



VIII JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO

AMBITO DE APLICACION DEL IMPUESTO A LA RENTA EN EL PERU

LOS ACTOS ILICITOS Y EL CONCEPTO DE RENTA

Jorge Bravo Cucci¹
Ponente Individual Invitado

1. Sistema de referencia

No es posible hacer ciencia sin un sistema de referencia. Pretender hacerlo es hundirse en el desconocimiento, es tantear en un mar de confusión sin saber a donde ir. Sin sistema de referencia el conocimiento se vuelve en desconocimiento.² Comenzamos el presente trabajo con tales reflexiones, con las cuáles queremos dejar en evidencia la importancia de manejar un adecuado sistema conceptual de referencia que nos permita explicar o describir de la mejor manera posible los objetos o fenómenos jurídicos, entre ellos los que tienen relación con lo tributario, de una manera consistente, evitando incurrir en contradicciones y en absurdidades.

El sistema de referencia con el que operaremos se asienta en nuestra concepción de tributo como fenómeno normativo. El fenómeno tributario, que es el proceso formativo de la obligación tributaria, puede ser mostrado en la siguiente secuencia:

- a) Creación de la norma tributaria "x".- Aquél que detenta la potestad tributaria, diseña la norma de incidencia tributaria, la cual se encuentra compuesta por (i) una hipótesis de incidencia y (ii) una consecuencia

¹ Abogado. Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

² SILVA TELLES, Goffredo da. *Direito Quantico*, Max Limonad. Pág. 289.

normativa ($p \rightarrow q$), en respeto a los principios constitucionales. La norma “x” dispone que ocurrido un hecho “a” debe ser que el sujeto que lo realice se encuentre obligado a pagar una suma de dinero a un determinado acreedor tributario.

- b) La norma tributaria es insertada en el ordenamiento jurídico a través del dispositivo legal pertinente.
- c) Entrada en vigencia de la norma “x”.
- d) Realización de un hecho “a” en el plano concreto durante la vigencia de la norma “x”.
- e) Subsunción del hecho “a” en la hipótesis de incidencia de la norma tributaria “x”.
- f) Implicación de la consecuencia normativa de la norma tributaria “x” en el hecho “a”.
- g) El hecho “a” es juridizado por la incidencia de la norma tributaria “x” y se torna en un hecho imponible “x”.
- h) El hecho imponible “x” genera una obligación tributaria.
- i) Una vez efectuada la determinación tributaria (por acto del contribuyente o de la Administración Tributaria), se declara la existencia del hecho imponible “x” y la obligación tributaria se individualiza y se torna en cierta, líquida y exigible, y se extingue por alguno de los medios previstos para tal fin.³

Sobre la base de ese marco conceptual es que elaboramos las siguientes meditaciones con respecto a la relación entre los actos ilícitos y el concepto de renta, las cuales plasmamos en la ponencia individual que en esta ocasión presentamos ante las VIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario que giran sobre el **“Ambito de aplicación del Impuesto a la Renta en el Perú”**. A los efectos de abordar el tema en cuestión, creemos conveniente desarrollar de forma resumida, las diferentes posturas teóricas que se pronuncian sobre la tributación de los actos ilícitos, para luego analizar si es posible gravar con el Impuesto a la Renta los fondos provenientes de actividades ilícitas.

³ “La obligación que surge del hecho jurídico tributario es la obligación de carácter general, por eso mismo que, en cierto sentido, ella no se distingue de la norma que la establece. (...) Esa obligación sólo es individualizada y concretizada por la determinación. (...) Y si eficacia es, es en cierto sentido, producción de efecto jurídico, no hay como negar efecto constitutivo de la obligación tributaria general (principal) al hecho jurídico tributario, y de la obligación tributaria individual y concreta a la determinación.” SOUTO MAIOR BORGES, José. Ob. Cit. Pág. 428.

2. El problema: posturas doctrinales

La tributación de los actos ilícitos es un problema relativamente moderno para la Ciencia del Derecho, respecto del cual no puede afirmarse que exista una visión consensuada por parte de la comunidad científica, más aun cuando, en cierto aspecto, es objeto de preocupaciones tanto de estudiosos del Derecho Tributario como del Derecho Penal. Las principales aportaciones científicas al tema en cuestión han venido siendo efectuadas, fundamentalmente, por doctrinarios Italianos⁴ y Españoles,⁵ sin perjuicio de algunos aportes relevantes provenientes de la doctrina Alemana.⁶ En Latinoamérica han sido fundamentalmente los doctrinarios Brasileños⁷ y

⁴ ANGELILLO, F. *Trattato della Imposta di Ricchezza Mobile*. Bologna, 1936. BELLINI, F. *Fatto illecito e imposizione tributaria*. Bolletino Tributario Nº 14, 1985. BERLIRI, A. *Principi di diritto tributario*. Vol. II Tomo I, Giuffrè, 1957. BERSANI, G. *Tassazione e redditi derivanti da attività illecita*. Rassegna Tributaria, 1990. BORJA, P. *La tassazione e redditi derivanti da attività illecite*. Riv. Dir. Trib. Nº 7-8, 1991. GIANINNI A.D. *Institución di Diritto Tributario*, Milano, 1956. GIOVANNINI, Alessandro. *Provento illecito e presupposto dell'Imposta personale*. Giuffrè, 2000. GOLINO, S. *Provento da attività illecita. Confisca o tassazione?* Il Fisco, 1994. LUINI, A. *L'obbligo tributario e i proventi da attività illecita. Il caso dei chiromanti e degli occultisti*. Revista Penale, Vol. 1, 1992. FALSITTA, G. *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*. Giuffrè Editore. 1986. FORTE, F. *Sul trattamento fiscale delle attività illecite*. Riv. Dir. Fin. e Sc. 1952. PERUGGIA, P. *Imposizione e provento da attività illecite*. Diritto e Pratica Tributaria, 1987, Vol. II.

⁵ APARICIO PEREZ, José. *El tratamiento fiscal de actividades ilícitas y fondos de origen ilegal*. Crónica Tributaria Nº 76, 1995. BACIGALUPO, Silvina. *Delito fiscal y tributación de las ganancias ilícitamente obtenidas*. La Ley Tomo 6, 2001. CHICO DE LA CAMARA, Pablo. *La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español*. Revista Estudios Financieros Nº 163, 1996. FALCON Y TELLA, Ramón. *La posibilidad de gravar los hechos constitutivos de delitos: SAP Madrid 24 de enero 1998*. Quincena Fiscal Nº 11, 1999. HERRERA MOLINA, Pedro. *Fiscalidad de los actos ilícitos (La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria)*. Instituto de Estudios Fiscales, 2003. JIMENEZ Clara. *Tributación de los rendimientos ilícitos: STS 21/12/1999, una nueva lectura del artículo 31 de la Constitución. Pronunciamiento sobre una cuestión pendiente de desarrollo en la Jurisprudencia y Doctrina Españolas*. Revista de Contabilidad y Tributación Nº 204, 2000. RIBES RIBES, Aurora. *La tributación de las actividades ilícitas en el IVA: Jurisprudencia del TJCE*. Quincena Fiscal Nº 20, 1999. RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, Eduardo. *Ganancias de origen (ilícito) Delictivo y fraude fiscal*. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública Nº 265, 2002. SOLER ROCH, M. Teresa. *La tributación de actividades ilícitas*. Revista de Derecho Financiero Nº 85, 1995.

⁶ KRUSE, H.W. 41, *Unwirksame Rechtsgeschäfte*. 1996. RAUER. *Die steuerliche und steuerstrafrechtliche Verfassung der Prostituierten*. MDR 1982. TIPKE, K. LANG, J. *Steuerrecht*. Otto Schmidt, Colonia, 2002.

⁷ BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributario*. Lejus, 3ra edición, 1998. FALCAO, Amilcar de Araujo de. *Fato gerador da obrigação tributaria*. Forense, 1999.

Argentinos⁸ quienes se han preocupado por investigar en la materia.⁹

Pero ¿en qué consiste el problema de la tributación de los actos ilícitos? ¿Cuáles son las interrogantes por despejar? En un esfuerzo sintético, puede afirmarse que las cuestiones por abordar son las siguientes: ¿Puede un acto ilícito ser tipificado como un hecho gravable? ¿Puede un tributo gravar el producto de un acto ilícito? De las preguntas anteriores es posible desgajar algunas cuestiones más específicas ¿Una norma tributaria puede prever en su hipótesis de incidencia la descripción hipotética de un acto ilícito? ¿Puede gravarse un acto en principio lícito pero realizado ilícitamente? ¿De una actividad ilícita puede obtenerse una renta?

Antes de plantear las premisas desde las cuales partimos para tentar dar respuesta a tales interrogantes, mostramos de modo resumido cuáles son las posturas doctrinales más relevantes en torno al tema de la tributación de los actos ilícitos:

a) Posturas a favor

a.1. Tesis de la sujeción en virtud del principio de capacidad económica (contributiva).- Para quienes sostienen esta teoría, es suficiente advertir la existencia de una manifestación de riqueza que evidencia capacidad contributiva, para que ella pueda ser sometida a tributación.¹⁰ La licitud o ilicitud de la actividad que genera la riqueza sería ajena al Derecho Tributario, pues el incremento de ella sería simplemente un dato económico, no jurídico.^{11,12}

GOMES DE SOUSA, Rubens. **Compendio de Legislação Tributaria**. Rio, 1954. NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **A obrigação Tributaria**. En: Tratado de Derecho Tributario, Palestra, 2003.

⁸ GALARZA, César. **¿Existen trabas éticas o morales para la tributación de los actos ilícitos?** La Ley Periódico Económico Tributario N° 298, 2004. VILLEGAS, Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 8va Edición. Astrea 2002.

⁹ Respecto de la doctrina peruana pueden consultarse los siguientes trabajos elaborados por el autor del presente trabajo: BRAVO CUCCI, Jorge. **Fundamentos de Derecho Tributario**. Palestra Editores, 2003. pp. 280 – 289. BRAVO CUCCI, Jorge. **¿Pueden Los actos ilícitos ser tipificados como hechos gravables?** Revista Análisis Tributario N° 186, 2003, pp. 34-36.

¹⁰ "La capacidad contributiva significa riqueza, con independencia del origen y por ello la ilicitud no supone, para los sujetos que obtienen aquélla, la exclusión del deber de contribuir". SOLER ROCH, M. Teresa. Ob. Cit. Pág. 19.

¹¹ "Por último, puesto que el aumento de riqueza que constituye la renta no es, como ya se ha indicado, un dato jurídico, sino meramente económico, cualquier consideración que se refiera al carácter lícito o ilícito de la actividad que produce la renta, o en general a la validez

a.2. Tesis de la sujeción en virtud del principio de igualdad.-¹³ Sostiene que vulneraría el principio de igualdad, si solamente se gravaran los beneficios producidos por actos lícitos, pues ello supondría una exención respecto de aquellos provenientes de actos ilícitos.

Como lo advierte CHICO DE LA CAMARA, dicha posición "...ha sido formulada por la doctrina administrativa italiana al estimar que se llegaría a un absurdo si se obligara a pagar al ciudadano honesto el impuesto relativo, mientras que se estaría premiando desde el punto de vista tributario la deshonestidad si el ciudadano deshonesto poseedor cuantitativamente del mismo rendimiento no pagase nada".¹⁴

a.3. Tesis de la autonomía del legislador tributario e irrelevancia de la licitud o ilicitud del negocio jurídico frente al nacimiento de la obligación tributaria.-¹⁵ Según la cual, el legislador tributario puede optar por considerar como gravables actos que, para otras áreas del ordenamiento jurídico califican como actos ilícitos, en merito a la autonomía del Derecho Tributario. En ese esquema, la licitud o ilicitud del negocio jurídico es irrelevante para la constitución del hecho imponible y el surgimiento de la obligación tributaria.

b) Posturas en contra

b.1. Tesis del Estado cómplice o amparador del ilícito.-¹⁶ Según esta argumentación, de cuño eminentemente moralista, si el Estado cobra impuestos respecto de rendimientos provenientes de 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 aquél que cometió el acto ilícito.¹⁷

b.2. Tesis de la coherencia del ordenamiento jurídico y rechazo de las

o invalidez de las relaciones jurídicas sobre cuya base se ha conseguido de hecho una ventaja económica, es extraña al Derecho Tributario". GIANNINI, A.D. Ob. Cit. Pág. 381.

¹² "Es evidente que quien como consecuencia de la comisión de un ilícito obtiene una mejora en su patrimonio, está incrementando su capacidad contributiva, y en la medida de ese incremento debe tributar, como lo hacen quienes incrementan su capacidad contributiva conforme a derecho". JIMENEZ, Clara. Ob. Cit. Pág. 140.

¹³ BORJA, P. Ob. Cit.

¹⁴ CHICO DE LA CAMARA, Pablo. Ob. Cit. Pág. 11.

¹⁵ SOLER ROCH, M. Teresa. Ob. Cit. Pág. 18.

¹⁶ GALARZA, César. Ob. Cit.

¹⁷ BELLINI, F. Ob. Cit. Pág. 1116.

contradicciones internas.¹⁸ Se sustenta en que si a un hecho, un sector del ordenamiento jurídico le priva de todo efecto (un acto jurídico con causa ilícita no produce efectos jurídicos), no resulta coherente que otro sector lo instituya como fuente de derechos y obligaciones, pues ello atentaría contra la coherencia del ordenamiento jurídico.

b.3. Tesis de la incompatibilidad entre las medidas represivas -sancionadoras y penales- y las tributarias.- Según la cual, conforme al principio del *non bis in idem*, la sanción penal o contravencional, según sea el caso, excluirían de plano la posibilidad del nacimiento de la obligación tributaria.¹⁹ Para esta tesis, gravar el producto de un acto ilícito sería en rigor una medida represiva (sanción impropia)²⁰ en contra del que lo cometió.

c) Postura intermedia

Las recientes investigaciones en la materia han decantado en una postura distinta a las anteriores, cuyas premisas son las siguientes:

- El problema de la tributación de los actos ilícitos no admite una solución general aplicable a todos y cada uno de los supuestos, ya que existe un amplio espectro de matices.²¹
- El carácter ilícito de un acto no excluye por sí mismo que deba someterse a tributación, siempre que muestre la misma capacidad económica que otros actos no contrarios a derecho.²²
- No existe el deber de tributar sobre ganancias, ingresos o beneficios que proceden de una actividad de carácter ilícito para la que el ordenamiento jurídico dispone la aplicación de una consecuencia jurídica que determine la ausencia de capacidad contributiva.²³

Para esta corriente de opinión, en principio, el producto de un acto ilícito no

¹⁸ JIMENEZ, Clara. Ob. Cit. Pág. 132.

¹⁹ CHICO DE LA CAMARA, Pablo. Ob. Cit. Pág. 14.

²⁰ ALTAMIRANO, Alejandro. **Sanciones anómalas o impropias en el Derecho Tributario**. En: Tratado de Derecho Tributario, AAVV. Palestra Editores 2003, pp. 257-278. "Las sanciones anómalas –también denominadas sanciones impropias o indirectas o atípicas. Encuentran su construcción doctrinaria en función de los efectos que derivan de ciertas situaciones previstas en el ordenamiento tributario que, sin encontrarse definidas como tales, representan verdaderas sanciones".

²¹ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, Eduardo. Ob. Cit. Pág. 637.

²² HERRERA MOLINA, Pedro. Ob. Cit. Pág. 37.

²³ RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, Eduardo. Ob. Cit. Pág. 612.

debe someterse a tributación, salvo que, el ordenamiento jurídico no haya dispuesto una consecuencia jurídica que evidencie la falta de capacidad contributiva (el decomiso o restitución). Lo que quiere decirse con ello, es que si el legislador dispone como consecuencia jurídica que producto de la comisión de un acto ilícito, procederá el decomiso o restitución del dinero o bienes obtenidos a través de él, no habrá una capacidad contributiva verificable en el patrimonio del sujeto que lo cometió, por lo tanto no procederá aplicar impuesto alguno. Si por el contrario, el ordenamiento jurídico no establece el decomiso o restitución del producto del acto ilícito, habría una capacidad contributiva exteriorizada que debería gravarse.

3. Punto de partida: El plano de la norma jurídica

3.1. El tributo como norma jurídica: La norma tributaria y los actos ilícitos

En una moderna concepción científica, el tributo es un fenómeno normativo.²⁴ Como norma jurídica, el tributo debe ser creado en respeto a los principios tributarios que implícita o explícitamente se encuentran sedimentados a nivel constitucional. En tal concepción, el tributo puede ser identificado con la norma primaria, norma tributaria en sentido estricto o regla matriz de incidencia tributaria.²⁵ Como bien lo asevera el Profesor SOUTO MAIOR BORGES, la norma tributaria, y sus elementos: la hipótesis de incidencia y la consecuencia normativa, son conceptos lógico jurídicos, que constituyen presupuestos fundamentales para la ciencia jurídica.²⁶

Pues bien, es de generalizado recibo en la doctrina y en el propio derecho positivo de varios ordenamientos jurídicos, que una de las notas típicas del tributo es que no constituye sanción por acto ilícito.²⁷ ¿Qué significa ello? Que la norma tributaria en sentido estricto (el tributo) no es una norma que prevea en su antecedente que ante la ocurrencia de un hecho ilícito se desencadene una sanción, característica típica de una norma penal o represivo contravencional. El propósito de la norma tributaria es prever la ocurrencia de hechos lícitos, con relevancia económica, y regular el efecto jurídico que se desencadenará ante ella en el plano fáctico: el hecho imponible y la obligación tributaria. La norma tributaria no tiene como propósito establecer sanciones, sino disponer prestaciones pecuniarias a los

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributario*. 15^o ed. Pág. 23.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Ob. Cit. Pág. 238.

²⁶ SOUTO MAIOR BORGES, José. Ob. Cit. Pág. 94.

²⁷ CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero - Derecho Tributario (Parte General)*. Civitas. Pág. 181.

particulares con el objeto de cumplir los fines del Estado. Y esto no significa vulnerar el principio de igualdad, favoreciendo al ciudadano deshonesto: simplemente que la norma tributaria se proyectará sobre aquellas capacidades contributivas en el estricto sentido del término, mientras que la norma penal reprimirá al delincuente, disponiendo entre otras penas, el decomiso del producto de la actividad ilícita, y de ser el caso, dispondrá la restitución de lo decomisado a su legítimo propietario.

Por tales consideraciones, resulta evidentemente contradictorio que si un segmento del ordenamiento jurídico tipifica a cierta actividad como anti-jurídica (un delito), conducta ilícita sancionada con una pena, otro segmento del mismo en total disonancia considere a tal conducta como un hecho imponible, y prevea la generación de consecuencias jurídicas derivadas del mismo. Académicos de gran prestigio como FALCON Y TELLA, no esconden su perplejidad ante sentencias que condenan por un delito tributario en un supuesto en el que la propia sentencia considera acreditado el origen delictivo de los fondos, hasta el punto que la condena por el delito tributario es superior al de los delitos que originaron tales “rentas”.²⁸

Si bien es cierto, en los últimos tiempos se habla de una finalidad extrafiscal del tributo, la que persiguen en parte los denominados tributos ecológicos, ello no significa que el supuesto de hecho de tales especies tributarias prevea la realización de una actividad ilícita. Los tributos ecológicos o con finalidad extrafiscal no son sanciones sino exacciones legítimas, constituidas sobre actos lícitos, no prohibidos por el ordenamiento jurídico, fundadas en el principio de capacidad contributiva, aun cuando su finalidad no es recaudar sino disuadir de ciertos comportamientos, que aunque no sean ilegales, el Estado quiere encausar.

En similar esquema conceptual, creemos importante traer a colación las meditaciones de ALFREDO BECKER, quien es categórico al sostener que la licitud es uno de los elementos del concepto de tributo, no siendo posible que exista una hipótesis de incidencia tributaria que comprenda un hecho ilícito. Para justificar esta posición, se basa en una distinción que efectúa entre la naturaleza jurídica de la sanción y la de un tributo extrafiscal. Como es de advertirse, la elección efectuada por BECKER respecto del tributo extrafiscal a los efectos de la comparación propuesta, fue realizada con un propósito

²⁸ Comentando la SAP Madrid del 24 de febrero de 1998, FALCON Y TELLA señala que si bien es cierto que “... repugnaría al principio de igualdad que se diera un tratamiento más favorable a los fondos obtenidos ilegalmente, pero no es éste en lo absoluto el caso, ya que si bien tales fondos quedan excluidos de tributación, sin embargo deben ser objeto de decomiso (además de las penas, incluso privativas de la libertad que procedan)”. FALCON Y TELLA, Ramón. Ob. Cit. Pág. 7.

concreto, toda vez que tanto en él como en la sanción coexisten las finalidades fiscal y extrafiscal. No tendría sentido lógico utilizar como comparación la sanción o el tributo puramente fiscal, pues clara está la distinción entre esas dos figuras. De allí la utilización del tributo extrafiscal, pues como se verá a continuación, es él el que fundamentará la imposibilidad de que la ilicitud sea susceptible de figurar en la hipótesis de incidencia de un tributo.

En ese sentido, BECKER sostiene que:

"Sanción es el deber preestablecido por una regla jurídica que el Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir o desincentivar, directamente, un acto o hecho que el orden jurídico prohíbe.

Tributo extrafiscal prohibitivo es el deber preestablecido por una regla jurídica que el Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir o desincentivar, indirectamente, un acto o hecho que el orden jurídico permite.

Lo ilícito, como elemento integrante de la hipótesis de incidencia, es el único elemento que distingue, en el plano jurídico, a la sanción del tributo extrafiscal prohibitivo".²⁹

En el supuesto negado que fuese posible la tributación de los actos ilícitos, carecería de sentido la institución de la sanción, empleando aquí el término "sanción" en su sentido genérico y no limitado únicamente al ámbito contravencional, vale decir como mera reacción ante el incumplimiento de un deber formal. En efecto, si la norma tributaria previera gravar actos ilícitos, se comportaría como una norma punitiva, no siendo esa su naturaleza.

A diferencia del tributo, el decomiso y la incautación del producto de actividades ilícitas, son sanciones propias del Derecho Penal, que vendrían a ser consecuencias jurídicas dispuestas en el elemento prescriptor de la norma penal.

La imposibilidad de tributación de los actos ilícitos no presupone una exención tributaria como lo sostiene cierto sector de la doctrina (no se advierte cuál sería en este caso, la norma exoneratoria), sino la imposibilidad de configurar una hipótesis de incidencia tributaria que prevea gravar un hecho ilícito, existiendo normas penales de reacción ante tales riquezas mal habidas que disponen el decomiso de los bienes involucrados. Es claro que tal imposibilidad no se sustenta en consideraciones morales o de tipo ético (Tesis del Estado inmoral), sino en consideraciones de tipo jurídico.

²⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoría Geral do Direito Tributário*. Pág. 609-610.

Y aquí llamamos la atención respecto a aquella tentación de ver al aspecto económico como el único integrante del presupuesto de hecho y a sostener que el principio de capacidad contributiva puede ser analizado con prescindencia a la licitud del acto que se pretende gravar con el tributo. La capacidad contributiva no debe ser vista como un mero dato económico, sino como una exigencia de carácter jurídico proyectada a nivel de Principio del Derecho.³⁰

Por lo tanto, nos parece que existe imposibilidad jurídica en prever en una norma tributaria la gravabilidad de un acto ilícito, sin perjuicio de las consideraciones éticas o morales, las cuales no son pertinentes ni relevantes para estos propósitos.

3.2. Los ingresos obtenidos como producto de actividades ilícitas y el Impuesto a la Renta

Doctrinalmente se reconocen tres teorías que desarrollan el concepto de renta: la teoría de la renta - producto, la teoría del flujo de riqueza y la teoría del consumo más incremento patrimonial. ¿Es posible que al amparo de alguna de las concepciones de renta antes mencionadas se pueda considerar al producto de una actividad ilícita como renta gravable?

3.2.1. Teoría de la Renta - Producto

También conocida como la teoría de la fuente,³¹ establece una acepción restringida (económica) del concepto de renta, al requerir que se trate de un ingreso o riqueza nueva que califique como un producto que provenga de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

En términos generales, la renta **a)** debe ser producto de una fuente productora, **b)** debe ser un producto periódico, **c)** tiene que provenir de una fuente que se mantenga en el tiempo, **d)** deja de producirse si se extingue la fuente que la genera.

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.

³⁰ "El mayor equívoco en el Derecho Tributario es la contaminación entre principios y conceptos jurídicos y principios y conceptos prejurídicos (económicos, financieros, políticos, sociales, etc.). Esta contaminación prostituye la actitud mental jurídica, haciendo que el juez, la autoridad pública, el abogado y el contribuyente (sin que esto perciban) desenvuelvan un raciocinio pseudo - jurídico." BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Pág. 40.

³¹ Se atribuye a QUARTA, la primera formulación del concepto de renta producto. *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*. Milano, 1905, vol 3. pp. 140 y ss.

Tal rendimiento es una clara evidencia de capacidad contributiva en tanto proviene de una actividad que el ordenamiento jurídico permite. Por lo tanto, creemos que puede sostenerse con toda contundencia, que una actividad ilícita no puede ser calificada como una fuente productora de rentas.

3.2.2. Teoría del flujo de riqueza

Por su parte, la teoría del flujo de riqueza considera que es renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto en un ejercicio determinado, como producto de sus operaciones o transacciones con terceros (incluido el Estado actuando como empresario o en virtud de su poder de imperio) y que implique un incremento de su patrimonio; vale decir es renta como la propia designación de ésta teoría lo denota "...el total del flujo de riqueza que desde los terceros fluye hacia el contribuyente en un periodo dado",³² sin ser relevante la naturaleza del acto que origina el enriquecimiento (un contrato, un acto jurídico unilateral, un dispositivo legal, etc.).³³ La renta para ésta teoría vendría a ser aquella riqueza que fluye hacia el patrimonio del sujeto.

Apréciase que para esta concepción, el alcance del término renta no se restringe a aquella que proviene de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos (renta producto), sino que engloba a otros ingresos, como aquellos que provienen de la enajenación de la propia fuente productora, de la realización de actividades accidentales, de ingresos extraordinarios o eventuales o percibidos a título gratuito.

Sin perjuicio de ello, debe advertirse que el producto de una actividad ilícita -desde una perspectiva jurídica- no incrementa el patrimonio de aquél que la realiza, atendiendo a su origen ilícito, el cual excluye de plano la existencia de un derecho del delincuente respecto del mismo. Para que el patrimonio se incremente tiene que haber un título jurídico y no una mera posesión de los bienes. En efecto, sostener que a través de un acto ilícito un sujeto puede incrementar su patrimonio, significaría reconocer que el delito es un acto lícito y permitido por el ordenamiento jurídico, y que las normas tributarias preverían que el producto de un ilícito es una riqueza que fluye al patrimonio del delincuente, lo que es un evidente contrasentido. Quien delinque no es

³² GARCIA MULLIN, Juan Roque. *Manual de Impuesto a la Renta*. Documento CIET. Pág. 20.

³³ Existe en el Perú una interesante controversia respecto a si el concepto de renta como flujo de riqueza ha sido incorporado total o parcialmente en la legislación peruana respecto de las rentas de las empresas. Tal controversia se ve reflejada en el criterio del Tribunal Fiscal, el cual muestra en las RTF 616-4-99 y 601-5-2003, en las que se pronuncian sobre lo que vendría a ser un acogimiento parcial del flujo de riqueza (sólo es renta la ganancia o beneficio proveniente de operaciones con terceros) mientras que en la RTF 1760-5-2003, se advierte un acogimiento total del flujo de riqueza (renta es toda riqueza que desde terceros, incluido el Estado, fluye al contribuyente en un periodo determinado).

titular del producto de su ilegal actuar, razón por la cual no podría sostenerse que incrementó su patrimonio, y que por ende muestra una capacidad contributiva susceptible de tributación.³⁴

3.2.3. Teoría del consumo más incremento patrimonial

Por último la teoría del consumo más incremento patrimonial dentro de su más amplia acepción, considera como renta a cualquier variación patrimonial que experimente un sujeto en un determinado ejercicio, considerándose inclusive como renta a los consumos de bienes adquiridos y/o producidos por el sujeto en un ejercicio gravable. En términos sencillos, será renta toda aquella diferencia resultante entre lo que se tenga al cierre del ejercicio anterior y lo que se posea al cierre del presente ejercicio. En efecto, se explicaba en párrafo anterior, que para esta teoría no sólo es renta el cúmulo de variaciones patrimoniales que puedan experimentarse en un ejercicio, sino también la *generalidad de consumos* que pueden presentarse en el mismo. La explicación de ello es la siguiente; al consumir se ejercitan derechos destruyendo bienes económicos, motivo por el cual el valor de los consumos debe ser sumado a las acumulaciones patrimoniales.

Consideramos que por la misma razón expuesta al comentar la teoría del flujo de riqueza, el producto de una actividad ilícita tampoco califica como renta para la teoría del consumo más incremento patrimonial, toda vez que producto de un acto ilícito no se produciría un incremento o variación en el patrimonio del delincuente.

3.2.4. Concepto legalista de renta

Sin perjuicio de las concepciones teóricas de lo que debe entenderse por renta, que pertenecen al plano lógico jurídico, las legislaciones nacionales optan por establecer un concepto jurídico positivo de renta, que muchas veces se apartan de las concepciones antes esbozadas, y al cual se le denomina en doctrina como el concepto legalista de renta.

Por lo tanto, corresponde preguntarse si el hecho de que una norma tributaria que estableciera el gravamen de la renta, incorpore expresamente la gravabilidad de rendimientos provenientes de actividades ilícitas, implicaría que

³⁴ En semejante línea argumentativa, sostiene FALCON Y TELLA *“El hecho de manejar fondos ilegalmente obtenidos, pese a la apariencia de propiedad que ello puede generar, no puede identificarse con un derecho subjetivo reconocido y protegido por el ordenamiento sobre dichos fondos; lo que es tanto como afirmar que (...) en estos casos ni existe capacidad contributiva ni puede entenderse realizado el hecho imponible, consistente en la obtención -pero la obtención en sentido jurídico, y no meramente material- de renta”*. FALCON Y TELLA, Ramón. Ob. Cit. Pág. 7.

éstas efectivamente se encuentran sometidas a tributación, haciendo gala de la denominada autonomía del Derecho Tributario. En tales supuestos, correspondería efectuar un análisis constitucional, pues al afectar con tributos al producto de actividades ilícitas se estaría vulnerando el principio de capacidad contributiva y, en su caso, el principio del *non bis in idem*, cuando el Estado ya decomisó los rendimientos ilícitos y encima pretende la recaudación “tributaria” respecto de esos mismos montos, sin perjuicio de las severas contradicciones internas que se generarían en el ordenamiento jurídico.

De otra parte, hay legislaciones -como es el caso de la argentina- que disponen expresamente que los gastos y quebrantos provenientes de actividades ilícitas no son deducibles para determinar la renta imponible, lo que implica una afectación indirecta a tales rendimientos.

En el caso del Impuesto a la Renta peruano, existen diversas opiniones respecto al concepto de renta que ha sido recogido en su texto. Así, es materia de arduo debate, si el concepto de renta aplicable al régimen de los sujetos que realizan actividad empresarial es el de renta como flujo de riqueza o es un concepto legalista, que tomando como base el flujo de riqueza, excluye de la calificación de renta a aquellos rendimientos que no provengan de actividades comerciales con otros sujetos, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones.

En el caso del régimen aplicable a las personas naturales, es más evidente que a partir del ejercicio 2004, se ha producido un abandono al concepto de renta producto en su estricta dimensión, al haberse considerado como rentas gravables a determinadas ganancias de capital. Pero, sin perjuicio de la conclusión a la cual se arribe, no se advierte que el concepto de renta acogido por el legislador peruano haya considerado como tales a los fondos provenientes de actividades ilícitas.

3.3. Los incrementos patrimoniales no justificados como mecanismos para gravar ingresos provenientes de actividades ilícitas

Mucho se ha discutido si la técnica de los incrementos patrimoniales no justificados es un mecanismo de determinación tributaria sobre base presunta, o si por el contrario se trata de una ficción legal. Pues bien, sin ánimo de ingresar en tan interesante debate, creemos que si se ha demostrado a través de las vías jurisdiccionales pertinentes, que el “incremento patrimonial” tiene un origen ilícito, entonces es evidente que éste se encuentra justificado, no procediendo la aplicación del mecanismo del incremento patrimonial no justificado.³⁵ Si por el contrario, el origen de tales fondos no

³⁵ En sentido similar se pronuncia Pedro Herrera Molina. Ob. Cit. Pág. 119.

es comprobable (justificable), ni existe sentencia firme que acredite la naturaleza ilícita de tales rendimientos ilícitos, entonces consideramos que procederá la aplicación de tal técnica determinativa.

Pues bien, al menos la legislación peruana en la materia, se aparta de tales razonamientos lógicos. En efecto, el artículo 52º de la Ley del Impuesto a la Renta, dispone expresamente que los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con “utilidades” derivadas de actividades ilícitas. Creemos que el tenor del referido artículo es desafortunado, y en rigor incorpora una ficción legal que en lugar de comportarse como un mecanismo tributario, lo hace como una sanción punitiva. Es cierto que el Estado puede disponer sanciones a aquellos que comenten actos ilícitos, pero las normas tributarias no son la vía para ello. No desconocemos que el Estado tiene la potestad de establecer el concepto de renta inclusive a través de ficciones legales, en tanto que el Derecho crea sus propias realidades, pero tal potestad se encuentra enmarcada por los principios constitucionales (explícitos o implícitos), entre ellos el de capacidad contributiva.

Pudiera ocurrir en alguna hipótesis, que el producto de la actividad ilícita haya sido decomisado en aplicación de las normas penales, y que, paralelamente, la Administración Tributaria pretenda aplicar el mecanismo del incremento patrimonial no justificado. Como puede advertirse del supuesto planteado, la aplicación de tal ficción legal vulneraría flagrantemente el principio de capacidad contributiva, pues luego del decomiso el incremento patrimonial ya no existe. La ficción legal se comportaría en este caso como una sanción, vulnerándose el principio del *non bis in idem*.

Desde el año pasado, el Tribunal Fiscal se ha venido pronunciando a través de diversas Resoluciones, en las que ha aplicado rigurosamente la regla del incremento patrimonial no justificado a casos que vienen siendo materia de proceso penal, producto de las denuncias por corrupción, que han recaído en diversos funcionarios del gobierno pasado, así como en testaferros y personas relacionadas a ellos. Entre las numerosas Resoluciones existentes hasta la fecha, pueden citarse las siguientes: RTF 04914-4-2003, 5375-2-2003, 5233-4-2003, 5229-4-2003, 2171-1-2003, 12-3-2004 y 126-3-2004.

Creemos que el incremento patrimonial no justificado es un mecanismo que debería ser utilizado en forma residual, y sólo en aquellos casos en los que el origen ilícito de los fondos no ha sido probado.

3.4. El argumento de la ausencia de capacidad contributiva cuando se produce el decomiso o restitución del producto de la actividad ilícita

Como ha sido dicho precedentemente en el presente trabajo, uno de los argumentos que sirven para sostener la no gravabilidad del producto de

actividades ilícitas, es que habiéndose producido su decomiso, o produciéndose la restitución de los bienes a su legítimo titular, en aplicación de las normas penales que así lo disponen, sería inviable la aplicación de un impuesto ante la ausencia de capacidad contributiva en el sujeto que incurrió en el ilícito. En cambio, en caso que no haya operado ni el decomiso ni la restitución, la capacidad contributiva estaría latente, y en consecuencia no habría óbice para gravar dichos enriquecimientos.

Al respecto, queremos hacer notar que este argumento no nos parece del todo riguroso ni sustentable (salvo en el supuesto comentado en el tercer párrafo punto anterior), toda vez que si se trata de un acto ilícito, que ha sido declarado por los órganos jurisdiccionales como tal, este nunca será gravable, pues como lo venimos exponiendo, una norma tributaria no puede prever la gravabilidad de un acto ilícito, existiendo otros mecanismos jurídicos represivos a través de los cuales el Estado incauta el producto del ilícito. En efecto, el decomiso es una pena pecuniaria a través de la cual el Estado priva de ciertos bienes a aquél que resulte imputado como autor de determinado delito, el cual diverge del tributo en su origen, estructura y finalidad. Debe tenerse en cuenta que quien comete un delito no incrementa su patrimonio, por lo que no exhibe una capacidad contributiva susceptible de tributación. Sostener la tesis de la gravabilidad de las actividades ilícitas implicaría desconocer lo anteriormente expresado, así como participar del peculiar entendimiento consistente en que cualquier manifestación económica, inclusive proveniente de actos ilícitos, es reveladora de capacidad contributiva.

3.5. El problema de los ingresos lícitos obtenidos mediante fondos provenientes de actividades ilícitas

Al margen de los problemas de tipificación legal que existen en los casos de utilización de fondos ilícitos para la realización de actividades lícitas (lavado de dinero o receptación), corresponde analizar si como producto de tal situación puede engendrarse un hecho imponible respecto del Impuesto a la Renta. Para quienes sostienen la tesis de la gravabilidad de los ingresos provenientes de actividades ilícitas no habrá la menor duda respecto a que todo rendimiento originado por fondos ilícitos calificará como renta gravable.³⁶

Para quienes no participamos de tal entendimiento, el asunto reviste un matiz distinto. Aún cuando se trata de un tema altamente discutible, creemos que en este escenario, es posible concluir que aquél que realiza una actividad lícita, pero valiéndose de fondos o bienes obtenidos de actividades ilícitas, podría obtener renta y por lo tanto ser sometido a imposición. Justificamos lo dicho a través del siguiente razonamiento: a diferencia de que las actividades

³⁶ Ver en ese sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de España del 21.12.1999.

ilícitas no pueden ser previstas como hechos posibles de ser considerados como imponderables en una norma jurídica, las actividades lícitas (obviamente) sí lo serán, sin perjuicio de que sean efectuadas con fondos ilícitos.

Pero debemos ser precisos, si tal actividad en principio lícita (por ejemplo un negocio inmobiliario), tipifica en un delito (receptación o lavado de dinero), de ninguna manera podrá concluirse que ella genera un hecho imponderable. Ello porque la ocurrencia ilícita de un hecho lícito, no genera la incidencia de la norma tributaria, la cual requiere la perfecta adecuación entre el presupuesto de hecho (hipótesis de incidencia) y el hecho acaecido en el plano factual.³⁷

4. Conclusiones

- 4.1. Las normas tributarias no tienen como finalidad establecer sanciones ante actos ilícitos. La doctrina jurídica en materia tributaria ha sido enfática en resaltar que el tributo no constituye sanción por acto ilícito.
- 4.2. Los fondos provenientes de actividades ilícitas no califican dentro del concepto doctrinal de renta. Sin perjuicio del concepto doctrinal acogido por la Ley del Impuesto a la Renta, no se advierte que el mismo los incluya como rentas.

No obstante ello, la Ley del Impuesto a la Renta considera que los incrementos patrimoniales no justificados no pueden justificarse como provenientes de actividades ilícitas, circunstancia que de haberse producido el decomiso de los fondos ilícitos, implicaría gravar allí donde ya no existe una capacidad contributiva.

- 4.3. El rendimiento proveniente de actividades lícitas, realizadas empleando fondos ilícitos, calificará como renta gravable. Sin embargo, si la Ley penal dispone que tales actividades en principio lícitas, tipifican como un delito (receptación o lavado de dinero), los fondos obtenidos por tales actividades no serán susceptibles de imposición, pues respecto de ellos corresponderá aplicar las normas penales sobre decomiso e incautación.

Lima, octubre de 2004

³⁷ "La ocurrencia ilícita de un hecho jurídico no realiza la hipótesis de incidencia tributaria que esté integrada con aquél hecho jurídico porque la regla jurídica tributaria cuando realiza la elección para la composición de su hipótesis de un hecho jurídico, refiérese implícitamente a un hecho jurídico lícito". BECKER, Alfredo Augusto. Ob. Cit. Pág. 615.