las actividades ilícitas forman parte de su patrimonio, lo cual, resulta un evidente error.

En síntesis, el principio de capacidad contributiva es otro de los fundamentos que sostienen mi tesis de no sujeción del impuesto a la renta en las ganancias ilícitas pues como señalamos previamente el delincuente no tiene riqueza que forme parte legalmente de su patrimonio y las circunstancias que lo rodean, como es la actividad a la que se dedica, no le permite tener esa “aptitud” necesaria para contribuir con el Estado. Por ende, enfatizamos que cualquier ganancia producto de un delito no debería ser tributable sino debería encargarse el Derecho Penal a través de la figura del comiso y, de esta forma, desaparecerá cualquier indicio de capacidad contributiva.

De esta manera, finalizamos este segundo capítulo que ha tenido como objetivo abordar las teorías sobre la tributación de las ganancias de origen ilícito, igualmente, se ha realizado un breve análisis de cada uno de los principios que sirven de argumento para ambas teorías, demostrando que la teoría de no imposición es la más acorde a derecho.

¹⁰² Cfr. FERNÁNDEZ CARTAGENA, J. “*La capacidad contributiva*”, Obra colectiva: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller, Lima, Palestra, 2006, p. 171.

CAPÍTULO III

UNA PROPUESTA DE NO SUJECCIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EN GANANCIAS ILÍCITAS

3.1 Derecho Comparado

La jurisprudencia comparada ha demostrado divergentes posturas sobre la imposición de las ganancias ilícitas, así pues, en este apartado examinaremos referencias legales y jurisprudenciales de algunos países del mundo respecto a este asunto.

3.1.1 Italia

Es necesario resaltar que normativa italiana ha venido evolucionando conforme el pasar del tiempo. Así, tenemos la ley N° 537 del año 1993, la misma que marca un horizonte en cuanto a la tributación de las ganancias ilícitas, tema que hasta ese entonces, no se encontraba definido por la jurisprudencia que era muy confusa y ambigua. Es en el artículo 14.4 de la Ley N° 537 que se dispone expresamente que los ingresos derivados de actividades ilícitas son gravables siempre y cuando se cumplan a cabalidad con dos requisitos fundamentales:

Primero, que estas riquezas sean consideradas dentro de los ingresos gravados en la norma impositiva explícitamente, dentro de alguna de las categorías de renta que

señala la ley fiscal italiana. Segundo, que las ganancias no hayan sido objeto previamente de comiso o confiscación¹⁰³.

Compartimos el acertado tratamiento impartido por la ley italiana al busca someter a tributación solo aquellas ganancias que no hayan sido objeto previamente de un comiso en un proceso penal, planteamiento que será tratado con mayor detalle más adelante.

3.1.2 España

España constituye un caso particular, para comenzar, la jurisprudencia nos presenta dos casos emblemáticos sobre nuestro tema de interés. Primero, el caso Nécora del año 1993 y, posteriormente, con el caso Roldán en el año 1999; ambos procesos tenían como común denominador que el Estado Español había apostado a favor de la tributación de las ganancias ilícitas.

Dentro del caso Nécora, el tribunal fundamentó su sentencia manifestando que “el principio de igualdad ante el impuesto prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete”, de tal manera que el ciudadano que haya obtenido riqueza de actividades criminales, no tenga el privilegio de poder ocultar esta riqueza a la Administración Tributaria sin verse en la situación de enfrentar una sanción por este ocultamiento¹⁰⁴.

Posteriormente, el tribunal mantuvo una posición similar en el caso Roldán optando por la tributación de la ganancia ilícita. La particularidad de este fallo radicó en que el tribunal español estableció el criterio del concurso de delitos en el caso de la omisión de tributar riqueza ilícita, considerando que se puede aplicar dos delitos al mismo hecho; el delito fiscal porque al derecho tributario le concierne la recaudación y el delito penal en razón de que al derecho penal le incumbe sancionar la conducta delictiva y retirar del flujo monetario la ganancia proveniente de la

¹⁰³ Cfr. BACIGALUPO, S. “Argumentos Doctrinales”, *Ganancias Ilícitas y el Derecho Penal*, Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces S.A, Colección Ceura, 2002, p. 3. Disponible en: <http://vlex.com/vid/214919>

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 2

actividad. Criterio que devino en una sentencia al acusado por los delitos de malversación, cohecho, estafa y defraudación fiscal¹⁰⁵.

Más tarde, sin embargo, la jurisprudencia española da un giro en su interpretación y se inclina por la tributación de ganancias injustificadas pero no ilícitas. A manera de ejemplo, tenemos el caso Urralburu del año 2001, donde el tribunal ratificó la doctrina establecida en el caso “Roldán”, fijando requisitos para evitar sancionar por el delito fuente y a su vez por delito tributario.

Es menester citar un extracto de los fundamentos jurídicos de la sentencia bajo comentario: *“(...) 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) dado que en estos concretos supuestos la condena por el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal derivado únicamente de la omisión de declarar los ingresos directamente procedentes de esta única fuente delictiva(...)”*¹⁰⁶

Por medio de esta sentencia, el Tribunal Supremo Español hace hincapié que aquellos incrementos patrimoniales que se haya comprobado que son derivados de un hecho delictivo deben ser objeto de comiso o indemnización.

3.1.3 Estados Unidos

Por su parte, Estados Unidos ha sido enfático en su posición de que toda riqueza debe ser pasible de tributación, es así que, sus disposiciones tributarias expresamente señalan la imposición de todo tipo de rendimientos que perciban los ciudadanos con independencia de la fuente. Por citar a uno de los casos más

¹⁰⁵ *Ibíd*em, p. 3

¹⁰⁶ STS 20/2001, 28 de marzo de 2001, Tribunal Supremo Español, Caso Urralburu. Obtenido en: <https://supremo.vlex.es/vid/continuado-cohecho-presuncion-inocencia-fa-18350026>.

emblemáticos tenemos a Al Capone, afamado mafioso de los años veinte, encarcelado y sentenciado a 11 años por el Gobierno Federal de los Estados Unidos por evasión de impuestos, consideramos este caso como simbólico pues el origen de la renta no podía ser otro que delictivo y aun así para el gobierno Al Capone estaba obligado a tributar¹⁰⁷.

3.1.4 Chile

Por parte de Latinoamérica, hemos considerado a nuestro país vecino Chile, que comparte con Estados Unidos la postura de la gravabilidad de los actos ilícitos.

Esta afirmación está basada en los pronunciamientos de la Corte Suprema Chilena, en específico, en el caso Juan Pablo Dávila con fecha 02 de setiembre de 1997, quien fue condenado por los delitos de fraude al fisco y negociación incompatible.

El tribunal chileno sostuvo que en el artículo 2 de la Ley sobre Impuesto a la Renta se entiende por renta los ingresos que constituyan utilidades o beneficios cualquiera sea su origen; así mismo, señala que el artículo 17 del mismo cuerpo legal establece taxativamente los ingresos patrimoniales que no constituyen renta, dentro de los cuales no se menciona a la ganancia obtenida como resultado de la comisión de un acto ilícito. Posteriormente, en noviembre de 2010, mantiene su argumentación en el caso Inverlink Consultores S.A donde califica como tributables hechos que la ley describe como delitos y asegura no existe una vulneración al principio del *ne bis in ídem*¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Cfr. DE MOSTEYRÍN SAMPALO, Ricardo. *Tributación de las ganancias que se obtienen del ilícito penal*, Madrid, Nueva época, vol. 20, 2017, pp. 95-96. [Ubicado el 10.IX.2019]. Obtenido en: <https://doi.org/10.5209/FORO.57531>

¹⁰⁸ Cfr. ACEVEDO ZEPEDA, Carolina. *Aspectos básicos de la Incriminación de las Ganancias Ilícitas*, Tesis para la obtención del título de Magister, Santiago de Chile, Universidad de Chile, 2010, p. 4-5.

3.2 Tratamiento de las ganancias ilícitas desde la Legislación Peruana

En el caso de Perú en el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta recoge la figura del Incremento Patrimonial no Justificado contemplando la siguiente presunción “*Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste*”. “Debemos señalar que ni la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento definen esta figura, por ello el Incremento Patrimonial No Justificado, no consiste en una definición legal, sino que parte del hecho de ser una figura denominada presunción legal relativa, lo que en términos del Derecho sería una presunción de tipo *iuris tantum*, la cual admite necesariamente una prueba en contrario”¹⁰⁹.

No obstante, la doctrina ha entendido al Incremento Patrimonial No Justificado como aquella conclusión a la cual arriba la Administración Tributaria, luego de efectuar una acción de fiscalización, en la que pese a las oportunidades otorgadas al contribuyente de justificar sus ingresos obtenidos, éste no las justifica, y peor aún no han podido determinar su procedencia, por lo que los incrementos patrimoniales que finalmente no lleguen a ser justificados por la persona, serán considerados como rentas no declaradas¹¹⁰.

Esto significa que existe una presunción relativa que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste. En este mismo orden de ideas, la ley deja abierta la posibilidad que el contribuyente pueda justificar el origen de la renta calificada como incremento patrimonial no justificado; de tal manera, que se le incluya como renta afecta y se tribute el impuesto a la renta correspondiente ya que sólo se trata de una presunción *iuris tantum* que admite prueba en contrario.

No obstante, el legislador establece que con determinados ingresos no se podrá justificar el incremento patrimonial o renta no declarada lo que trae consigo que ciertas actividades como, por ejemplo, cuando no se ha cumplido con la formalidad

¹⁰⁹ QUISPE MENDOZA, Roberto. *La regulación de la tributación de ganancias ilícitas en la Legislación Peruana 2003-2015*, Tesis para la obtención del título de Abogado, Lima, Universidad Nacional de Trujillo, 2019, p.24

¹¹⁰ Cfr. *Ibíd.* p.25

establecida para las donaciones o ingreso de dinero al país que no se encuentre debidamente sustentado o que el contribuyente justifique la renta con actividades ilícitas todas estas situaciones establecidas de manera taxativa en la norma legal impiden que el contribuyente pueda acogerse a alguno de estos supuestos; en tal sentido, al verse imposibilitado legalmente a sustentar sus incrementos patrimoniales en actividades ilícitas entre líneas lo que se ha permitido en nuestra legislación es la tributación de rentas provenientes de actos ilícitos puesto que se aplicará la presunción y se considerará como renta neta no declarada

Al respecto, precisa el artículo 52 de la LIR que los incrementos patrimoniales NO podrán ser justificados con: a) Donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente: b) *Utilidades derivadas de actividades ilícitas*; c) El ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado; d) Los ingresos percibidos que estuvieran a disposición del deudor tributario pero que no los hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos disponibles en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero que no hayan sido retirados; e) Otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento”.

En suma, el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta, precisa 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 tributando bajo la presunción del artículo 52¹¹¹.

3.2.1 Caso Hermoza Ríos vs. Sunat

En la sentencia del Expediente N° 04985-2007-PA/TC del 09 de enero de 2008, sobre Recurso de agravio constitucional presentado por Nicolás de Bari Hermoza Ríos, en proceso sobre Acción de Amparo contra la SUNAT, el Tribunal

¹¹¹ Cfr. QUISPE MENDOZA, Roberto. *La regulación de la tributación de ganancias ilícitas en la Legislación Peruana 2003-2015*, Tesis para la obtención del título de Abogado, Lima, Universidad Nacional de Trujillo, 2019, p. 71

Constitucional nos da luces sobre la posición que asume nuestro ordenamiento frente a esta problemática, fijando los siguientes criterios:

- De acuerdo con el artículo 74° de la Constitución, no está dentro de las facultades de la administración tributaria determinar la procedencia lícita o ilícita de una renta específica, por lo que no está facultada a determinar si el incremento patrimonial se debió o no a un acto ilícito.
- Si la administración tributaria tuviera que verificar previamente que el incremento patrimonial no justificado es ilegal, sus facultades tributarias se volverían inviables.
- El impuesto a la Renta se determina en base a la obtención de una ganancia, no si la misma es ilícita o no. Si se considerara como eximente de cualquier obligación tributaria a la alegación de la ilicitud de las utilidades, sería un quiebre del principio de igualdad y, además, un precedente nocivo para la administración tributaria.

Bajo estos criterios, “podría decirse que el Tribunal Constitucional ha tomado la ruta de aceptar que la Constitución del Perú autoriza a gravar los fondos delictivos cuando estos han sido debidamente comprobados, e incluso cuando el Estado ha ejercido el comiso del íntegro del mismo y de los frutos respectivo”¹¹². Puesto que, se advierte que para el Tribunal Constitucional lo relevante es que la administración tributaria determine si el administrado ha tenido un incremento patrimonial injustificado y, de ser así, aquel no intente justificar dicho incremento sobre el supuesto de que se tratan de actividades de origen ilícito.

En un suplemento de la revista *Análisis Tributario* se hace una breve crítica a la posición asumida por el TC peruano, precisando que le ha faltado brillantez para señalar las razones que a su juicio permiten justificar la autorización constitucional de gravar los actos ilícitos, a lo que sin duda está obligado, apreciación que compartimos.

Sostenemos que el TC se equivoca en su fallo por las siguientes razones:

¹¹² ANÁLISIS TRIBUTARIO. “*Tributación de Actos Ilícitos. Primeros Pronunciamientos del TC*”. Suplemento de *Análisis Tributario*, Vol. XVII, N° 205, Lima, 2008, p.2.

- Tal y como manifiesta LUGO VILLAFANA¹¹³ no significa que las ganancias ilícitamente obtenidas queden en propiedad del delincuente, ni tampoco que dichos ingresos gocen del privilegio de no pagar impuestos, sino que el propio Código Penal y las normas penales pertinentes hacen viable que los bienes obtenidos en forma ilícita, así como las ganancias de los mismo puedan ser decomisados o incautados a favor del Estado.
- El mismo criterio sostiene HERRERA MOLINA precisando que si se comprueba que los fondos tienen su origen en actividades ilícitas no sometidos a imposición a la renta, ya no se está frente a una ganancia patrimonial no justificada, debiendo aplicarse tan sólo las normas sancionadoras o penales correspondientes¹¹⁴.
- Como hemos podido apreciar de la sentencia del Tribunal Constitucional, para este colegiado las rentas provenientes de ilícitos sí tributan incluso pese a que ha ocurrido el comiso. Ante esta posición tan severa del Tribunal nos preguntamos, si luego de ocurrido el comiso ya el sujeto no tiene capacidad contributiva, entonces ¿cuál es la capacidad contributiva que grava la presunción del incremento patrimonial no justificado en este caso? Teniendo en cuenta que las presunciones a diferencia de las ficciones lo que buscan es acercarse al hecho imponible y una vez aplicada la figura del comiso la capacidad contributiva ya no existe, se incurre en una vulneración notoria del principio de no confiscatoriedad, el mismo que está íntimamente ligado al principio de la capacidad contributiva que hacemos hincapié luego de efectuado el comiso o la incautación ésta deja de existir.

3.2.2 Caso Odebrecht

El caso Odebrecht considerado como el mayor escándalo de corrupción de los últimos tiempos, es protagonizado por la constructora brasileña Odebrecht empresa que se estima pagó alrededor de 800 millones de dólares en sobornos a cambio de

¹¹³ LUGO VILLAFANA, William *¿La “Ganancias” obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a “tributación”: su “incumplimiento” configura delito de defraudación tributaria?*, Lima [Ubicado el 22.VIII.2015]. Obtenido en boletinderecho.upsjb.edu.pe/articulos/Delitos_Tributarios.doc

¹¹⁴ HERRERA MOLINA, Pedro. *Fiscalidad de los actos ilícitos. La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

obtener adjudicaciones de obras involucrando, a su vez, a doce países entre los cuales se halla Perú.

Si bien en nuestro país es a partir de diciembre del año 2016 que la noticia tiene mayor repercusión tras el reconocimiento de la propia empresa ante el Departamento de Justicia Norteamericano declarándose culpable por haber entregado sobornos a cambio del beneficio de contratar¹¹⁵, una vez realizado este destape se han visto involucrado a varios empresarios, funcionarios y políticos en la recepción de coimas, así como en la entrega de dinero ilícito a favor de las campañas electorales de diversos candidatos presidenciales.

Se sabe que, en el Perú, Odebrecht y otras empresas brasileñas afines como Camargo Correa, OAS, Andrade Gutiérrez y Queiroz Galvao participaron en al menos 78 proyectos de infraestructura que culminaron en contratos con el Estado, mediante diferentes modalidades. Estos proyectos se impulsaron durante los periodos gubernamentales de Alejandro Toledo (2001-2006), Alan García Pérez (2006-2011) y Ollanta Humala Tasso (2011-2016). Los efectos de su participación, económicos y sociales, alcanzaron al gobierno del expresidente Pedro Pablo Kuczynski Godard (2016-2018)¹¹⁶. Se puede apreciar la trama de corrupción más grande de la historia del Perú que ha sobrevivido por casi 17 años e involucra a los últimos cuatro gobiernos del Perú¹¹⁷

Hoy todos los expresidentes anteriormente mencionados están siendo investigados (a excepción del fallecido ex expresidente Alan García Pérez) por el equipo especial del caso Lava Jato del Ministerio Público quienes, el 15 de Febrero del año 2019,

¹¹⁵ Cfr. LA REPÚBLICA (17 de febrero de 2019). “Lava Jato: El escándalo de corrupción de Odebrecht en el Perú [CRONOLOGÍA]”. [Ubicado el 02.X.2019]. Obtenido en <https://larepublica.pe/politica/1414731-odebrecht-cronologia-escandalo-corrupcion-peru-lava-jato/>

¹¹⁶ Informe Final de la Comisión Investigadora Multipartidaria encargada de investigar los presuntos sobornos, coimas y dádivas que hubieran recibido funcionarios públicos de los diferentes niveles de gobierno, en relación a las concesiones, obras y proyectos que hayan sido adjudicados a las empresas brasileñas Odebrecht, Camargo Correa, OAS, Andrade Gutiérrez, Queiroz Galvao y otras, desde el inicio de sus actividades hasta la fecha, por cualquier forma de contratación con el Estado peruano, Lima, 2018, [ubicado el 02.X.2019]. Obtenido en <https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2018/11/Informe-Final-Comisi%C3%B3n-Lava-Jato-Legis.pe-compressed-1-watermark.pdf>

¹¹⁷ AGUILAR JANTO, Luis Enrique. *Análisis de la Corrupción Política en el Perú entre los años 2001 a/2018*, Tesis para obtener el título de Maestro en Gestión Pública, Lima, Universidad César Vallejo, 2019, p. 7

suscribieron un acuerdo de colaboración eficaz con los principales exdirectivos de la Empresa y el procurador Ad Hoc del Estado con la finalidad que con toda la información entregada por los colaboradores y las pruebas que aportaría la empresa se pueda sustentar los procesos abiertos de un sin número de personas involucradas entre las cuales se encuentran los expresidentes citados y líderes de partidos políticos.

Sin embargo, este acuerdo todavía necesitaba la aprobación por parte del Poder Judicial quien lo validó (homologó) el acuerdo de beneficios y colaboración eficaz con fecha 19 junio de 2019¹¹⁸.

Entre los principales convenios a los que llegaron fueron que el equipo Lava Jato podrá recibir información clave de cuatro de los proyectos de mayor envergadura realizados por la empresa para el estado peruano - La Línea 1 del Metro de Lima, la Carretera Interoceánica (tramos 1,2 y 3), la Vía de Evitamiento en Cusco, y la Costa Verde en el Callao- donde se admite existieron sobornos, además se entregará información privilegiada de los sistemas My web Day y Drousys, servidores donde se encuentran los rastros de la contabilidad paralela que llevaba la empresa, las sumas de dinero por conceptos de sobornos y las personas a quienes fueron entregadas.

Asimismo, otro de los acuerdos cruciales y de importancia para la presente investigación es el compromiso que arribó la empresa con la procuraduría mediante el cual se pactó que el monto de reparación civil sea de S/610 millones más los intereses legales, ascendentes a S/150 millones de soles; y, que tanto, los colaboradores como la empresa se encontrarían exentos de responsabilidad penal; incluso, ésta podrá continuar con sus actividades y seguir generando renta, sujeto sólo al pago de las deudas exigibles a la Sunat por S/435 millones, pago que ha sido realizado en su totalidad por lo que de esta manera la constructora se encuentra habilitada para volver a participar en concursos de obras públicas.

Ahora bien, el punto medular del tema es que esta empresa se dedicaba a la prestación de un servicio lícito, la ejecución de obras de infraestructura, por ende,

¹¹⁸ El Comercio (19 de junio de 2019). «Odebrecht: Acuerdo de colaboración eficaz fue aprobado por el Poder Judicial», [ubicado el 03.X.2019]. Obtenido en <https://elcomercio.pe/politica/odebrecht-acuerdo-colaboracion-eficaz-validado-aprobado-judicial-caso-lava-jato-peru-noticia-646836-noticia/>

generaba ganancia lícita; sin embargo, Odebrecht se hizo de obras sobrevaloradas y con sobrecostos que hasta el momento ascienden a más de cuatro mil seiscientos millones de soles (S/ 4, 693, 710,471) según aporte de la unidad de investigación periodística IDL¹¹⁹, dinero evidentemente ilícito; lo que trae consigo que, nos encontremos frente a un caso de una empresa que generaba ganancia tanto lícita como ilícita.

Ante este supuesto, la postura adoptada por la tesista es realizar un tratamiento diferenciado, es decir, aquella ganancia obtenida lícitamente será considerada como renta; y, por tanto, será pasible de tributar, por el contrario, aquella ganancia producto de la sobrevaloración o los sobrecostos de obras es dinero ilícito; y en consecuencia, su confiscación corresponde al ámbito penal.

En específico, conviene señalar que, el Caso Odebrecht existe un acuerdo donde se ha establecido de manera anticipada a la resolución del caso penal una reparación civil, monto que se entiende cubre aquella ganancia ilícita que obtuvo la constructora por la ejecución de estas obras.

Precisamente, esta parte del acuerdo ha sido altamente cuestionada pues en un primer momento la procuraduría estimó que la reparación civil a favor del Estado peruano por las actividades ilícitas que había incurrido la empresa era evidentemente mayor al monto pactado, de modo que, para muchos este arreglo implicaba una pérdida para el erario público. No obstante, esta perspectiva es discutible considerando que tanto para el Ministerio Público, quien se encargó de la negociación, como el Poder judicial que validó este acuerdo, primaba llegar a la cima de la pirámide de la corrupción, es decir, hallar responsabilidad penal en las más altas esferas del gobierno.

Como bien entiende y aprecia la jueza Álvarez Camacho encargada de dar conformidad al acuerdo “la ganancia jurídica que el Estado obtiene con la colaboración de Odebrecht y sus ejecutivos tiene más valor que la sanción penal o monetaria que se les pudo imponer”. Apreciación que compartimos en su totalidad. Asimismo, consideramos como una decisión conveniente el hecho de que la empresa se mantenga dentro del mercado, dado que, realizado un análisis jurídico y económico se obtiene un mejor escenario inclinarse por la continuidad de la

¹¹⁹ Cfr. IDL REPORTEROS (24 de agosto del 2017). “*Los sobrecostos de Odebrecht en Perú*”. [ubicado el 02.X.2019]. Obtenido en <https://idl-reporteros.pe/los-sobrecostos-de-odebrecht-en-peru/>

empresa en lugar de su desaparición. Afirmamos esto, porque de optarse por el retiro de la empresa, ésta no generaría renta y no podría hacer frente a lo estipulado en el acuerdo de pagar las armadas anuales de la reparación civil, tampoco pagaría a los proveedores y acreedores con los que mantiene deudas, generaría desempleo, entre otras implicaciones económicas; en consecuencia, la desaparición de la empresa en el Perú significaría un gran impacto en la economía del país.

Por otro lado, realizando un breve análisis jurídico, sostenemos que la disolución de la empresa tampoco supone la solución más idónea, si bien la disolución se encuentra contemplada en el sistema penal peruano, es la medida accesoria más severa por lo cual debe quedar reservada sólo para aquellos casos donde la propia existencia o constitución de la persona jurídica esté comprometida con hechos punibles; o lo que comúnmente se conoce como las empresas “fachada”; supuesto que no se advierte para el caso Odebrecht pues tanto su creación como el servicio que ofrecían se encontraban dentro del margen legal¹²⁰.

Ciertamente, existen otras medidas accesorias determinadas en el artículo 105° del Código Penal¹²¹ como son la suspensión temporal de las actividades de la persona jurídica o la prohibición de realizar actividades en cuyo ejercicio se hubiera facilitado o encubierto el delito; sin embargo, estas consecuencias implicarían las mismas

¹²⁰ “(...) las consecuencias accesorias de la persona jurídica se encuentran reguladas en el Artículo 104° y 105° del Código Penal y a su vez tiene su correlato en el sistema procesal, conforme se corrobora con lo establecido en el Artículo 90° del Código Adjetivo que regula su incorporación al proceso penal, la misma que debe de realizarse hasta antes de la culminación de la investigación preparatoria” en QUISPE SUÁREZ, José. *La responsabilidad de las personas jurídicas en el delito de lavado de activos: especial referencia y análisis de la Ley N° 30424 y su modificatoria D.L. 1352, Trabajo de investigación de maestría en Derecho Público con Mención en Derecho Penal y Procesal Penal*, Lima, Universidad de Piura, 2018, p. 84

¹²¹ Artículo 105.- Medidas aplicables a las personas jurídicas Si el hecho punible fuere cometido en ejercicio de la actividad de cualquier persona jurídica o utilizando su organización para favorecerlo o encubrirlo, se aplicará las medidas siguientes: 1. Clausura de sus locales o establecimientos, con carácter temporal o definitivo. 2. Disolución y liquidación de la sociedad, asociación, fundación, cooperativa o comité.
3. Suspensión de las actividades de la sociedad, asociación, fundación, cooperativa o comité por un plazo no mayor de dos años.
4. Prohibición a la sociedad, fundación, asociación, cooperativa o comité de realizar en el futuro actividades, de la clase de aquellas en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito (:..)
La prohibición podrá tener carácter temporal o definitivo. La prohibición temporal no será mayor de cinco años.

repercusiones de índole económico que la disolución; por tanto, no sería viable aplicar ninguna de éstas medidas, máxime si, en razón del acuerdo, la empresa queda exenta de responsabilidad penal.

3.3 Propuesta de No Sujeción y reformas legales necesarias

Este último apartado tiene por objeto proponer una solución a la problemática que se ha encontrado y analizado a lo largo de la tesis. Como hemos advertido la posición que adopta el Perú es la sujeción de las ganancias de origen ilícito al Impuesto a la Renta a través de la figura de Incremento Patrimonial No Justificado; enfoque divergente con nuestra propuesta. Por consiguiente, plantearemos el procedimiento que, a nuestro criterio, debería adoptar la normativa fiscal de nuestro país.

Primero, debemos señalar que la determinación de la obligación tributaria se lleva a cabo bajo dos supuestos: base cierta y base presunta. Estamos frente a lo que se conoce como “base cierta” cuando es el deudor tributario quien ha ejercitado su propia determinación de la obligación tributaria sustentada en la información otorgada por el mismo. Sin embargo, existen casos en los cuales, el sustento de la determinación, constituida por los documentos y libros de contabilidad, no ofrece fehaciencia, sea porque dichos documentos y libros contienen errores u omisiones que invalidan su contenido, o porque simplemente, no existen. Esta falta de fehaciencia o veracidad, necesariamente tiene que estar acreditada por la Administración Fiscal, la misma que debe detectar y comprobar, la inconsistencia o ausencia de los datos que sustenta la determinación efectuada por el deudor¹²².

Cuando esta inconsistencia es comprobada, la Administración está facultada a realizar una determinación estimativa de la deuda tributaria teniendo como referencia, por ejemplo, las operaciones que el deudor realiza, sus niveles de utilidad, patrimonio adquirido o vendido, entre otras actividades. Precisamente, esta determinación estimativa se denomina determinación sobre base presunta o

¹²² ROJAS BULEJE, Alejandro. *Impuesto a la Renta. Ajuste contable por deflación e inflación NICs con implicancias tributarias*, Lima, Instituto de Investigación el Pacífico E.I.R.L, 2003, p. 484

determinación indirecta, en la medida que no toma como base directa los datos proporcionados por el propio deudor tributario.

Ahora bien, en el caso de las ganancias presuntamente derivadas de actividades ilícitas estaríamos precisamente ante un proceso de determinación en base presunta porque se presentaría esta inconsistencia o desfase entre la realidad económica y la realidad declarada por el contribuyente.

En este supuesto, la SUNAT iniciará de oficio un procedimiento bajo la figura de Incremento Patrimonial No Justificado a cargo del funcionario auditor, el mismo que en la etapa preliminar deberá realizar una meticulosa fiscalización a fin de determinar si estamos ante un caso de incremento patrimonial no justificado, de ser así, este incremento se entiende como renta no declarada que deberá someterse a imposición fiscal por concepto de impuesto a la renta.

De ahí que cuando el funcionario público - auditor realiza esta inspección es cuando se harán evidentes ciertos indicios que pueden de alguna manera mostrarnos la existencia de una actividad ilegal.

Al hablar de indicios, resulta indispensable acudir a la doctrina penalista para comprender con mayor precisión este concepto jurídico y su utilización dentro de los procesos penales. El penalista Cafferata dentro de su obra "La prueba en el proceso penal", indica que el término indicio constituye "*un hecho (o circunstancia) del cual se puede, mediante una operación lógica, inferir la existencia de otro*"¹²³.

Se desprende de esta concepción que el indicio constituye un hecho conocido que por medio de un razonamiento lógico permite vincularlo con otro hecho desconocido del que se desea probar su existencia por lo que si bien no constituye en sí mismo la prueba del delito nos dirige directamente a este acto por medio de un razonamiento lógico.

Se debe hacer hincapié que los indicios deben ser graves; es decir, que la vinculación del sujeto con la actividad ilícita sea altamente sospechosa. De la misma forma, deben estar relacionados y ser unívocos, es decir, que establezcan una sola conclusión ineludible. Finalmente, los indicios deben ser concordantes, guardando estrecha armonía entre sí, y articularse de tal forma que no cabe duda

¹²³ CAFFERATA NORES, J. *La prueba en el proceso penal*, Buenos Aires, Depalma, 3ra ed., 1998, p. 192.

de la relación esperada¹²⁴. Entonces, resulta trascendente establecer dentro de las máximas de la experiencia apoyada con opiniones técnicas especializadas las operaciones habituales que encajan dentro de un determinado sector económico y respecto de determinados agentes económicos, donde cualquier distorsión en los mismos resulta un indicio válido¹²⁵.

De ahí que, cuando estemos ante indicios válidos que por sí mismos tengan la suficiente carga probatoria para establecer una relación entre el contribuyente con el ilícito penal corresponderá a la administración tributaria derivar el caso a la justicia penal.

Una vez que el expediente ha sido remitido a sede penal existen dos escenarios posibles y, según sea el caso, proponemos un tratamiento distinto para cada uno de ellos: Primer escenario, ante una disposición fiscal de archivo definitivo, sobreseimiento de la causa, sentencia absolutoria o cualquier otro documento formal que tengan como característica común dejar sin efecto el proceso penal por diversas razones, ya sea por la falta de evidencia o prueba suficiente, por la ausencia de responsabilidad penal del ciudadano, prescripción de la acción penal, entre otras razones; cualquiera de estos pronunciamientos jurídicos tiene como consecuencia la inocencia del procesado y, por ende, las ganancias obtenidas no tendrían la calificación de ilícitas, se podría hablar de ganancias de origen desconocido pero no de origen ilícito, en razón a que no se comprobó que las mismas tengan vinculación con alguna actividad delictiva. Y en caso hayan sido decomisadas se devolverán al contribuyente, por lo que, el expediente de la causa deberá retornar a la Administración Tributaria porque es pasible de tributación.

En conclusión, aquellas ganancias que en sede judicial no se lograra comprobar su procedencia ilícita, se considerará su origen como desconocido y tributarán bajo la figura de Incremento Patrimonial no Justificado.

¹²⁴ Cfr. ARBULORA VALVERDE, A. *La prueba indiciaria o circunstancial en materia penal*, Costa Rica, Mailxmail, 2008, p.2, [ubicado el 04.VIII.2019]. Obtenido en: <http://www.mailxmail.net/cursosPdf.cfm?gfnameCurso=pruebaindiciariacircunstancial-materia-penal>

¹²⁵ DÍAZ BELTRÁN, Tassia Sharon. *Análisis jurídico explicativo - propositivo del proceso de valoración de los indicios razonables realizado por el Poder Judicial y el Ministerio Público en el delito de Lavado de Activos, en procesos del Distrito Judicial de Arequipa, año 2013 – 2014*, Tesis para la obtención del título de Abogado, Lima, Universidad Nacional de San Agustín, 2016, p. 156

Como segundo posible escenario en que puede resultar el proceso penal constituye la sentencia condenatoria por el delito, dentro de esta sentencia, puede establecerse además penas accesorias a la pena definitiva como es la figura del decomiso¹²⁶.

Diversos tratadistas han desarrollado doctrinariamente el tema del decomiso, resultando oportuno en esta ocasión hacer mención al criterio del profesor Ruiz de Erenchun Arteché quien destaca que el comiso constituye una pena accesoria al delito, que consiste en: (...) “la pérdida de los efectos que provengan de las infracciones de los instrumentos que se hayan empleado en la ejecución y de las ganancias provenientes del delito con independencia de las transformaciones que hayan podido experimentar”¹²⁷.

Nuestra normativa penal acoge la figura del decomiso en el art. 103° del Código Penal, haciendo una mención precisa respecto a las ganancias de origen ilícito. El mencionado texto legal establece lo siguiente: (...) (el juez) “Asimismo, dispone el decomiso de los efectos o ganancias del delito, cualesquiera sean las transformaciones que estos hubieren podido experimentar. El decomiso determina el traslado de dichos bienes a la esfera de titularidad del Estado”.

Más adelante, la citada norma menciona: “*Cuando los efectos o ganancias del delito se hayan mezclado con bienes de procedencia lícita, procede el decomiso hasta el valor estimado de los bienes ilícitos mezclados, salvo que los primeros hubiesen sido utilizados como medios o instrumentos para ocultar o convertir los bienes de ilícita procedencia, en cuyo caso procederá el decomiso de ambos tipos de bienes*”. “*Si no fuera posible el decomiso de los efectos o ganancias del delito*

¹²⁶ Según Tomas Aladino Gálvez Villegas las consecuencias jurídicas del delito consisten en tres clases: las personales, que se aplican directamente al agente del delito y están constituidas por la pena y la medida de seguridad; las patrimoniales o reales, que se aplican sobre el patrimonio del agente, y en determinados casos, sobre el patrimonio de un tercero; estas consecuencias son el decomiso y la obligación resarcitoria; y finalmente las consecuencias de naturaleza preventiva aplicables a las personas jurídicas vinculadas a las comisión de los delitos, como la multa, clausura de locales o establecimientos, disolución de la persona jurídica, suspensión de sus actividades, etc. Cfr. GÁLVEZ VILLEGAS, Tomás Aladino. “*El delito de Lavado de Activos. Criterios Sustantivos y procesales. Análisis del Decreto Legislativo N° 1106*”, Lima, Instituto Pacífico, 2014, p.339.

¹²⁷ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E. *Ganancias de origen delictivo y fraude fiscal*, Núm. 265, 2002, p.18. Vlex. Disponible en: <http://vlex.com/vid/195048>

porque han sido ocultados, destruidos, consumidos, transferidos a tercero de buena fe y a título oneroso o por cualquier otra razón atribuible al autor o partícipe, el juez dispone el decomiso de los bienes o activos de titularidad del responsable o eventual tercero por un monto equivalente al valor de dichos efectos y ganancias".

En la doctrina penal se sostiene, de manera relativamente extendida, que el decomiso de los beneficios de origen delictivo se fundamenta en que el delito no es un título legítimo para generar riqueza de forma jurídicamente reconocida, por lo que no puede admitirse un incremento patrimonial mediante la comisión de delitos¹²⁸.

Advertiremos, entonces, que el decomiso es una medida que se dirige a apartar del delincuente todos los medios que utilizó para llevar a cabo la actividad ilícita y de cualquier ganancia que haya obtenido a partir de esta conducta, actúa restaurando el equilibrio económico y evitando el enriquecimiento injusto.

En síntesis, sostenemos que, cuando ha tenido lugar la pena accesoria del decomiso respecto a la totalidad de los bienes o ganancia ilícita y como consecuencia evidente se ha eliminado la capacidad contributiva del sujeto; no corresponde la tributación por Incremento Patrimonial No Justificado porque la riqueza ya tuvo su tratamiento penal correspondiente, dejando de existir como tal. Por consiguiente, es necesario que se realicen modificatorias legislativas, entre las propuestas tenemos:

- ✓ Modificar el artículo 52 de la LIR, el mismo que precisa: “Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste. Los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con: (...) **b) Utilidades derivadas de actividades ilícitas.**”

¹²⁸ GARCÍA CAVERO, Percy. El Decomiso de Bienes relacionados con el delito en la Legislación Penal Peruana. En *Derecho PUCP*, N.º 81, Noviembre, 2018, p.117

LA PROPUESTA ES LA SIGUIENTE:

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

Los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con:

B) Utilidades derivadas de presuntas actividades ilícitas, siempre que su ilicitud no hubiere sido determinada en sede judicial con una sentencia firme y no se hubiere decomisado las ganancias provenientes de dicha actividad.

Asimismo, en el supuesto que nos encontremos ante una sentencia absolutoria sería perfectamente tributable, sin embargo, por los años que puede llegar a durar los procesos penales podría perjudicar el cobro del impuesto por parte de la Administración Tributaria; por tanto, se debe modificar también el Código Tributario en los artículos donde se prevé los plazos de caducidad y prescripción, de tal forma que ante una sentencia absolutoria, la administración tenga aún vigente la facultad de exigir la tributación.

En conclusión, a lo largo de la presente investigación se ha desarrollado la propuesta de no sujeción del impuesto a la renta sobre las ganancias provenientes de actos ilícitos identificando como fundamentos de esta propuesta: la licitud que demanda el hecho imponible, la defensa del principio de legalidad ya que la gravabilidad de las ganancias ilícitas sería una vulneración a este principio pues se ha creado una manera indirecta de tributar a través de la figura de Incremento Patrimonial No Justificado, infringiendo el artículo 74º de la Constitución Política del Perú, el cual establece que los tributos se crean sólo por ley, el respeto del principio de igualdad y la ausencia de la capacidad contributiva, en razón que una vez aplicado el comiso ésta desaparece. Finalmente, se ha planteado una modificatoria legislativa del artículo 52 del Impuesto a la Renta.

CONCLUSIONES

1. El hecho imponible del impuesto a la renta identifica como fuentes productoras de ingreso: el trabajo, el capital y sus ganancias y la actividad empresarial, todas estas actividades reconocidas por el ordenamiento jurídico. En este sentido, sostenemos que el hecho imponible nunca puede contener un acto ilícito puesto que la norma tributaria es una norma jurídica como cualquier otra, por tanto, la licitud es intrínseca al hecho imponible, por lo que si bien, el legislador cuenta con la potestad de calificar a un hecho como imponible, su discrecionalidad debe estar regida por parámetros y así realizar un adecuado proceso de selección, siendo que el legislador no puede convertir en presupuestos de imposición tributaria todos los actos que el individuo realice más aún si éstos son de carácter delictivo.
2. La viabilidad de la tributación sobre las ganancias provenientes de actos ilícitos se ha desvirtuado, demostrando que esta postura carece del sustento jurídico y moral necesario para su validez y aplicabilidad dentro de nuestro sistema contributivo porque su factibilidad significaría desconocer el ámbito de aplicación, las competencias y las instituciones que acogen tanto del Derecho Tributario como el Derecho Penal dado que el tratamiento previsto para las ganancias de origen ilícito está regulado por la normativa penal mediante su figura del decomiso, y no debería estar contempladas bajo la

institución del hecho imponible propia del Derecho Tributario y menos ser pasibles de ser consideradas como renta.

3. Proponemos la no sujeción del impuesto a la renta en las ganancias de origen ilícito fundamentado nuestra postura en la licitud del hecho imponible, la defensa del principio de legalidad, el respeto por el principio de igualdad y la ausencia de la capacidad contributiva, en razón que una vez aplicado el comiso ésta desaparece; asimismo, planteamos un procedimiento a seguir por la Administración Tributaria en busca de evitar el gravamen de ganancias provenientes de actos ilícitos siendo necesaria una reforma legislativa.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

1. AMBOS, K., Malarino, E y CARO CORIA. *Lavado de activos y Compliance. Perspectiva Internacional y Derecho comparado*, Lima, Jurista Editores E.I.R.L, 2015.
2. ALBIZU ALBA, M. *Teoría General de la Renta*, Madrid, Carsal S.L, 2005.
3. BASALLO RAMOS, CARLOS; GÓMEZ AGUIRRE ANTONIO y NIMA NIMA Elizabeth; *Guía Práctica del Impuesto a la Renta*, 1° Ed, Lima, Gaceta Jurídica, 2005.
4. BOSSIO TEJADA, Leslie LEX SOLUCIONES, *Impuesto a la Renta*, 1° Ed, Lex Soluciones S.A.C, Lima, 2017
5. BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*, 5° ed, Lima, Jurista Editores, 2015.
6. BRAVO CUCCI, Jorge. *Tributos & Dogmas. Tendencias Actuales del Derecho Tributario*. Lima, Ediciones Caballero Bustamante S.A.C, 2010
7. CALVO ORTEGA, R. “Naturaleza” en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la renta de personas físicas y a la ley del impuesto sobre el patrimonio*, Madrid, Aranzadi, 1995.
8. CALVO VÉRGEZ, Juan. *El régimen fiscal de las ganancias no justificadas de patrimonio a la luz de las recientes reformas*, Madrid, Ed. Aranzadi, 2016
9. CALLE SÁNCHEZ, José y MORILLO JIMENEZ, Maribel. *Determinación sobre base presunta*, 1° Edición, Lima, Pacífico Editores S.A.C, 2014
10. CARO CORIA, Dino Carlos. *Lavado de activos provenientes del delito tributario en AMBOS, K., Malarino, E y CARO CORIA. Lavado de activos y Compliance.*

- Perspectiva Internacional y Derecho comparado, Lima, Jurista Editores E.I.R.L, 2015.
11. CUBERO TRUYO, Antonio. *El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Homenaje al profesor Dr. Juan Calero*, Madrid, Ed. Civitas, 2016.
 12. ESCRIBANO, Francisco. *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, 2º edición, Lima, Grijley, 2009
 13. FERNÁNDEZ, Luis Omar. *El Impuesto a la Renta, Tratado de Tributación*, Tomo II, Volumen I, Buenos Aires, Ed. Astrea, 2004
 14. GALARZA, César. "La Tributación de los Actos Ilícitos" en *Derecho Penal Tributario*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008
 15. GÁLVEZ VILLEGAS, Tomás Aladino. "El delito de Lavado de Activos. Criterios Sustantivos y procesales. Análisis del Decreto Legislativo N° 1106", Lima, Instituto Pacífico, 2014
 16. GAMBA VALEGA, César. *Derecho Tributario. Tópicos Contemporáneos*. Lima, 2ºEd, Grijley, 2014
 17. GARCÍA MULLIN, Roque. *Impuesto sobre la Renta: Teoría y Técnica del Impuesto*, Buenos Aires, Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), 1978.
 18. GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario. Capítulo I: Las Doctrinas Económicas*, 3º Ed, Buenos Aires, Depalma, 2014.
 19. GARCIA DORADO, Francisco. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid, Edit. Dykinsin, 2002.
 20. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, Miguel. Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, Madrid, Edit. Comares, 2016
 21. HERRERA MOLINA, Pedro. *Fiscalidad de los actos ilícitos. La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.
 22. JARACH, D. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996
 23. JARACH, D. *Hecho imponible*, 5º Ed, Buenos Aires, Abeledo- Perrot, 2014
 24. MEDINA JIMENEZ, Ezequiel. *La tributación de las rentas Ilícitas en España*. Universidad de Almería, Madrid, 2016
 25. MENÉNDEZ, Alejandro. *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*, Madrid, Lexnova S.A, 2009

26. MEZA MAURICIO, Gonzalo. *El Negocio Jurídico. Manual Teórico- Práctico*. 1° Ed, Lima, Alegre, 2003
27. PLAZAS VEGAS, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Temis S.A, 2000
28. LANDA ARROYO, C. "*Los principios tributarios de la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional*" en *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Capítulo I, Lima, Palestra, 2006.
29. NIÑO TEJADA, Eduardo. "*Esquema sobre el Patrimonio*", Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, número XV, 1993
30. RAIMONDI, C. y ATCHABAHIAN, A. *El Impuesto a las Ganancias*, 3° Ed, Buenos Aires, Depalma, 2000.
31. ROJAS BULEJE, Alejandro. *Impuesto a la Renta. Ajuste contable por deflación e inflación NICs con implicancias tributarias*. Lima, Instituto de Investigación el Pacífico E.I.R.L, 2003
32. SALIN, Pascal. *La arbitrariedad fiscal*. 3° Ed, Barcelona, Eiusa S.A, 2015
33. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. *El nacimiento de la obligación tributaria. Análisis Jurídico del hecho imponible*. Buenos Aires, 2008
34. SÁNCHEZ ROJAS, Oscar. *Incremento patrimonial no justificado*. 2° Ed, Indesta-Sunat, Lima, 2014
35. SPISSO, Rodolfo. *Problemas actuales de Derecho Tributario comparado. Una perspectiva de Iberoamérica*, Santiago de Chile, Librotecnia, 2012
36. TORRES VÁSQUEZ, Aníbal. *Acto Jurídico*, 4° Ed, Lima, Idemsa, 2012.
37. VIDAL RAMIREZ, Fernando. *El acto jurídico*, 7° Ed, Lima, Gaceta Jurídica, 2007
38. VILLALOBOS TAPIA, Raúl. *Introducción al Derecho Tributario*. Lima, Universidad Autónoma San Francisco, 2017.

TESIS

39. AGUILAR JANTO, Luis Enrique. *Análisis de la Corrupción Política en el Perú entre los años 2001 al 2018*, Tesis para obtener el título de Maestro en Gestión Pública, Lima, Universidad César Vallejo, 2019.
40. ARANCIBIA ALCANTARA, María del Carmen. *La Vulneración De Los Principios De Capacidad Contributiva Y No Confiscatoriedad Al Determinarse La Obligación Tributaria Sobre Base Presunta, En Aplicación Del Artículo 68° Del Código Tributario*, Tesis para la obtención del título de Abogado, Lima, Universidad Privada Antenor Orrego, 2018.

41. ARIAS FERNÁNDEZ, Verónica. *Moralidad Pública y Tributación en el Ecuador*, Tesis para obtener el grado de Máster, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2009.
42. BACA DIAZ, Kevin & VIZCARRA MEZA, Vielka. *La problemática jurídica en la legislación de la Tributación de Ganancias Ilícitas en la legislación peruana*, Tesis para la obtención del título de Abogado, Lima, Universidad Andina del Cusco, 2017
43. CACHO ABANTO, Exilda Estefany. *La vulneración del principio de capacidad contributiva en la aplicación de los sistemas de compensación de pérdidas tributarias en la determinación del impuesto a la renta empresarial de contribuyentes domiciliados en el Perú*, Tesis para optar el grado de abogado, Lima, Universidad Privada del Norte, 2017
44. CALDERÓN TARRILLO, Martha Irene. *La Necesidad De Reglamentar La Facultad Discrecional De La Administración Tributaria en el Procedimiento De Fiscalización*, Tesis para la obtención del título de Abogado, Lima, Universidad Nacional de Trujillo, 2017
45. CASTILLO LINARES, Jhon Adolfo. *El filtro de constitucionalidad: una crítica a los procesos destinados a garantizar el principio constitucional tributario de no confiscatoriedad*, Tesis para optar el grado de abogado, Lima, Universidad Privada del Norte, 2017
46. CHUMÁN ROJAS, Ramón. *La ley del impuesto a la renta de personas naturales en el Perú y los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva y de igualdad*, Tesis para la obtención del grado de Doctor en Derecho, Lima, Universidad Privada Antenor Orrego, 2015
47. DÍAZ BELTRÁN, Tassia Sharon. *Análisis jurídico explicativo - propositivo del proceso de valoración de los indicios razonables realizado por el Poder Judicial y el Ministerio Público en el delito de Lavado de Activos, en procesos del Distrito Judicial de Arequipa, año 2013 – 2014*, Tesis para la obtención del título de Abogado, Lima, Universidad Nacional de San Agustín, 2016
48. GRADOS MESSÍAS, Luisa Johana. *“Trasgresión al principio de capacidad contributiva del sistema de pagos de obligaciones tributarias-deducciones”*, Trabajo de investigación para optar el título de Magíster en Derecho de la Empresa, Lima, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2018
49. HUANES TOVAR, Juan de Dios. *Fundamentos teóricos de la capacidad contributiva como derecho humano en la STC N° 033-2004-AI/TC*. Tesis para la obtención del título de Abogado, Lima, Universidad Católica los Ángeles de Chimbote, 2018
50. LUGARO APONTE, Alexandra. *La Tributación de las Rentas de Origen Ilícito Delictivo*, Tesis para la obtención del grado de Máster en Derecho Español Comparado y Vigente, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 2014.
51. LLUNCOR VALDEZ, Yajhayra Karenina. *Análisis del Incremento Patrimonial No Justificado en la Legislación Peruana Tributaria durante el periodo 2012*, Tesis para la obtención del título de Contador público, Lima, Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, 2015

52. PAREDES MARROQUÍN, Juan Alberto. *La capacidad contributiva en los impuestos desde la perspectiva del estado constitucional: Relativización de los índices o manifestaciones de riqueza*, Tesis para la obtención del título de Abogado, Lima, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2014
53. QUISPE MENDOZA, Roberto. *La regulación de la tributación de ganancias ilícitas en la Legislación Peruana 2003-2015*, Tesis para la obtención del título de Abogado, Lima, Universidad Nacional de Trujillo, 2019
54. QUISPE QUINTO, Leslin Iván. *La obligación tributaria y las actividades ilícitas en el Perú*, Tesis para la obtención del grado de Maestro en Derecho con mención en *Política Fiscal y Tributación*, Lima, Universidad Nacional Federico Villareal, 2019
55. QUISPE SUÁREZ, José. *La responsabilidad de las personas jurídicas en el delito de lavado de activos: especial referencia y análisis de la Ley N° 30424 y su modificatoria D.L. 1352*, Trabajo de investigación de maestría en Derecho Público con Mención en Derecho Penal y Procesal Penal, Lima, Universidad de Piura, 2018
56. ROMERO LÓPEZ, Miguel Ángel. *La igualdad como instrumento para legitimar la exoneración del Impuesto a la Renta de la ley N° 29482*, Tesis para optar el grado de Maestro en tributación, Lima, Universidad Continental, 2018
57. SÁNCHEZ SÁNCHEZ, María. *El principio de Igualdad en materia tributaria*. Tesis para obtener el grado de doctor en Derecho, Lima, Universidad de Jaén, 2015
58. SERRANO AÑAZCO, Naira Dayuma. *La Imposición Directa de las Rentas obtenidas por actividades ilícitas*, Tesis para la obtención del título de Abogada, Quito, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2014.
59. VINELLI VERAU, Renzo Antonio. *Relevancia jurídico-penal de la no declaración ante la administración tributaria de una renta obtenida ilícitamente*, Tesis para optar el grado de Magister, Lima, Universidad de San Martín de Porres, 2013.

ARTÍCULOS DE REVISTAS

60. BALDEÓN GUERE, Norma Alejandra. "Incremento patrimonial: Ingresos por actividades ilícitas y préstamos que no cumplen los requisitos correspondientes", *Contadores y Empresas*, N° 96, octubre 2008
61. BOLAÑOS BOLAÑOS, Lucía del Carmen, Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho. En *Revista de Derecho*, N° 48, Universidad del Norte, Barranquilla, 2017
62. GARCÍA CAVERO, Percy. El Decomiso de Bienes relacionados con el delito en la Legislación Penal Peruana. En *Derecho PUCP*, N.º 81, Noviembre, 2018

63. GRANADOS MUÑOZ, Carolina. El decomiso de los bienes, efectos o ganancias procedentes del delito en *Revista Jurídica de Castilla y León*, N.º 48, Madrid, Mayo 2019
64. MENDOZA PÉREZ, Raúl. El principio tributario de igualdad, generalidad, proporcionalidad y la sociedad en el Perú en *Revista de la Facultad de Ciencias Contables*, Vol. 22, N.º 42, UNMSM, Lima, 2014
65. MORALES, Indhira, NAPÁN, Johanny y VALVERDE, Nicolás. El mito de la capacidad contributiva: Breves comentarios sobre la regulación actual de Impuesto a la renta de personas naturales y una propuesta a futuro. En *Ius et veritas*, N.º 50, Lima, Julio 2015
66. NARRO ROJAS, Katherine y QUISPE VILLAVARDE, Blanca. "Aproximaciones al Principio de Capacidad Contributiva y su Desarrollo en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano", *Revista Peruana de Derecho Tributario*, número 1, abril 2007.
67. VILLAGRA CAYAMANA, Renée y ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. "Tendencias del impuesto a la renta corporativo". En *Derecho PUCP*, núm. 72, Lima, Junio, 2014
68. ZAPATA CRUZ, Dalil. Hipótesis de Incidencia Tributaria. Vol. 6, N.º1, *In Crescendo Institucional*, Lima, 2015

RECURSOS ELECTRÓNICOS

69. ARBULORA VALVERDE, A. *La prueba indiciaria o circunstancial en materia penal*, Costa Rica, Mailxmail, 2008 [ubicado el 04.VIII.2019]. Obtenido en: <http://www.mailxmail.net/cursosPdf.cfm?gfnameCurso=pruebaindiciariacircunstancial-materia-penal>
70. BRAVO CUCCI, J. *Los actos ilícitos y el concepto de renta. VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2004. [Ubicado el 28.VIII.2017]. Obtenido en http://www.ipdt.org/uploads/docs/04_VIIIJorIPDT_JBC.pdf
71. BRAVO CUCCI, J. *Incremento Patrimonial no Justificado y los Fondos de Origen Ilícito, ¿Presunción o Ficción?*, Lima, 2007, [ubicado el 05.XI.2015]. Obtenido en <http://www.idtl.com.br/artigos/182.pdf>.
72. DE MOSTEYRÍN SAMPALO, Ricardo. *Tributación de las ganancias que se obtienen del ilícito penal*, Madrid, Nueva época, vol. 20, 2017. [Ubicado el 10.IX.2019]. Obtenido en <https://doi.org/10.5209/FORO.57531>
73. DELGADO RATTO, Cecilia. *Ámbito de Aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú. Aproximaciones al Régimen de las Rentas Imputadas en La Ley del Impuesto a la Renta: Límites y Perspectivas*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2004. [Ubicado el 12.IX.2015]. Obtenido en http://www.ipdt.org/editor/docs/06_VIIIJorIPDT_CDR.pdf.

74. FERNÁNDEZ CARTAGENA, Julio. *El concepto de renta en el Perú. VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2004, [ubicado el 28.VIII.2015]. Obtenido en http://www.ipdt.org/editor/docs/07_VIIIJorIPDT_JFC.pdf.
75. LUGO VILLAFANA, William *¿La “Ganancias” obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a “tributación”: su “incumplimiento” configura delito de defraudación tributaria?*, Lima [Ubicado el 22.VIII.2015]. Obtenido en boletinderecho.upsjb.edu.pe/articulos/Delitos_Tributarios.doc.
76. PAREDES NARVAEZ CONSULTORES CORPORATIVOS. *Breve Reseña Histórica del Impuesto a la Renta*, 2011 [ubicado el 15.IX.2015]. Obtenido en <http://paredesnarvaez.blogspot.pe/2011/08/breve-resena-historica-del-impuesto-la.html>
77. VILLANUEVA GONZÁLEZ, Martín. *Las Rentas Empresariales*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 2004, [ubicado el 05.X.2015]. Obtenido en http://www.ipdt.org/editor/docs/12_VIIIJorIPDT_MVG.pdf

JURISPRUDENCIA

78. STC N° 0016-2002-AI/TC. Diario Oficial “El Peruano” del 30 de Abril del 2002.
79. STC N° 2727-2002-AA/TC. Diario Oficial “ El Peruano” del 19 de Diciembre del 2003
80. STC N° 0053-2004-AA/TC. Diario Oficial “ El Peruano” del 11 de Agosto del 2005
81. STC N° 04985-2007-PA/TC. Diario Oficial “ El Peruano” del 09 de enero de 2008