



**Universidad Nacional
Federico Villarreal**

Vicerrectorado de
INVESTIGACIÓN

ESCUELA UNIVERSITARIA DE POSGRADO

**“LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LAS
ACTIVIDADES ILÍCITAS EN EL PERÚ”**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE:
MAESTRO EN DERECHO CON MENCIÓN EN POLÍTICA FISCAL Y
TRIBUTACIÓN**

AUTOR:

QUISPE QUINTO LESLIN IVÁN

ASESORA:

DRA. DÍAZ SILVA ESPERANZA JOBITA

JURADO:

DR. QUEVEDO PEREYRA GASTÓN JORGE

DR. VIGIL FARÍAS JOSÉ

MG. ALFARO PAMO KARINA TATIANA

**LIMA – PERÚ
2019**

DEDICATORIA:

A mí querida y amada esposa Inés, compañera de mi vida, a mí madre Leonor Quinto Segovia por su apoyo y ejemplo de vida.

AGRADECIMIENTO:

Mi agradecimiento a la Universidad Nacional Federico Villarreal, a mis profesores por los conocimientos impartidos a lo largo de mi formación profesional.

RESUMEN

La presente investigación tiene como objetivo demostrar que por decisiones administrativas y judiciales, también nacen obligaciones tributarias, tal es el caso del incremento del patrimonio por actividades ilícitas, hecho que trasgrede el principio tributario de reserva de ley, al considerar que de no afectar el incremento del patrimonio por actividades ilícitas estaríamos vulnerando el principio de igualdad beneficiando al contribuyente deshonesto y perjudicando al contribuyente honesto.

La decisión equivocada del Tribunal Constitucional y de la Administración tributaria a todas luces viola los principio de legalidad; reserva de ley y el principio de no confiscatoriedad. Si tenemos en cuenta que de acuerdo al principio de reserva de ley sólo por decreto ley o decreto legislativo se crean tributos, es inaceptable que por decisiones judiciales y administrativas se pueden crear tributos, máxime, si observamos para que nazca la obligación tributaria, necesariamente tiene que producirse el hecho económico conocido como hecho imponible o hipótesis de incidencia la misma que debe estar debidamente establecida en la ley, “nullum tributum sine lege”, no hay tributo si no está en la ley, el artículo 74° de la Constitución Política del Perú de 1993, señala: los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, por lo que todo hecho económico afecto al impuesto tiene que estar debidamente contemplada en una norma.

La afectación tributaria por decisión judicial y administrativa respecto al incremento del patrimonio por actividades ilícitas ha dividido a un sector de doctrinarios hay unos que creen que el incremento del patrimonio debe estar afecto al impuesto a la renta y hay otros que creen que no debe estar afecto al impuesto a la renta. Lo cierto es que en la actualidad por

decisiones administrativas y judiciales está afecto al impuesto a la renta todo incremento del patrimonio sin importar su origen si es lícito o ilícito.

Creemos que obligar a tributar por incremento del patrimonio por actividades ilícitas, trasgrede principios constitucionales lo cual es absurdo en un estado social democrático y de derecho; de seguir obligando a tributar por el incremento del patrimonio por actividades ilícitas se estaría convirtiendo al Estado en cómplice de dichas actividades ilícitas, además se estaría dando legalidad al beneficio económico adquirido en contra de la ley. El Estado en el ejercicio de su potestad sancionadora, tiene la obligación de reprimir el incremento del patrimonio por actividades ilícitas, de tal manera que sólo deberían obligar a tributar con el impuesto a la renta a todo propietario que incremento su patrimonio lícitamente, ya que el beneficio económico adquirido ilícitamente no es propiedad del que posee, si bien está dentro de su esfera económica, este beneficio económico o incremento de su patrimonio en cualquier momento puede ser restituido a su verdadero dueño, si esto sucediera el poseedor o el contribuyente que incremento su patrimonio a consecuencia de las actividades ilícitas se estaría quedando sin capacidad contributiva. Consideramos que todo incremento del patrimonio por actividades ilícitas no es renta por no ser el contribuyente propietario del bien o beneficio económico adquirido ilícitamente, en tal sentido, el Estado solo debe recuadar impuestos por el incremento del patrimonio que ingresa a la esfera económica de manera lícita y cuando el hecho imponible este previsto en la ley.

Palabras claves: Administración Tributaria, Capacidad Contributiva, Contribuyente, Delito tributario, Determinación de la Obligación Tributaria, Hecho Generador, Hecho Imponible, Impuesto, Impuesto a la Renta, Incremento de Patrimonio, Inafecto, Nacimiento de la Obligación Tributaria, Obligación Tributaria, Tribunal Constitucional.

ABSTRACT

The present investigation has as objective to demonstrate that by administrative and judicial decisions, also tributary obligations are born, such is the case of the increase of the patrimony by illicit activities, fact that transgresses the tributary principle of reserve of law, when considering that of not affecting the increase of the patrimony by illicit activities we would be violating the principle of equality benefiting the dishonest taxpayer and harming the honest taxpayer.

The wrong decision of the Constitutional Court and the Tax Administration clearly violates the principles of legality; reservation of law and the principle of non-confiscation. If we take into account that according to the principle of reservation of law only by decree law or legislative decree taxes are created, it is unacceptable that by judicial and administrative decisions taxes can be created, especially, if we observe that the tax obligation is born, it necessarily has that the economic event known as taxable event or hypothesis of incidence be produced, which must be duly established in the law, "nullum tributum sine lege", there is no tax if it is not in the law, article 74 of the Political Constitution of the Peru of 1993, states: taxes are created, modified or repealed, or an exoneration is established, exclusively by law or legislative decree in the case of delegation of powers, so that any economic event affected by the tax must be duly contemplated in a rule.

The tributary affectation by judicial and administrative decision with respect to the increase of the patrimony by illicit activities has divided to a sector of doctrinarians there are some that think that the increase of the patrimony must be affected to the tax to the rent and there are others who think that it must not be affection to income tax. The truth is that currently by administrative and judicial decisions is affected by income tax any increase in assets regardless of their origin if it is lawful or unlawful.

We believe that forcing taxation for increased wealth by illicit activities, transgresses constitutional principles which is absurd in a democratic social state and law; to continue forcing to be taxed by the increase of the patrimony by illicit activities would be turning the State into accomplice of said illicit activities, in addition it would be giving legality to the economic benefit acquired against the law. The State in the exercise of its sanctioning power, has the obligation to repress the increase of the patrimony by illicit activities, in such a way that they should only force to pay with the income tax to any owner who increase his patrimony lawfully, since the illicitly acquired economic benefit is not property of the owner, although it is within its economic sphere, this economic benefit or increase of its patrimony at any time can be restored to its true owner, if this happened the possessor or the taxpayer who increased his As a result of illicit activities, it would be running out of taxable capacity. We consider that any increase in assets due to illicit activities is not income because the taxpayer is not the owner of the illicitly acquired economic good or benefit, in this sense, the State should only recoup taxes for the increase of the heritage that enters the economic sphere in a lawful manner. And when the taxable event is foreseen in the law.

Keywords: Tax Administration, Taxpaying Capacity, Taxpayer, Tax Crime, Determination of Tax Obligation, Generating Fact, Taxable Event, Tax, Income Tax, Increase in Equity, Infect, Birth of Tax Obligation, Tax Obligation, Constitutional Court.

ÍNDICE

DEDICATORIA: _____	ii
AGRADECIMIENTO: _____	iii
RESUMEN _____	iv
ABSTRACT _____	vi
INTRODUCCIÓN _____	xi
CAPÍTULO I _____	1
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA _____	1
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA _____	1
1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA _____	3
1.3. OBJETIVOS _____	3
1.4. HIPÓTESIS _____	4
1.5. JUSTIFICACIÓN _____	5
1.6. ALCANCES Y LIMITACIONES _____	7
1.7. DEFINICIÓN DE LAS VARIABLES. _____	8
CAPÍTULO II _____	9
MARCO TEÓRICO _____	9
2.1. CONCEPTO DE PATRIMONIO _____	9
2.2. TEORÍA DEL DELITO _____	10

2.3.	DEFINICIÓN DE RENTA _____	15
2.4.	PRINCIPIOS TRIBUTARIOS _____	16
2.5.	TRIBUTO _____	25
2.6.	IMPUESTO A LA RENTA _____	40
	periódicos, es un impuesto de carácter intransferible que soporta la persona natural o jurídica que generó la renta. _____	40
2.7.	TEORÍAS DEL IMPUESTO A LA RENTA. _____	41
	CAPÍTULO III _____	47
	IMPUESTO A LA RENTA POR INCREMENTO DEL PATRIMONIO POR ACTIVIDADES ILÍCITAS EN EL PERÚ _____	47
3.1.	RENTA _____	47
3.2.	EL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INCREMENTO DE PATRIMONIO NO JUSTIFICADO (IPNJ). _____	50
3.3.	POSTURAS SOBRE TRIBUTACIÓN POR INCREMENTO DE PATRIMONIO POR ACTIVIDADES ILÍCITAS. _____	63
	CAPÍTULO IV _____	71
	RESULTADOS _____	71
4.1.	VARIABLE _____	71
4.2.	METODOLOGÍA _____	71
4.3.	ENFOQUE DE LA METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN _____	72
4.4.	TIPO DE ESTUDIO DE INVESTIGACIÓN _____	72
4.5.	NIVEL DE ESTUDIO _____	73

4.6. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS _____	73
CAPITULO V _____	75
CONCLUSIONES _____	75
RECOMENDACIONES _____	78
CAPITULO VI _____	79
REFERENCIAS _____	79

INTRODUCCIÓN

Existe la discusión doctrinaria, con relación si se debe tributar o no por el incremento de patrimonio a consecuencia de actividades ilícitas y si exigir tributos por estos hechos económicos ilícitos trasgrede principios tributarios como el principio de legalidad, reserva de ley y el de no confiscatoriedad. En un Estado de derecho, las normas regulan la convivencia armónica de la sociedad y establecen las obligaciones y derechos de los contribuyentes, motivo de ello es que con anterioridad se conoce que hechos económicos están afectos al impuesto a la renta y que no (Principio de Legalidad). De acuerdo a nuestra legislación nacional todo hecho económico gravado está debidamente establecido en una norma, este hace que con anterioridad los contribuyentes tienen conocimiento que hechos económicos están gravados y que no. El incremento del patrimonio a consecuencia de actividades ilícitas dentro de nuestra legislación no está considerado como hecho imponible; sin embargo el Tribunal Constitucional en sendas resoluciones obliga a tributar por este hecho ilícito argumentando que de no hacerlo se estaría premiando al contribuyente deshonesto y perjudicando al contribuyente honesto, de la decisión del Tribunal Constitucional se concluye que por el principio de igualdad, todo incremento del patrimonio a consecuencia de actividades ilícitas están afectas al impuesto a la renta; por otro lado la Administración Tributaria sostienen que todo incremento del patrimonio se presume que es renta no declarada, no pudiendo justificar el contribuyente que estas rentas provienen de actividades ilícitas, de la decisión de la Administración Tributaria se advierte que se trata de una sanción administrativa, la obligación de tributar por incremento del patrimonio por actividades ilícitas.

La presente investigación tiene como objeto demostrar que dichas decisiones vulneran principios tributarios reconocidos en nuestra carta magna; el trabajo de investigación se

desarrollara en cuatro Capítulos; en el Capítulo I se desarrollara el problema que produce cuando por decisión judicial o administrativo se crean y se obligan a tributar por incremento del patrimonio por actividades ilícitas, hechos económico no contemplados como gravados en nuestra legislación; en el Capítulo II, abordamos los principios constitucionales que rigen y limitan la potestad tributaria del Estado, de tal manera que nos ubica en qué contexto se crea una norma tributaria; seguidamente desarrollamos los principales conceptos del derecho tributario, entre ellos el concepto de obligación tributaria, hecho imponible, capacidad contributiva, de tal manera que nos ayuda a entender y comprender quienes están obligados a tributar, asimismo, desarrollamos las teorías para la afectación del impuesto a la renta, con la finalidad de determinar si en algunas de estas teorías del impuesto a la renta se ubica el incremento del patrimonio a consecuencia de actividades ilícitas, para ser consideradas como hecho imponible; en el Capítulo III desarrollaremos el impuesto a la renta respecto al incremento del patrimonio por actividades ilícitas; finalmente en el Capítulo IV tocaremos bajo que metodología se desarrolló la investigación.

Otro punto de suma importante de la investigación son las conclusiones, en ella se señala porqué obligar a atributar por incremento de patrimonio a consecuencia de actividades ilícitas, trasgrede el principio de legalidad, reserva de ley y el principio de no confiscatoriedad; asimismo, fundamentamos porque el incremento de patrimonio a consecuencia de actividades ilícitas no está afecta al impuesto a la renta, finalmente, señalamos que de acuerdo a la teorías del impuesto a la renta no se contempla como renta gravada el incremento del patrimonio a consecuencias de actividades ilícitas en el Perú.

CAPÍTULO I PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1.1. Descripción del problema

En nuestro país las actividades ilícitas vienen generando obligación tributaria, toda vez que la Administración Tributaria, ha expresado a través de diferentes informes, que de comprobar la existencia de un incremento patrimonial este no podrá ser justificado con utilidades derivadas de actividades ilícitas, en consecuencia si no se puede justificar el incremento patrimonial, el mismo constituirá renta neta no declarada y, estará gravada con el impuesto a la renta.

Por su parte, el Tribunal Constitucional sostiene que no es relevante el origen del incremento patrimonial, que puede ser lícito o ilícito, señala de no gravar con el impuesto a la renta el incremento del patrimonio por actividades ilícitas se estaría estableciendo como antecedente negativo muy grave cualquier persona se podría eximir de sus obligaciones tributarias alegando la ilicitud de sus utilidades quebrando de tal manera el principio de igualdad, perjudicando al contribuyente honesto y beneficiando al contribuyente deshonesto.

Las decisiones tanto del Tribunal Constitucional así como de la Administración Tributaria, establecen, tácitamente que el incremento del patrimonio está afecto al impuesto a la renta.

El escenario descrito creemos que trasgrede los principios tributarios de legalidad, reserva de ley y el de no confiscatoriedad, todo ellos reconocidos en nuestra Constitución Política de 1993, exactamente en el artículo 74° el cual establece que: (Congreso de la Republica), (ONPE), (Robles Moreno.) *“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece 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. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”* (Constitución Política, 1993).

Del párrafo descrito se aprecia que la Constitución establece los límites que debe respetar los que ejercen la potestad tributaria, señala que sólo se puede crear obligaciones tributarias, estrictamente por ley o decreto legislativo, en tal sentido, entendemos que la potestad tributaría es restringida y se encuentra limitada por los principios señalados en el artículo 74° de la Constitución de 1993.

Bajo ese contexto, no se puede exigir el pago de tributos por obligaciones no previstos en la ley o por hechos no contemplados como generador de dicha obligación tributaria, ya que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho imponible previsto en la ley. A decir por, (Ataliba, 1977, pág. 75) *"el hecho imponible es un*

hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia que da nacimiento a la obligación tributaria"

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.2.1. Problema general

¿Qué teoría determina su afectación con el impuesto a la renta el incremento del patrimonio por actividades ilícitas en el Perú?

1.2.1.1. Problemas específicos

- a) ¿Está considerado como renta neta el incremento del patrimonio por actividades ilícitas en el Perú?
- b) ¿Qué norma tributaria describe como hipótesis de incidencia el incremento del patrimonio por actividades ilícitas en el Perú?
- c) ¿Se vulnera el principio de reserva de ley, el de legalidad cuando se obliga a tributar por el incremento del patrimonio por actividades ilícitas en el Perú?

1.3. OBJETIVOS

1.3.1. Objetivo general

Analizar que teoría determina su afectación del impuesto a la renta el incremento del patrimonio por actividades ilícitas en el Perú.

1.3.1.1. Objetivos específicos

- a) Analizar si el incremento del patrimonio por actividades ilícitas es renta neta en el Perú.
- b) Analizar que norma tributaria establece como hipótesis de incidencia el incremento del patrimonio por actividades ilícitas en el Perú.
- c) Analizar si vulnera el principio de reserva de ley y el de legalidad, cuando se obliga a tributar con el impuesto a la renta, el incremento del patrimonio por actividades ilícitas en el Perú.

1.4. HIPÓTESIS

1.4.1. Hipótesis general

Si no existen Teorías que determina su afectación del impuesto a la renta por incremento del patrimonio por actividades ilícitas; entonces el incremento del patrimonio por actividades ilícitas no está gravada con el impuesto a la renta en el Perú.

1.4.1.1. Hipótesis específicos.

- a) Si el incremento del patrimonio por actividades ilícitas en el Perú no es renta neta; entonces el incremento del patrimonio por actividades ilícitas no está gravada con el impuesto a la renta en el Perú.
- b) Si no existe norma tributaria que describe como hipótesis de incidencia el incremento del patrimonio por actividades ilícitas en el Perú; entonces el incremento del patrimonio por actividades ilícitas no está gravada con el impuesto a la renta en el Perú.
- c) Si obligar a tributar en el Perú por el incremento del patrimonio por actividades ilícitas vulnera el principio de reserva de ley y el de

legalidad; entonces en el Perú no están obligados a tributar por el incremento del patrimonio por actividades ilícitas en el Perú.

1.5. JUSTIFICACIÓN

Existen doctrinarios que consideran que el incremento del patrimonio por actividades ilícitas deben tributar y hay otros que consideran que no se debe tributar, este dilema es una preocupación tanto para el derecho tributario como para el derecho penal, pues el ingreso por actividades ilícitas de acuerdo al presidente de la Asociación de Bancos del Perú (Asbanc), Óscar Rivera, representa en el Perú entre 2.1% y 2.5% del PBI, es decir, un cifra superior a los US\$ 4 mil millones.

Los criterios desarrollados por la Administración Tributaria en los informes N° 139-2001-SUNAT-K00000 y N° 328-2003-SUNAT/2B0000, preocupa para un sector de doctrinarios porque según estos informes la Administración Tributaria establece que *"...de comprobar la existencia de un incremento patrimonial éste no podrá ser justificado con utilidades derivadas de actividades ilícitas, en consecuencia si no se puede justificar el incremento patrimonial, el mismo constituirá renta neta no declarada y, por tanto, estará gravado con el impuesto a la renta"*; asimismo, señala la Administración Tributaria que se encuentra investido para determinar obligaciones tributarias respecto de hechos generadores de carácter ilícito, lo cual trasgrede al principio de legalidad y de reserva de ley, ya que como bien lo establece el artículo 74° de la Constitución Política del Estado los tributos se crean, modifican o derogan por ley o decreto legislativo, es admisible investir a la Administración Tributaria para determinar obligaciones tributarias ya que la obligación tributaria nace cuando

el hecho económico se encuentra debidamente contemplado en la ley como hecho imponible.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional en diversas sentencias sostiene que no es relevante el origen del incremento del patrimonio si es lícito o ilícito, *“porque de acuerdo con el artículo 74° de la Constitución no es función de la administración tributaria, ni tiene facultades para ello, determinar la procedencia lícita o ilícita de una renta específica; más aún sería absurdo y contraproducente pretender que se le exija a la administración tributaria, en casos como este, evaluar y determinar el título jurídico del incremento patrimonial. Porque encargar previamente la verificación a la administración tributaria si el incremento patrimonial no justificado proviene de rentas lícitas o ilícitas es una exigencia irrazonable que tornaría en inviable la realización de sus facultades tributarias. Porque el impuesto a la renta grava hechos o actividades económicas, no las conductas de las personas en función de si estas son lícitas o ilícitas; de lo contrario, se establecería un antecedente negativo muy grave porque para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que ésta alegue la ilicitud de sus utilidades; lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad (artículo 74° de la Constitución) frente a aquellas personas que cumplen, de acuerdo a ley, con sus obligaciones tributarias. Porque la determinación del impuesto a la renta no constituye una sanción penal. La función de la administración tributaria no es imponer penas. En ese sentido, por su naturaleza y por los bienes jurídicos que protege, el proceso penal no puede ser equiparado al procedimiento de determinación tributaria”*. (Sentencias recaídas en los Expedientes de Amparo N°s 4382-2007-PA/Tc y 4985-2007-PA/TC)

Obligar a tributar con el impuesto a la renta el incremento del patrimonio por actividades ilícitas, a nuestro entender viola principios tributarios y a la vez constituiría una doble sanción aplicada al contribuyente (sanción penal y tributaria). Bajo este razonamiento las decisiones de la Administración Tributaria y del Tribunal Constitucional, a nuestro entender son decisiones arbitrarias emitidas en claro abuso de derecho, lo cual motivan a realizar este trabajo, con la finalidad de analizar si los fundamentos esgrimidos por las entidades antes señaladas están dentro de la legalidad o trasgrede principios tributarios y cuáles son sus consecuencias jurídicas.

1.6. ALCANCES Y LIMITACIONES

En nuestro país gravar el incremento de patrimonio por actividades ilícitas, tienen grandes implicancias sobre la recaudación a favor de las arcas del Estado, dado que el dinero proveniente de este tipo de actividades representa en el Perú entre 2.1% y 2.5% del PBI, es decir, un cifra superior a los US\$ 4 mil millones, no obstante es necesario cuestionar la legitimidad de dichos cobros que viene realizando la Administración Tributaria con la anuencia del Tribunal Constitucional quien en diversas sentencia ha señalado su conformidad respecto a la obligación de tributar por el incremento del patrimonio por actividades ilícitas.

Dado la posición del Tribunal Constitucional en diversas sentencias mediante el cual obliga a los contribuyentes a efectuar el pago del impuesto a la renta por el incremento del patrimonio por actividades ilícitas, resulta necesario analizar los argumentos legales adoptados por dicho órgano resolutorio, para determinar su legalidad y analizar si este cumple con cada uno de sus elementos.

Asimismo, con nuestra investigación pretendemos contribuir al esclarecimiento sobre la legalidad o ilegalidad de la posición tanto de la Administración Tributaria y el Tribunal Constitucional, respecto a la obligación de tributar con el impuesto a la renta el incremento del patrimonio por actividades ilícitas.

1.7. DEFINICIÓN DE LAS VARIABLES.

1.7.1. Variable 1 Obligación Tributaria

Es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente (Velásquez Calderón & Vargas Cancino, 1997)

1.7.2. Variable 2 Actividades Ilícitas

Las actividades ilícitas son aquellas que se llevan a cabo al margen de la Ley, es decir a través de conductas antijurídicas contrarias al derecho (Alva Matteucci, 2012)

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1. CONCEPTO DE PATRIMONIO

Etimológicamente, el término "patrimonio" proviene del latín *patrimonium*, (Torrent Ruiz, 2005, pág. 871). En el sentido general patrimonio indica a los bienes de la familia, de la persona natural o una persona jurídica, medible en términos económicos, el patrimonio de la persona natural o jurídica constituye los activos que forman las rentas y ganancias que emanan de actividades económicas.

Por otra parte según el (Diccionario de la Lengua Española, 2001, pág. 1158). “El patrimonio es un conjunto de bienes propios pertenecientes a un a persona natural o jurídica adquiridos a cualquier título susceptible de estimación económica. De allí que toda persona tiene un patrimonio, del cual puede disfrutar y es cuantificable en dinero, el patrimonio neto o capital que posee la persona natural, tiene como fuente el trabajo o el rendimiento de las inversiones derivadas de actividades empresariales”. La característica del patrimonio es de carácter jurídico por cuanto se encuentra regulado en normas jurídicas como la constitución, etc.

En el artículo 60° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, define como patrimonio al conjunto de activos (bienes) deducidos los pasivos (obligaciones) del deudor tributario.

2.2. TEORÍA DEL DELITO

Los delitos tributarios se encuentran regulados en el Decreto Legislativo N° 813. “La ilicitud del delito fiscal está constituido por la infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado” (Bacigalupo, 2004, pág. 303)

El delito es la acción y omisión penada por ley. El código penal define al delito como las acciones u omisiones dolosas o culposas penadas por ley. Por otra parte Mir Puig, siguiendo las ideas de Von Liszt y Beling, sostiene que el delito es el comportamiento humano típicamente antijurídico, culpable y punible.

La teoría del delito es obra de la doctrinal penal la misma que se ocupa de las características generales del delito y de los criterios de imputación necesarios, todo acto para ser considerado delito tiene que ser un acto reprochado jurídicamente o contrario a la ley, debidamente tipificado como delito y que dicho acto no puede ser justificado, en otras palabras la teoría del delito desarrolla los criterios de imputación y las consecuencias jurídicas que genera el delito. En la tipificación de cada delito, se considera los elementos del tipo penal y que bienes jurídicos se encuentran protegidos; asimismo, nos describe cada una de las penas a imponerse, cuando una persona delinque.

El objeto de la teoría general del delito es determinar que hechos concretos se encuentran tipificados en la norma como delitos y como debe responder penalmente la persona que comete estos delitos. Esta atribución de responsabilidad penal requiere necesariamente de un análisis metodológico de naturaleza jurídica de manera lógica y

fundamentada los elementos comunes que se presentan en todas las conductas merecedoras de sanción penal (Chaparro Guerra, 2011, pág. 21).

Para (Fernández Carrasquilla, 1998, pág. 62), la teoría del delito no es otra cosa que la “explicación o descripción de los efectos jurídicos del principio jurídico - político *nullum crimen, nulla poena, nulla mensura sine lege praevia, scripta, stricta et certa*”. Noción recogida en nuestro Código Penal específicamente en el artículo II del Título Preliminar “nadie será sancionado por un acto no previsto como delito o falta por la Ley vigente al momento de su comisión, no sometimiento a pena o medida de seguridad que no se encuentren establecidos en ella”.

(Mir Puig, 1996, pág. 58) Define al delito como un hecho penalmente antijurídico y personalmente imputable, de la definición de Mir se colige que el delito está formado por el elemento de antijuridicidad penal que requiere el tipo penal y la ausencia de causa de justificación; el segundo elemento de la definición es la imputación penal al sujeto responsable. En el sentido estricto la teoría del delito nos otorga la seguridad jurídica, de tal manera que en el momento de procesar y sentenciar penalmente a toda persona que haya delinquido dentro del estado patrio, se aplique de manera racional la ley penal.

Categorías de la estructura de delito. Todo tipo penal, tiene una estructura lógica y los elementos comunes de la estructura del delito se componen de lo siguiente: la acción, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad.

La acción, típica y antijurídica. La acción es el comportamiento humano, el cual a ser adecuado a la ley penal a fin de calificar si es lícito o ilícito. La conducta puede consistir en acción u omisión, para esta teoría el comportamiento de una persona es la base fundamental para la teoría del delito, motivo de ello el legislador ha señalado qué comportamientos humanos deberán ser considerados relevantes penalmente y que comportamientos son adecuados socialmente. Asimismo, para que la conducta típica sea imputable, se requiere que esta sea antijurídica, es decir, que no exista causa de justificación. La existencia de una causa de justificación impide comprobar que la conducta típica sea antijurídica (Chaparro Guerra, 2011, pág. 27).

Para (Welzel, 1976, pág. 240), la “finalidad o carácter final de la acción se basa en que el hombre, gracias a su saber causal, puede prever en cierta medida las posibles consecuencias de su actuación, fijarse por ello diversos objetivos y dirigir planificadamente su actuación a la consecución de esos objetivos”.

El profesor (Zaffaroni, 1982, pág. 372), señala que el juicio de tipicidad no es un mero juicio de tipicidad legal, sino que exige otro paso, que es el comportamiento de la tipicidad conglobante, consistente en la averiguación de la prohibición mediante la indagación del alcance prohibitivo, no considerada aisladamente, sino conglobada en el orden normativo (desentrañar el alcance de la norma prohibitiva conglobada con las restantes del orden jurídico). La tipicidad conglobante es un correctivo de la tipicidad legal, puesto que puede excluir del ámbito de lo típico aquellas conductas que sólo aparentemente están prohibidas...”.

Siguiendo al profesor (Zaffaroni, 1982, pág. 480), señala que “la antijuricidad es, pues, el choque de la conducta con el orden jurídico, entendido como un orden normativo (antinormatividad), sino como un orden normativo y de preceptos permisivos. Agrega, que el método según el cual se comprueba la presencia de la antijuricidad consistente en la constatación de la que la conducta típica (antinormatividad) no está permitida por ninguna causa de justificación (precepto permisivo) en ninguna parte del orden jurídico (no sólo en el derecho penal sino también en el civil, comercial administrativo, laboral etc)”. La acción típicamente antijurídica es, desde el punto de vista formal, la contravención de una prohibición o mandato legal y desde el punto de vista material, es la lesión de bienes jurídicos.

La culpabilidad. El maestro San Marquino (Urquiza Olaechea, 1998, pág. 75), define la culpabilidad “como el conjunto de condiciones que permiten declarar a una persona como culpable o responsable de un delito. El sentido asignado por el derecho penal se logra en un marco sistemático, dogmático y que tiene relación con la perspectiva del derecho penal dentro del Estado de Derecho Social y Democrático. La elaboración conceptual de culpabilidad obedece a la necesidad de dar respuestas concretas para la aplicación de la pena. El derecho penal considera insuficiente la existencia de un hecho típico y antijurídico; para la imposición de la pena es necesario afirmar la culpabilidad.

La culpabilidad está orientada para determinar si la conducta del sujeto que realizó un ilícito penal pudo o no comportarse conforme al derecho. La culpabilidad es un juicio de reproche que se hace sobre determinada conducta. Para que una acción injusta sea culpable se requiere dos elementos: capacidad de culpabilidad

(imputabilidad) y el conocimiento del injusto. En el caso de la imputabilidad, se exige que el autor haya podido, en el momento del hecho, comprender el carácter delictivo de su acto y comportarse de acuerdo con esa comprensión. Para el conocimiento del injusto, se exige que el autor haya tenido conocimiento actual del injusto y solo basta, para su configuración, de un conocimiento potencial (Chaparro Guerra, 2011, pág. 42).

2.2.1. Actividades ilícitas

Las actividades ilícitas son aquellas que se llevan a cabo al margen de la Ley, es decir a través de conductas antijurídicas contrarias al derecho. Ello permite observar que si existe una persona que a través de este tipo de actividades obtiene un beneficio económico que le permite incrementar su patrimonio, ésta fuente de ingreso no sería aceptada tributariamente para justificar el incremento patrimonial del contribuyente, aunque esto último actualmente resulta ser un criterio relativo (Merchán Gordillo, 2015, pág. 69).

Son actos ilícitos los que voluntariamente realizan las personas con discernimiento intención y libre albedrío, pero que son contrarios a lo dispuesto por las normas jurídicas, estos actos ilícitos son sancionables por el Estado. Los actos ilícitos radican en acciones u omisiones. Para nuestro Código Penal las actividades ilícitas son consideradas como delitos, la cual está previstas en el artículo 11° del Código Penal, que señala: son delitos y faltas las acciones u omisiones dolosas o culposas penadas por la ley.

2.3. DEFINICIÓN DE RENTA

El impuesto a la Renta (Effio Pereda & Basauri López, 2013) como tributo no vinculado constituye una de principales fuentes de recursos del Estado; por tal motivo, resulta de especial importancia conocer su ámbito de aplicación, partiendo de la definición que la doctrina y nuestra legislación le otorgan.

(Alva Matteucci) Para el profesor (Bravo Cucci, 2003), “El Impuesto a la Renta es un tributo 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). En tal secuencia de ideas, es de advertir que el Impuesto a la Renta no grava la celebración de contratos, sino la renta que se obtiene o genera por la instauración y ejecución de las obligaciones que emanan de un contrato y que en el caso de las actividades empresariales, se somete a tributación neta de gastos y costos relacionados a la actividad generadora de renta.

(Alva Matteucci, 2012) El hecho imponible del Impuesto a la Renta es un hecho jurídico complejo (no un acto o un negocio jurídico) con relevancia económica, que encuentra su soporte concreto, en la manifestación de riqueza directa denominada “renta” que se encuentra contenido en el aspecto material de su hipótesis de incidencia, pero que requiere de la concurrencia de los otros aspectos de la misma, vale decir el personal, el espacial y el temporal, para calificar como gravable. ...” (Bravo Cucci. La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. Tema II: Implicancia de las NICs en

la aplicación del Impuesto a la Renta. VII Jornadas Nacionales de Tributación. , págs. 63-64).

2.3.1. Potestad tributaria o poder tributario

La obligación de aportar económicamente a los fines del estado, es conocido como potestad tributaria que ejerce el Estado, en virtud de la cual puede imponer a las personas naturales o jurídicas la obligación de aportarle una parte de sus ingresos con el fin de satisfacer las necesidades de la colectividad. (Sanabria Ortiz, 1999, pág. 345) (Burgos Encarnacion, 2017) (Robles Moreno, 2008).

Dino Jarach, sostiene que “El concepto de poder tributario está en la base del derecho tributario, ya que los impuestos nacen del poder tributario pero nacen de él dentro de los límites institucionales y constitucionales que dicta la Carta Magna de cada país”

La potestad tributaria, es la autoridad con el que cuenta el Estado para crear; modificar; derogar o exonerar tributos y exigir de manera coactiva su cumplimiento a las personas naturales y jurídicas con capacidad económica, a fin de contribuir con los fines del estado. El poder tributario encuentra sus límites en los principios tributarios establecidos en el artículo 74° de la Constitución Política del Estado.

2.4. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

(Robles Moreno, Principios Constitucionales Tributarios, la documentación completa puede verificar en la página <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>, 2008), (Burgos Encarnacion,

2017), (Spisso, “Derecho Constitucional Tributario”, 1991, pág. 102) Señala que “El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho Constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestos coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura”.

La Constitución Política del Estado, contempla en el artículo 74° un conjunto de principios y normas debidamente estructurado. Estos principios son los límites a la potestad tributaria, motivo de ello es que el derecho tributario y toda norma tributaria deben partir respetando estos principios tributarios.

(Robles Moreno.), (Burgos Encarnacion, 2017) En su Tesis cita a (García Vizcaíno, 1999, pág. 219), quien señala en la actualidad el derecho constitucional tributario lo entendemos como “el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario”.

El derecho constitucional tributario según algunos autores, es parte del derecho constitucional que se refiere a materia tributaria; es decir, no es propiamente derecho

tributario, sino derecho constitucional aplicado al derecho tributario. Y según otros autores como Catalina García Vizcaíno, no comparten el criterio de ubicar a esta rama jurídica específica dentro del derecho constitucional, sino sostienen que “pese al obvio contenido constitucional de sus normas, debe comprendérsela dentro del derecho tributario, a los efectos de lograr una clara sistematización lógica de las normas que componen este derecho y para una mejor comprensión de sus conceptos e instituciones” (García Vizcaíno, 1999, pág. 219), (Robles Moreno.) (Burgos Encarnación, 2017) señalan que más allá de que la doctrina no esté unánimemente de acuerdo, sobre si el derecho constitucional tributario es derecho constitucional aplicado al derecho tributario o si éste está comprendido dentro del derecho tributario; en lo que sí están de acuerdo es que el derecho constitucional tributario tiene en su contenido temas como: los principios, garantías y normas que regulan la potestad tributaria, la vigencia de la norma tributaria en el tiempo, la teoría tributaria.

Al margen de las discrepancias doctrinarias los principios tributarios gobiernan las normas tributarias y es un límite al poder tributario que ejerce el Estado, en tal sentido al crear un tributo es necesario tener presente los principios constitucionales establecidos en el artículo 74° de la Constitución, entre ellos el principio de reserva de ley; de no confiscatoriedad y el de igualdad, entre otros.

2.4.1. Principio de reserva de Ley

(Robles Moreno), (Congreso de la Republica) señala que el artículo 74° establece "los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece 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".

(Constitución Política, 1993). Asimismo, señala que el Estado, al legislar sobre materia tributaria debe respetar, entre otros principios, el de "reserva de la ley".

Que dentro de su estructura del principio de "reserva de ley" (Escribano, Blume, Gamba, Bravo, & Yac, 2010) señala que en materia tributaria, se establece que es un mandato constitucional para la creación, modificación o derogación, de una norma tributaria que regule (suficientemente) los principales elementos de las figuras impositivas. De tal manera que por mandato de la Constitución la Administración Pública no puede crear, modificar o derogar normas tributarias, sino que esta potestad está determinada necesariamente por el "legislador".

El Tribunal Constitucional, en su sentencia N° 2762-2002-AA/TC, ha reconocido que el principio de la "reserva de ley" (en materia tributaria) debe ser analizada desde dos planos: horizontal y vertical. El primero (plano horizontal) busca desentrañar los elementos del tributo o las materias que "necesariamente" deban venir configuradas por una norma con rango de ley; mientras que el segundo (plano vertical), debe analizar el grado de concreción o densidad normativa con que dichos elementos deben venir regulados en una norma de rango de ley.

El principio de reserva de ley, está íntimamente ligado al principio de legalidad. (Burgos Encarnacion, 2017) cita en su tesis a (Robles Moreno, 2008) Es por ello que los temas en materia tributaria deben ser regulados estrictamente a través de una ley y no por reglamento.

Por ello el complemento al principio de reserva de la ley, es el principio de legalidad el cual se puede resumir, que el principio de legalidad trasciende al de reserva de ley, por ello para el nacimiento de cualquier norma tributaria debe seguir estrictamente lo establecido en el artículo 74° de la Constitución.

(Burgos Encarnacion, 2017), (Robles Moreno, 2008), (Velásquez Calderón & Wilfredo Vargas , 1987, pág. 101) Señala, que, en virtud al principio de legalidad, los tributos sólo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlos, lo que modernamente significa que deben ser creados por el Congreso en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y, se asume, traducen su aceptación.

Desde la perspectiva del principio de reserva de ley (Iglesias Ferrer, 2000, pág. 251) señala que son diversas las razones que han llevado a considerar que determinados temas tributarios sólo puedan ser normados a través de la ley: Primero: Impedir que el órgano administrador del tributo regule cuestiones sustantivas tributarias a través de disposiciones de menor jerarquía. Segundo: Impedir que un ente con poder tributario originario como el ejecutivo o el municipio, que son más dinámicos, abusen de su dinamicidad y se excedan. Tercero: Impedir que se den casos de doble imposición interna y normas tributarias contradictorias.

El principio de reserva de ley está íntimamente ligado al principio de legalidad, es por ello que para el nacimiento de una obligación tributaria necesariamente debe el hecho económico estar establecido en una norma tributaria como hecho imponible o hipótesis de incidencia, de no estar previsto en la norma, el hecho económico esta inafecto de cualquier impuesto, ya que de acuerdo al artículo

2º, inciso 24, literal b) de la Constitución Política del Estado nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe,

2.4.2. Principio de igualdad

Según el principio de igualdad tributaria los contribuyentes con homogénea capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario. (Iglesias Ferrer, 2000, pág. 269) (Burgos Encarnacion, 2017) (Robles Moreno.)

El profesor (Bravo Cucci, 2003, pág. 114) señala que: “El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes. El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.” (Burgos Encarnacion, 2017) (Robles Moreno, 2008)

Por el principio de igualdad se sustenta en que a los iguales debemos tratarlos iguales y a los desiguales hay que tratarlos de manera desigual. Este principio es la base para que el legislador pueda tener tratos desiguales entre los contribuyentes, es importante mencionar que la igualdad se traduce en dos tipos: i) Igualdad en la Ley, ii) Igualdad ante la Ley. En el primer caso, el legislador se encuentra impedido de tratar desigual a los iguales, en el segundo caso, una vez que la norma se ha dado, es

la Administración Tributaria quien tiene el deber de tratar a los contribuyentes en la misma forma, es decir trato igual ante la Ley. (Burgos Encarnacion, 2017) (Robles Moreno, 2008)

Como bien lo sostienen: (Danós Ordoñez, 1990, pág. 2)"... El principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar ciertos criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal igual en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esa diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable".

2.4.3. Principio de no confiscatoriedad

Según el Tribunal Constitucional el Principio de No Confiscatoriedad es un límite a la Potestad Tributaria que ejerce el Estado, tal como podemos advertir de la STC N° 2727-2002-AA/TC, en donde precisa que: (ALVA MATTEUCCI, 2012) “Uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal (...). Asimismo, se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con 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”.

Para (Alva Matteucci, 2012), (Velásquez Calderón & Vargas Cancino, 1997, pág. 101) “Este principio tiene una íntima conexión con el derecho fundamental a la propiedad pues en muchos casos, ya tratándose de tributos con una tasa irrazonable o de una excesiva presión tributaria, los tributos devienen en confiscatorios cuando limitan o restringen el derecho de propiedad pues para poder hacer frente a las obligaciones tributarias ante el Fisco el contribuyente se debe desprender de su propiedad.” De la misma manera el profesor Villegas citado por (Iglesias Ferrer, 2000, pág. 277) Señala que: “La confiscatoriedad existe porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad”. (Burgos Encarnacion, 2017), (Robles Moreno, 2008).

Para (Robles Moreno, 2008), (Burgos Encarnacion, 2017) “la potestad tributaria que ejerce el Estado no debe convertirse en una arma que podría llegar a ser destructiva de la economía, de las familias y de la sociedad, en el caso que exceda los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga. En este sentido, debemos comprender bien el límite entre lo tributable y lo confiscatorio, muchas veces difícil de establecer.

El límite a la imposición equivale a aquella medida que al traspasarse, produce consecuencias indeseables o imprevisibles, de tal modo que provoca efectos que menoscaban la finalidad de la imposición o que, se opone a reconocidos postulados políticos, económicos, o sociales.

Todo gravamen influye sobre la conducta del contribuyente y esto sucede particularmente cuando llega a determinada medida o la pasa, y suele hablarse de límites de la imposición cuando su medida influye sobre la conducta del contribuyente en forma tal que el efecto financiero corre peligro de malograrse o que la imposición produzca efectos indeseables.

La confiscación puede evaluarse desde un punto de vista cualitativo y otro cuantitativo, (Burgos Encarnacion, 2017).

***Cualitativo.** Es cualitativo cuando se produce un sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios (legalidad por ejemplo) sin que interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso soportable por el contribuyente.*

***Cuantitativo.** Es cuantitativo cuando el tributo es tan oneroso para el contribuyente que lo obliga a extraer parte sustancial de su patrimonio o renta, o porque excede totalmente sus posibilidades económicas (Robles Moreno, 2008) (Burgos Encarnacion, 2017)*

El principio de no confiscatoriedad, (Robles Moreno, 2008) básicamente, se encuentra referido a la "interdicción" de carga fiscal exorbitante o extraordinaria. Se trata de que los sujetos llamados a contribuir no soporten una imposición tan alta que implique una privación de su patrimonio. Por tanto, al constituir el límite máximo de la imposición, básicamente, el valor protegido con este principio es esencialmente, el derecho a la propiedad.

El Tribunal Constitucional en sus resoluciones se ha pronunciado sobre el principio de confiscatoriedad, corrigiendo en ellos los límites que debe el legislador tener en cuenta al momento de emitir normas tributarias, en la STC N° 2727-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que "(...) se trasgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica. El principio no confiscatoriedad son tan difusos que el propio Tribunal Constitucional se ha visto obligado a señalar que su contenido "debe ser analizado y observado en cada caso", teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo", concluyendo que la trasgresión de este principio se producirá cuando "un tributo excede el límite que razonablemente se admite para no vulnerar el derecho a la propiedad" (STC N° 2727-2002-AAT/CA).

Bajo este principio, el incremento patrimonial por actividades ilícitas, no es propiedad del delincuente por lo que en cualquier momento es patrimonio adquirido ilícitamente puede ser reivindicado; en tal sentido, el delincuente al no tener capacidad contributiva, no se podría obligar a que responda por el patrimonio que no se encuentra dentro de su esfera económica.

2.5. TRIBUTOS

La palabra tributo proviene de la voz latina "Tributum", que en Roma equivale a la de gabela, que significa toda imposición pública (Velásquez Calderón & Vargas Cancino, 1997, pág. 29)

Por su parte el profesor Héctor Villegas define a los tributos como “Las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que demande el cumplimiento de sus fines”, citado por (Velásquez Calderón & Vargas Cancino, 1997)

Para el derecho Tributario el concepto tributo es fundamental tal como señala el profesor Eusebio Gonzales García, “el tributo tropieza con dos dificultades fundamentales: Su carácter abstracto y el ser un concepto género que comprende a otro que le precede en el tiempo y le aventaja en importancia (Gonzales García, Dic. 1991, pág. 77).

(Ataliba, 1977) Define al tributo como “El instrumento jurídico de abastecimiento de las arcas públicas, el mismo que se obtiene por medio de comportamientos humanos”

Por su parte el Modelo de Código Tributario para América Latina CTAL, (OEA/BID.) Establece en el artículo 13° que “los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”

(Bravo Cucci, Fundamentos de Derecho Tributario, 2003) Del mismo modo, que el Modelo de Código Tributario del CIAT, en su artículo 9° señala que los “tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su

poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general” (Modelo del CT CIAT, 1997)

El tributo es una obligación pecuniaria que tiene que realizar todo agente económico a favor del Estado de acuerdo a su capacidad contributiva y sin afectar su subsistencia del contribuyente, el tributo tiene la finalidad de financiar los fines o actividades del Estado.

2.5.1. Tributo según el Código Tributario

El Código Tributario no define al tributo, sin embargo, (Decreto Supremo 133-2013-EF, 2013) Señala: Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

Impuesto. Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

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

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

El modelo del Código Tributario para América Latina elaborado por el programa conjunto de tributación (OEA/BID.), señala en su artículo 13° "Tributos son

las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

Por su parte, el modelo de Código Tributario elaborado por el centro Interamericano de Administradores Tributarios (Modelo del CT CIAT, 1997) Indica en su artículo 2º "Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público y, en su caso, para el cumplimiento de otros fines de interés general. Los tributos se clasifican en Impuestos, tasas y Contribuciones especiales.

2.5.2. Características del tributo

2.5.2.1. Tributo como obligación.

Para (Ataliba, 1977) El tributo puede definirse jurídicamente como: obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituya sanción por acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley". (Sentencia del Tribunal Constitucional)

Para (Ferreiro Lapatza, págs. 332-333), "El tributo se configura jurídicamente como una obligación, como una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos entre dos o más personas, por la que una, denominada acreedor, puede exigir de otra, llamada deudor, una determinada prestación".

(Burgos Encarnacion, 2017) Por su parte, el profesor español

(Sainz de Bujanda F. , pág. 171) entiende que el tributo es: "La obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece".

2.5.2.2. Tributo como prestación pecuniaria coactiva. (Pérez Royo), define al tributo como: "una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos".

Carlos María Giuliani Fonrouge, señala el tributo es: "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público".

(Pérez de Ayala Pelayo, 1968) Sostienen: "son prestaciones pecuniarias debidas a un ente público con la finalidad de allegar a medios con los que cubrir el gasto público.

(Villegas, Lima, Marzo,1989, págs. 3- 15), Por su parte, sostiene, son tributo: "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".

Para, (Gonzales García, 1991) señala que los caracteres del tributo son: "una prestación patrimonial obligatoria (generalmente pecuniaria); que dicha prestación debe venir establecida por ley, y que con la misma se tiende a

procurar la cobertura de los gastos públicos - relación de cobertura que debe entenderse globalmente, esto es, de forma genérica y no caso por caso".

Andrea Amatucci, señala que el tributo es: "...la prestación patrimonial impuesta conforme a las leyes, a fin de obtener la contribución de todos a los gastos públicos sobre la capacidad contributiva y en medida más que proporcional. Los caracteres son la coacción y la motivación, consistentes en el intento de dar cobertura a los gastos públicos en el ámbito de un sistema legislativo tributario, informado según los principios de capacidad contributiva y de progresividad".

(Jarach, 1982, Pág. 9), Sostiene el tributo: "... es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tienen derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que eficientemente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria".

Wilhelm Merk asevera que si el tributo es por definición una prestación en dinero, el objeto del tributo será necesariamente el objeto de esa prestación. Así también, es importante observar que para Alfredo Augusto Becker, el tributo es el objeto de la prestación que satisface el deber jurídico de efectuarla, y no precisamente la prestación.

El tributo es una contraprestación dineraria que el Estado establece de manera unilateral, teniendo en consideración la capacidad contributiva de los

contribuyentes y tiene por finalidad financiar o subvencionar los gastos públicos.

2.5.2.3. Tributo en virtud de una ley. Todo tributo nace en virtud de una ley y al principio constitucional de reserva de ley, en ello se resumen el aforismo “nullum tributun sene lege previae”, no existe tributo sin ley.

2.5.2.4. Presencia de todos sus elementos. Para que aparezca el tributo debe concurrir sus elementos básicos constitutivos como: la base legal, hecho generador o hipótesis de incidencia tributaria, sujeto obligado, materia imponible y monto del tributo.

Para (De Barros Carvalho, 2002, págs. 66-67) señala que el tributo es: "...la norma que presenta como hipótesis un conjunto de criterios para la identificación de hechos de la realidad física, que no son acuerdos de voluntad considerados, en sí mismos y, como consecuencia, un conjunto de criterios que nos permiten identificar una relación jurídica que se instaura entre el Estado (por vía de regla), en la cualidad de sujeto activo y alguna persona física o jurídica, en la condición de sujeto pasivo, mediante la cual tendrá el primero un derecho subjetivo público de exigir al segundo el cumplimiento del deber jurídico consustanciado en una prestación pecuniaria".

Eduardo Marcial Ferreira Jardim señala: "... el tributo comporta también la idea de norma jurídica tributaria, como bien lo señala Paulo de Barros Carvalho, pues crear un tributo no es otra cosa que estatuir un precepto normativo".

El tributo es una ficción jurídica establecida en una norma tributaria, que describe el hecho económico gravado, por el cual el Estado obliga aportar una cantidad de dinero, en otras palabras el tributo es el pago por el hecho económico realizado en un tiempo y espacio.

2.5.2.5. “Jus Imperium”. El tributo es creado, modificado o suprimido por el Estado, por ser miembro de la potestad tributaria.

(Belaunde Guinassi, 1967, pág. 81) Señala que *“el tributo no puede ser impuesto de manera arbitraria, tampoco puede ser una manifestación desordenada de la facultad del jus imperium del Estado”*

El tributo genera una obligación en la que concurren, el sujeto pasivo y el sujeto activo, a pesar de existir ambos sujetos el Estado, unilateralmente impone arbitrariamente la carga tributaria que tiene que soportar el obligado.

2.5.3. Principio de Capacidad Económica

De acuerdo con (Alva Mattecci, 2012) el pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la Capacidad Económica o Capacidad Contributiva en la STC N° 53-2004-AI/TC, precisa lo siguiente: “El principio de capacidad contributiva es un principio constitucional exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° 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”.

La capacidad económica de la obligación, consiste en palabras del profesor, (Ruiz de Castilla, 2001, pág. 91) *“en la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias”*. Tomando en consideración la riqueza que tiene dicha persona. El principio de capacidad contributiva tiene su razón ya que los ciudadanos están obligados a contribuir y solventar el gasto público de acuerdo a sus posibilidades económicas, y el Estado para satisfacer y financiar sus fines públicos como educación, salud, seguridad, etc. necesariamente requiere de una contribución.

(Barrios Orbegoso, 1966, pág. 62 •63), señala que “la capacidad contributiva es la aptitud económica personal para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado. Se deben tener en cuenta, pues, las condiciones particulares de cada uno de los individuos. Lo que se busca con este principio es que los ciudadanos de un Estado contribuyan a su sostenimiento en la cantidad más aproximadamente posible a la proporción de sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos y rentas de que respectivamente disfrutan.”

Por otra parte (Andrade Perilla, 1985, pág. 240), citando a Moschetti, define “La capacidad contributiva como la parte del potencial económico del contribuyente que por ser superior al mínimo exento, es susceptible de soportar cargas impositivas de acuerdo con el sistema tributario”

Capacidad contributiva llanamente está en la obligación de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos, que originan los servicios generales proporcionados por el Estado y que benefician a la colectividad.

Las personas que ostentan y demuestran riquezas por el principio de solidaridad son las que están en condición de contribuir económicamente para subvencionar los gastos del Estado, los que dependen de una economía para su subsistencia. Para calcular la capacidad contributiva el legislador toma como índice los ingresos, rentas, incrementos patrimoniales debidamente comprobados de la totalidad o de una parte constitutiva del patrimonio del sujeto deudor tributarios, también la producción de bienes, venta de bienes, consumo de bienes o servicios lo que conlleva a presumir un nivel de riqueza como índice de capacidad contributiva.

El principio de capacidad contributiva exige una exteriorización de riqueza, o renta real o potencial que legitime la imposición, es por ello que el principio de no confiscatoriedad, al fijar la medida en que el tributo puede absolver esa riqueza, subraya la existencia de capacidad económica como presupuesto de la imposición tributaria, de tal manera que tiene que existir necesariamente capacidad económica para que exista imposición tributaria.

El artículo 74° de la Constitución Política del Perú no reconoce "expresamente" como un principio aplicable en materia tributaria, el de "capacidad económica", situación que no debe llevarnos a afirmar que este no resulte exigible (Escribano, Blume, Gamba, Bravo, & Yac, 2010), pues, su contenido puede derivarse sin mayores dificultades del "principio de igualdad". Por esta razón, la falta de un

reconocimiento expreso del principio de capacidad económica en el artículo 74° de la Constitución Política, no puede llevarnos al absurdo de considerar que este no tienen plena vigencia en nuestro ordenamiento tributario o que resulta un principio disponible por el legislador. Por el contrario, consideramos que tan inconstitucional resulta una norma que vulnere los principios de igualdad o no confiscatoriedad - reconocidos expresamente por el texto constitucional, como aquella norma que no satisface las exigencias que impone el principio de capacidad económica - derivado del principio de igualdad.

La capacidad contributiva denota aptitud de las personas para pagar los tributos que es la posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal, pues no toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino sólo aquellas que ponen de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo.

2.5.4. Hecho Generador o Hecho Imponible

(Alva Matteucci, 2012), (Ramírez Cardona, 1995, pág. 149), señala el hecho imponible o hipótesis de incidencia, se refiere al hecho generador como situación jurídica vinculada del sujeto pasivo con el activo del crédito fiscal por lo cual normalmente, comporta el hecho imponible como índice de capacidad contributiva.

El hecho imponible es la manifestación de la capacidad contributiva o hecho económico considerado por la Ley como el elemento real para gravar la capacidad económica y que da como resultado la obligación tributaria.

El artículo 37° del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) establece que "El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación".

Por su parte el artículo 22° del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT (2006) señala que el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. La ley podrá delimitar el hecho generador mediante la mención de supuestos de no sujeción al tributo.

2.5.5. Obligación Tributaria

Para el nacimiento de la obligación tributaria es necesario que se haya producido el hecho imponible, de no haberse producido el hecho imponible tampoco existirá la obligación tributaria. En nuestra legislación, la obligación tributaria, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente (artículo 1° del Código Tributario, 1993)

El Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, señala que de la relación jurídica tributaria es el conjunto de obligaciones materiales y formales, derechos, deberes y potestades que se originan por la aplicación de los tributos entre el Estado y los obligados tributarios. La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de tributo. (Artículo 21°, 2006).

La obligación tributaria, como hecho jurídico, es una relación jurídica que importa un deber jurídico de prestación de dar una suma de dinero con carácter definitivo de un sujeto deudor a favor de otro acreedor (quien en contraposición detenta un derecho subjetivo o crédito tributario), cuya causa fuente es la incidencia de una norma jurídica en sentido estricto ante la ocurrencia en el plano fáctico de un supuesto de hecho previsto en la hipótesis de incidencia de dicha norma. La obligación tributaria es un deber jurídico de prestación que no deviene de la voluntad del deudor tributario, sino de un fundamento externo a la misma: una norma jurídica y un hecho imponible. (Escribano, Blume, Gamba, Bravo, & Yac, 2010)

2.5.6. Nacimiento de la Obligación Tributaria

La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho imponible previsto en la ley, como generador de la obligación tributaria. Es una obligación ex-lege por cuanto su nacimiento está condicionado a la realización del hecho económico, con trascendencia tributaria.

El Modelo de Código Tributario de América Latina (1967) señala en su artículo 18° que "La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la Ley". En nuestra legislación, en virtud del artículo 2° del Código Tributario, la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.

El supuesto normativo precitado es una hipótesis, la misma que para su concreción en el mundo real, necesita que el hecho jurídico, se produzca y se verifique en el plano de la realidad económica y jurídica, en un hecho económico

concreto con incidencia tributaria, causado por el sujeto del hecho imponible; lo cual implica, en el contexto de la estructura de la norma tributaria; producido el supuesto de hecho tributario, deviene la consecuencia jurídica, que configura el hecho imponible, y con ello, el nacimiento de la obligación tributaria, que termina con el pago del impuesto, en un proceso normal de hechos económicos con incidencia tributaria.(Quiroz Berrocal, 2007).

Señal (Escribano, Blume, Gamba, Bravo, & Yac, 2010), por nacimiento de la obligación tributaria, debemos entender el momento en el cual, el hecho imponible irradia sus efectos jurídicos. En algunas ocasiones, la doctrina se refiere a este momento como el de "devengo" de la obligación tributaria.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 3° del Código Tributario, la obligación tributaria es exigible: Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por Ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación.

(Jarach, 1982) señala que: “La obligación tributaria es una obligación que nace de la ley. Este principio fundamental se deduce del principio de legalidad, pero la obligación que nace de la ley necesita algún otro puente para que exista la obligación en caso concreto.

La ley no hace sino establecer cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones: por lo tanto, existe necesariamente en toda obligación legal una definición por parte de la ley, de cuáles son las circunstancias de hecho, los supuestos

de hecho, los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones, es decir, las situaciones de hecho en virtud de las cuales, cuando se verifican en la realidad, surge o nace en ese momento la obligación de dar el tributo. Toda estas condiciones, supuestos, presupuestos, circunstancias en una palabra, hechos: son justamente un hecho jurídico de carácter tributario, (Jarach, 1978)

2.5.7 Objeto de la Obligación Tributaria

La obligación tiene por objeto la prestación que puede consistir en dar o hacer. La obligación tributaria es el vínculo entre el Estado acreedor tributario y deudor tributario (sujeto obligado), contribuyente establecido por la ley que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente (artículo 1° del Código Tributario).

Toda obligación tiene un objeto, (Escribano, Blume, Gamba, Bravo, & Yac, 2010), el cual es una conducta humana. Las conductas humanas, que jurídicamente son denominadas como prestaciones, pueden ser de tres (3) tipos: prestaciones de hacer, prestaciones de no hacer y prestaciones de dar.

En el caso de la obligación tributaria, su objeto consiste en una prestación de dar suma de dinero con carácter definitivo. Esa es precisamente la esencia de un tributo: el hecho de desprenderse definitivamente de parte de la riqueza que como ciudadano posee, para contribuir al cumplimiento de sus fines del Estado.

2.6. IMPUESTO A LA RENTA

(Fernández Cartagena), De acuerdo a la Ley del Impuesto a la *Renta*, *no toda ganancia es renta y no toda renta es ganancia, para* (Alva Matteucci, 2012), “La manifestación de riqueza es uno de los elementos primordiales que determina la aplicación del Impuesto a la Renta”. A través de este tributo el Estado busca afectar fiscalmente tanto la posibilidad de percibir ingresos como el hecho de generar renta, ello en el transcurso de un determinado período de tiempo, que en nuestro caso es el denominado ejercicio gravable, el cual coincide perfectamente con el año calendario que se inicia el 1 de enero y concluye el 31 de diciembre.

2.6.1. Características del Impuesto a la Renta

El Impuesto a la Renta es un tributo obligatorio de periodicidad anual, que consiste en gravar los ingresos obtenidos por los contribuyentes que provengan de una fuente durable capaz de generar ingresos periódicos, es un impuesto de carácter intransferible que soporta la persona natural o jurídica que generó la renta.

Para un mejor entendimiento del Impuesto a la Renta cabe la necesidad de conocer su ámbito de aplicación, es así el artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta establece ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta los siguientes ingresos: Las rentas que provienen 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.; Las ganancias de capital; Otros ingresos que provengan de terceros; y Las rentas imputadas.

2.7. TEORÍAS DEL IMPUESTO A LA RENTA.

2.7.1. Teoría de la Renta – Producto

Para la Política Fiscal esta teoría considera renta gravable al ingreso periódico, siempre que provenga de la explotación de fuentes permanentes, tales como: capital, trabajo o la aplicación conjunta de capital y trabajo (Ruiz de Castilla Ponce de León)

El artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta (TUO), ha desarrollado holgadamente los alcances de esta concepción teórica.

Señal los doctrinarios que por esta teoría también es conocido como la teoría de la fuente, ya que se establece que la renta es un producto periódico que proviene de una fuente durable susceptible de generar ingresos.

En términos generales, la renta debe ser producto de una fuente productora, debe ser un producto periódico, tiene que provenir de una fuente que se mantenga en el tiempo, deja de producirse si se extingue la fuente que la genera (Bravo Cucci, 2004)

El profesor (Ruiz de Castilla Ponce de León), señala que el concepto de teoría renta producto se encuentra consagrado en el artículo 1º-A de la LIR cuando establece que en el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta se encuentran las rentas que provienen 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.

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. Tal rendimiento es una clara evidencia de capacidad contributiva en tanto proviene de una actividad que el ordenamiento jurídico permite.

Señala (Fernández Cartagena) “La renta se caracteriza por ser una nueva riqueza producida por una fuente productora, distinta de ella. Dicha fuente es un capital que puede ser corporal o incorporeal. Este capital no se agota en la producción de la renta, sino que la sobrevive. La renta según esta teoría es un ingreso periódico, el mismo que habitualmente se repetirá una tras otra. Dicha posibilidad de reproducción del ingreso significa que la fuente productora del rédito o la profesión o actividad de la persona cuando, en este último caso, es la actividad humana la que genera la renta; pueden generar los mismos rendimientos, si se vuelven a habilitar racionalmente para ser destinados a fines generadores de renta”.

Del mismo modo, señala: (García Belsunce, 1967, Pág. 122) “Constituye rédito aquel beneficio que corresponde al fin a que se destina el bien que lo originó, o que deriva de la actividad habitual del contribuyente, sin que tenga significación alguna la frecuencia de ese ingreso”.

De acuerdo con los doctrinarios, la Teoría de la Renta – Producto, tiene sus sustento en el texto del literal “A” del artículo 1º de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando establece que el Impuesto a la Renta grava “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.

2.7.2. Teoría del flujo de riqueza

Se considera renta, de acuerdo a esta teoría a todo aumento de la riqueza que emana de operaciones con terceros. Como puede ser las rentas adquiridas como consecuencia de las ganancias por realización de bienes de capital Ingreso por actividades accidentales, Ingresos eventuales, Ingresos a título gratuito.

Para el profesor Fráncico Ruiz de Castilla Ponce de León, “En el campo de la Política Fiscal la teoría del flujo de riqueza considera renta gravable a todo beneficio económico que fluya hacia un sujeto. Pasando al terreno legal peruano, el tema es más complicado. No existe un artículo de la LIR que consagre de modo general todos los alcances de la teoría flujo de riqueza. Nuestro legislador recoge algunos casos que se encuentran comprendidos dentro de la teoría flujo de riqueza. En este sentido la ley peruana tiene que proceder con la descripción de cada uno de estos casos por separado.

(Alva Matteucci) Por ejemplo el art. 1.b de la LIR señala que la ganancia de capital se encuentra afecta al Impuesto a la Renta. En este caso la LIR señala de modo expreso el aspecto objetivo del hecho generador (ganancia de capital).

Con relación al aspecto subjetivo apreciamos que por regla general la LIR guarda silencio. En cambio, por excepción, la LIR se refiere de modo expreso a la persona natural cuando por ejemplo el último párrafo del art. 2 de la LIR señala que

no constituye una ganancia de capital gravable el resultado de la enajenación de la casa-habitación por parte de una persona natural. Es verdad que en este caso la LIR se refiere a una renta infecta. Pero, indirectamente, nos da a entender que constituye una renta gravada con el Impuesto a la Renta el resultado de la enajenación de predios tales como una casa de playa inicialmente adquirida para recreo personal y familiar cuando es realizada por una persona natural.”(Ruiz de Castilla Ponce de León).

(Alva Matteucci) dice que La SUNAT ha precisado mediante el Informe N° 252-2005-SUNAT/2B0000, de fecha 06 de octubre de 2005, que: “En cuanto a la teoría del flujo de riqueza que asume nuestra legislación del Impuesto a la Renta, una de sus características es que para que la ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros califique como renta gravada debe ser obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones”.

De acuerdo a esta teoría se considera renta la ganancia, beneficio o enriquecimiento que obtenga un sujeto en un ejercicio determinado, como producto de sus operaciones o transacciones con terceros y que implique un incremento de su patrimonio.

2.7.3. Teoría del consumo más incremento patrimonial

La teoría del consumo más incremento patrimonial, considera renta a cualquier variación patrimonial que puede sufrir el contribuyente dentro de un ejercicio fiscal, inclusive se considera renta a los consumos de bienes adquiridos y/o producidos por

el contribuyente en un ejercicio gravable. En otros términos, es 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. Para afectar con el impuesto a la renta el caso de variaciones patrimoniales se toma en cuenta los cambios del valor del patrimonio que pertenecen al contribuyente, obtenidos en el ejercicio gravable.

Con respecto a las variaciones patrimoniales es importante tener en consideración la conclusión del Informe N° 080-2011-SUNAT/2B0000 de fecha 28 de junio de 2011, mediante el cual se establece que: (Alva Matteucci, 2012), (Alarcon Oblitas) “A efecto de determinar el incremento patrimonial no justificado, se verificará, previamente, la documentación presentada por el contribuyente, a fin de establecer si los fondos provenientes de rentas e ingresos percibidos en el ejercicio y en ejercicios anteriores fueron utilizados para la adquisición de bienes y/o la realización de consumos en el ejercicio fiscalizado. De lo contrario, tal importe podrá considerarse como incremento patrimonial en caso que no se acredite de otro modo que no implica una variación patrimonial”

El profesor (Alva Matteucci, 2012), Señala que “para poder verificar si hay o no incremento patrimonial serían los consumos realizados por la persona que se está fiscalizando. Aquí pueden estar por ejemplo el uso de bienes de consumo adquiridos con la renta del ejercicio, adquisición de bienes y uso de diversos servicios, ya sean de propia producción, por el tema de goce de actividades de descanso y recreo, como es el caso de las caminatas, los paseos como juegos o caminatas, etc.”

(Alva Matteucci, 2012), Señala que por su parte el profesor Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León, señala que: “Para la Política Fiscal esta teoría entiende que la renta gravable es toda variación del patrimonio. Pasando al campo legal entendemos que no existe un artículo en la LIR que adopte de modo general todos los casos que se encuentran comprendidos por la teoría del consumo más incremento patrimonial. Nuestro legislador recoge solamente algunos casos que están alcanzados por la teoría que venimos examinando en este sentido, la LIR contiene la descripción de cada uno de estos casos.

Por regla general la descripción legal de los aspectos objetivos del hecho generador se lleva a cabo de manera expresa. En cambio es de notar que la LIR no suele hacer referencia expresa a los aspectos subjetivos del referido hecho generador. En la medida que la teoría del consumo más incremento patrimonial apunta a gravar, entre otros casos, a las variaciones del patrimonio de las personas naturales; entonces cabe la posibilidad que la ley peruana contemple esta clase de sujetos.

Por ejemplo el art. 1.d de la LIR establece que se encuentran sometidas al Impuesto a la Renta las rentas imputadas (atribuidas) que detalla la LIR a lo largo de su texto. Uno de estos casos aparece en el art. 23.d de la LIR, según el cual se configura una renta (ficta) cuando el propietario de un predio cede su uso a título gratuito. Definitivamente este dispositivo legal se refiere a la persona natural que cede el indicado predio” (Ruiz del Castilla Ponce de León).

Para la teoría consumo más incremento patrimonial no sólo es renta el conjunto de variaciones patrimoniales que puedan experimentarse en un ejercicio, sino también la generalidad de consumos que pueden presentarse en el mismo.

CAPÍTULO III

IMPUESTO A LA RENTA POR INCREMENTO DEL PATRIMONIO POR ACTIVIDADES ILÍCITAS EN EL PERÚ

3.1. RENTA

La palabra renta tiene varios sinónimos y se emplea para referirnos en ocasiones al rédito, a la ganancia, utilidad, ganancia, enriquecimiento, beneficio, o rendimiento económico, (Raimondi & Atchabahian, 2000, pág. 103), señala que la “ganancia representa el incremento del patrimonio de quien la obtiene”, del concepto de Raimondi entendemos que la Renta es un beneficio económico que incrementa el patrimonio.

De acuerdo a (Rosembuj, 1992, pág. 73), la renta constituye “cualquier forma de riqueza nueva que afluye a una persona física durante un período de tiempo”, de acuerdo al concepto de renta bosquejado por Tulio Rosembuj, la renta es cualquier caudal que ingresa dentro de un periodo a las arcas de la persona natural o jurídica.

Por otro lado, Cabanellas señala la renta es un “ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión en capital, dinero o privilegio. Utilidad, fruto, rendimiento o provecho de una cosa.”

Asimismo Cabanellas define a la ganancia como “adquisición de bienes mediante el trabajo o actividad lucrativa. Utilidad, provecho, beneficio. (Cabanellas de Torres, 2003, pág. 178).

De las antes citadas definiciones se puede advertir que la renta es un ingreso periódico producto de una inversión o una contraprestación por un servicio.

En el Perú, el concepto de renta recogido en la ley del Impuesto a la Renta, aplicable a los contribuyentes se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En otras palabras, 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). (Bravo Cucci, págs. 63-64). De las conclusiones que podemos arribar, se advierte que el concepto de renta recogido en nuestra legislación no se ha considerado como renta al incremento del patrimonio por actividades ilícitas

3.1.1. Renta por incremento patrimonial

La teoría de la imposición por Renta como Incremento Patrimonial, nace del autor alemán Schanz, quien consideraba que la renta se constituía por todo ingreso que de alguna manera incrementaba el patrimonio del contribuyente.

(Jarach, 1978, pág. 475) Concuera con el criterio de Schanz recogido por Villegas destacando que “El concepto de Rédito o renta según la teoría del incremento patrimonial neto comprende en su alcance, además de los productos periódicos de fuentes permanentes, todos los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales, las llamadas ‘ganancias de capital’ y las provenientes del juego. (Cfr. Villegas, 2005, pág. 702), se desprende del texto citado que se comprende dentro de la amplitud del concepto de renta cualquier ganancia o ingreso eventual o permanente que un sujeto

pasivo percibe. Agrega Jarach que “este concepto abarca también a los aumentos de patrimonio derivados de herencias, legados y donaciones.”

Dentro de esta teoría se encuentra comprendido cualquier incremento de patrimonio, indistintamente del tipo de ganancia o de la fuente nacional o extranjera, legal o ilegal a la que pertenezca.

3.1.2. Renta lícita

Cuando nos referimos a lo lícito nos referimos a lo legal entendiéndose como lícito lo “justo, legal, jurídico, permitido, razonable, según justicia, conforme a razón, de la calidad mandada, moral. (Cabanellas de Torres, 2003, pág. 239).

En ese sentido, se puede definir a la “renta lícita” como la utilidad, ganancia, rendimiento, beneficio económico generado por una actividad lucrativa permitido y reconocido por la ley, las mismas que se encuentran gravadas con el impuesto a la renta.

El incremento del patrimonio por actividades ilícitas, en nuestra legislación no se encuentra como hipótesis de incidencia o hecho imponible, de contener una norma como hecho imponible el incremento del patrimonio por actividades ilícitas, entonces estaríamos ante una renta lícita, ante tal situación consideramos que se estaría violando el principio de capacidad contributiva ya que el Estado en estricta aplicación a su poder sancionador puede en cualquier momento decomisar el patrimonio ilícito, entonces dejaría sin capacidad contributiva al poseedor del patrimonio adquirido ilícitamente.

3.1.3. Renta ilícita

Si la renta lícita se ha generado a partir de las actividades permitidas por ley, contrario es la renta ilícita se ha producido a partir de la realización de una actividad prohibida o condenada por el ordenamiento jurídico.

En el párrafo anterior se esbozó el concepto de renta lícita a partir de las actividades lucrativas permitidos y reconocidos por la ley, en tal sentido, la renta ilícita es producto de la actividad que se encuentra prohibido por la ley, a la moral y a las buenas costumbres.

(Galarza, 2008, pág. 279), señala que los ilícitos de naturaleza penal o que constituyen delitos en la gran mayoría de los casos se cometen con el objetivo de alcanzar un beneficio económico y que por lo general, no se encuentra asidero jurídico ni económico para la tributación. Esto debido a que en caso de juzgamiento, el derecho penal tiene su propia figura para el tratamiento de los rendimientos ilícitos que constituye el comiso. Cuando ha tenido lugar el comiso de los bienes y ganancias del delincuente, se ha eliminado la capacidad contributiva y de ninguna manera se considera procedente la imposición.

De lo señalado se concluye que en el Perú el incremento del patrimonio por actividades ilícitas no se encuentra afecto a la imposición tributaria.

3.2. EL IMPUESTO A LA RENTA SOBRE INCREMENTO DE PATRIMONIO NO JUSTIFICADO (IPNJ).

Para el Tribunal Constitucional el origen lícito o ilícito del incremento patrimonial no es relevante por las razones que expone en su STC N.º 04382-2007-PA/TC.- en donde

señala que: para el artículo 52° de la ley del impuesto a la renta, no es relevante el origen lícito o ilícito del incremento patrimonial por tres razones fundamentalmente. Primero, porque de acuerdo con el artículo 74° de la Constitución no es función de la administración tributaria, ni tiene facultades para ello, determinar la procedencia lícita o ilícita de una renta específica. Segundo, que la administración tributaria tenga que verificar previamente si el incremento patrimonial no justificado proviene de rentas lícitas o ilícitas es una exigencia irrazonable que tornaría en inviable la realización de sus facultades tributarias. En tercer lugar, porque el impuesto a la renta grava hechos o actividades económicas, no las conductas de las personas en función de si estas son lícitas o ilícitas.

El incremento de patrimonio no justificado, según el artículo 52° del D.S. N° 179 -2004-TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, establece: "Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste.

Los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con:

- a) Donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente.
- b) Utilidades derivadas de actividades ilícitas.
- c) El ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado.
- d) Los ingresos percibidos que estuvieran a disposición del deudor tributario pero que no los hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos disponibles en

cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero que no hayan sido retirados.

- e) Otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento".

3.2.1 La norma tributaria y los actos ilícitos

En un Estado de derecho las Leyes establecen las relaciones entre el Estado y las personas naturales o jurídicas quienes están obligados a cumplir con el pago de ciertos deberes administrativos vinculados a aquéllas. Esta clase de ley se conoce como norma tributaria (Bravo Cucci, Fundamentos de Derecho Tributario, 2003, pág. 146)

Desde una concepción científica, el tributo es un fenómeno normativo. Como norma jurídica, el tributo debe ser creado de acuerdo a los principios tributarios establecidos en nuestra Constitución Política del Estado.

Para (Souto Maior Borges, 2018), 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.

El Tribunal Constitucional, sostiene que respecto al impuesto a la renta no es relevante su origen si es lícito o ilícito por las siguientes razones: “Porque de acuerdo con el artículo 74° de la Constitución no es función de la administración tributaria, ni tiene facultades para ello, determinar la procedencia lícita o ilícita de una renta específica; más aún sería absurdo y contraproducente pretender que se le exija a la administración tributaria, en casos como este, evaluar y determinar el título jurídico

del incremento patrimonial. Porque encargar previamente la verificación a la administración tributaria si el incremento patrimonial no justificado proviene de rentas lícitas o ilícitas es una exigencia irrazonable que tornaría en inviable la realización de sus facultades tributarias. Porque el impuesto a la renta grava hechos o actividades económicas, no las conductas de las personas en función de si estas son lícitas o ilícitas; de lo contrario, se establecería un antecedente negativo muy grave porque para que una persona se exima de sus obligaciones tributarias bastaría que ésta alegue la ilicitud de sus utilidades; lo cual quebraría el principio constitucional tributario de igualdad (artículo 74° de la Constitución) frente a aquellas personas que cumplen, de acuerdo a ley, con sus obligaciones tributarias. Porque la determinación del impuesto a la renta no constituye una sanción penal. La función de la administración tributaria no es imponer penas. En ese sentido, por su naturaleza y por los bienes jurídicos que protege, el proceso penal no puede ser equiparado al procedimiento de determinación tributaria. (Sentencias recaídas en los Expedientes de Amparo N°s 4382-2007-PA/Tc y 4985-2007-PA/TC)

Para el Tribunal Constitucional, el incremento del patrimonio por actividades ilícitas debe tributar al amparo del principio constitucional de igualdad, establecido en el artículo 74° de la Constitución Política del Estado, de no afectar el patrimonio ilícito según el Tribunal Constitucional, estaríamos favoreciendo al ciudadano deshonesto.

Desde el principio de reserva de ley los tributos se crean, modifican y se derogan por ley o decreto legislativo; asimismo, para obligar a tributar sobre un hecho económico, tiene que estar gravado este hecho económico o reconocido en la norma

como hecho imponible; el incremento del patrimonio por actividades ilícitas no está gravado como hecho imponible, motivo por el cual, incurre en error el Tribunal Constitucional de querer gravar argumentando que de no hacerlo se estaría trasgrediendo el principio de igualdad, si revisamos el sistema tributario nos daremos cuenta que por decisiones administrativas ni judiciales se pueden crear tributos, sino que estos están reservados exclusivamente al poder legislativo o al poder ejecutivo por delegación, de obligar a tributar por actos económicos no contemplados como hipótesis de incidencia no nace la obligación de tributar, sino lo que se estaría configurando es acto de confiscación.

Por lo que es evidente que las decisiones del Tribunal Constitucional, respecto a la obligación de tributar por incremento del patrimonio por actividades ilícitas, trasgrede el principio de reserva de ley, señala (Burgos Encarnacion, 2017), (Robles Moreno.) (Congreso de la Republica) (ONPE) “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece 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”, de ser así el incremento del patrimonio por actividades ilícitas no está afecta al impuesto a la renta.

Por otra parte de acuerdo a la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en expediente Nro. 2762-2002-AA/TC, señala “Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, más nunca de manera

independiente. Respecto a los elementos esenciales que deben integrar la materia reservada, se señala que son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir, “[...] los hechos imponible, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. (Sentencias recaídas en los Expedientes de Amparo N° 2762-2002-AA/TC)”

Decisión, totalmente opuesta a los fallos en donde por una interpretación errada pretende crear obligaciones tributarias al amparo del artículo 52° de la Ley del impuesto a la renta, el cual establece que por presunción se puede exigir tributos por incremento de patrimonio no declarado.

3.2.2. Incremento patrimonial no justificados como mecanismos para gravar ingresos provenientes de actividades ilícitas

Se discute si el incremento patrimonial no justificado, es un dispositivo para determinar la obligación tributaria sobre renta presunta, o si se trata de un hecho ilícito sancionable penalmente. El artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta establece que los incrementos patrimoniales no puedan ser justificados con "utilidades" derivadas de actividades ilícitas.

El contenido del artículo 52° de la Ley del Impuesto a la Renta, en rigor es un dispositivo legal punitivo que en vez de comportarse como mecanismo tributario, sanciona tributariamente el incremento patrimonial no declarado.

Es cierto que de acuerdo al Ius Puniendi el Estado puede sancionar actos ilícitos, pero la norma tributaria no es el camino correspondiente para sancionar el incremento patrimonial no declarado, de querer afectar incremento de patrimonio por actividades ilícitas es el Estado tiene la potestad tributaria para plasmarlos en una norma. Creemos que la obligación tributaria por incremento patrimonial no justificado deberá ser utilizada sólo en los casos en que el origen ilícito de los fondos no ha sido probado.

3.2.3. El decomiso y la ausencia de capacidad contributiva

Señalan los Juristas que el patrimonio adquirido de manera ilícita no es renta, en razón que el delincuente está obligado en cualquier momento a restituir dicho patrimonio adquirido ilícitamente, tal como señala Potito, quien ha destacado que el rendimiento derivado de una actividad criminal (delito), no es renta, en la medida en la que el delincuente está obligado a restituir ésta riqueza o en su defecto, será privado de su disfrute con la propia consecuencia jurídica de su comportamiento criminal, traducido en el decomiso, comiso o la confiscación. (Rosembuj, 1992, pág. 88)

Los bienes y ganancias adquirida por el delincuente producto de su actividad no es de su propiedad, el delincuente en contra de la voluntad de los verdaderos propietarios es poseedor de los bienes y ganancias, obligados a restituirlos en cualquier momento, de no ser así el Estado puede retirar de su posesión sin que el delincuente ejerza alguna acción resarcitoria.

(Ruiz de Erenchun Arteché, pág. 21) Destaca: “En efecto, quien a través de una actividad ilícita genera unos fondos u obtiene ganancias no deviene, en principio, propietario legítimo de los mismos. En cualquier caso, es preciso acudir a las instituciones propias del derecho civil para conocer las consecuencias jurídicas de los actos ilícitos. Resulta evidente que quien roba una cantidad de dinero no es propietario de la misma; está obligado civilmente a su restitución”

La acción reivindicatoria puede definirse como el instrumento típico de protección de la propiedad de todo tipo de bienes, muebles o inmuebles, (Núñez Lagos, 1953, pág. 13), en virtud de dicha acción los bienes, muebles o inmuebles se pone en posesión del propietario para hacer efectivo el ejercicio de su derecho.

Las personas que tienen en su posesión bienes, muebles o inmuebles obligadas a su restitución, no son propietario de los mismos, en razón que por la acción reivindicatoria a solicitud del propietario se puede restituir o devolverlos para el ejercicio de su derecho como es la disposición o disfrute.

(Ruiz de Erenchun Arteché, pág. 21), señala “ni el derecho civil ni el derecho penal reconoce propiedad sobre los bienes o fondos provenientes de delitos, menos aún, le correspondería al derecho tributario, para efectos impositivos, atribuir propiedad de esta riqueza para el cobro del impuesto a la renta. Sin propiedad no hay capacidad contributiva ni renta gravable, por lo que no nace la obligación fiscal ni el obligado tributario”.

Por otro lado el profesor, (Bravo Cucci, 2004, pág. 15), “que las personas que se dedican a actividades lícitas, pero que involucran en algún momento fondos o bienes provenientes de actividades ilícitas, podrían obtener renta y someterse a tributación. Se justifica la afirmación previa, en vista de que las actividades lícitas si forman parte de los hechos imposables y de las actividades productivas de renta gravadas dentro de la legislación fiscal del Estado, lo que no ocurre cuando nos enfrentamos a los negocios criminales primarios. Esto será plenamente aplicable siempre y cuando el segundo negocio jurídico no se adecúe a un segundo delito como el lavado de activos, caso en el que no podría la ganancia someterse a imposición, porque le correspondería su tratamiento nuevamente al derecho penal.

(Choclán Montano, 2004, págs. 89-90), destaca que se debe someter a tributación el rendimiento de los bienes objeto de confiscación en un proceso penal. Agrega que se requiere dar paso a la imposición sobre la ganancia secundaria por cuanto esta no está sujeta al comiso y la confiscación; en razón, de que no se la vincula directamente con el delito fuente. Sostiene justificadamente que en base a las disposiciones del derecho penal, la autoridad competente tiene la obligación de incautar únicamente aquellos bienes que se prueba que tienen una vinculación directa con la actividad criminal no cualquier ganancia tomada en consideración arbitrariamente.

En esta concepción tenemos a los doctrinarios, quienes de manera radical señalan que no cabe de ninguna forma la tributación de las ganancias secundarias porque se consideran vinculadas al delito fuente así sea de manera indirecta, por lo que se contaminan de su ilicitud y deben recibir tratamiento penal conjunto con el delito principal.

3.2.3.1. El decomiso. El decomiso Llamado también “Confiscación” o “Comiso”, consiste en la privación o despojo de las mercancías o efectos objetos de infracción tributaria. Es una sanción que consistente en una disminución, de bienes jurídicos de carácter intimidatorio y que está siempre por encima de la simple restitución o reparación, ya que generalmente el monto del impuesto omitido es inferior al valor de los bienes comisados. (Sanabria O. 1999, pág. 418).

El decomiso o confiscación constituye una de las herramientas que el derecho penal ha desarrollado, para devolver el bien sustraído a su propietario, de tal manera que se restaurar el flujo económico del Estado.

El profesor (Ruiz de Erenchun Arteché, Pág. 18), Señala 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”.

Para la (Bacigalupo Saggese, 2002), El comiso como un instrumento de confiscación de las cosas que provienen de un delito o que han sido utilizadas para su ejecución. En este sentido, el comiso fue idealizado para desproveer a los delitos y faltas dolosas de los efectos que estos produzcan, incluyendo de manera categórica a las ganancias, sin importar las transformaciones que estas puedan experimentar; para posteriormente adjudicarlas al Estado, despojando al detentador de dichos objetos de ellas.

Como se advierte el comiso es una acción, que consiste en arrancar de la posición del delincuente los bienes muebles, inmueble y toda ganancia que haya obtenido de su conducta ilícita. Siguiendo con el razonamiento de la Dra. Silvina Bacigalupo, “El comiso de las ganancias tiene según la doctrina una naturaleza mixta de medida de carácter civil, reparatoria o de reposición de una situación patrimonial acorde con el derecho y su proximidad a la pena, en cuanto que al privar de aquella al delincuente se le hace sentir con más fuerza la sanción del acto realizado y, por lo tanto, tendente a impedir el enriquecimiento sin causa o injusto, respondiendo principalmente a la finalidad, de restablecer el orden económico”. (Ibídem, págs. 4-5)

El comiso es un instrumento de naturaleza civil y penal, que busca en primer lugar, restablecer el orden económico del Estado de acuerdo al Derecho; y que al mismo tiempo, pretende reforzar la sanción penal, para impedir el enriquecimiento injusto e ilícito. Como se advierte esta es una institución jurídica, establecida para dar el tratamiento de las ganancias originada en una conducta ilegal de carácter delictivo.

El profesor (Trillo Navarro J.F. 2008, pág. 26) describe a la confiscación o comiso y expresamente señala que lo que esta figura busca en particular, es el restablecimiento al estado anterior del crimen, sin que pueda el beneficio del delito estabilizarse y alcanzar importantes cuotas de poder, sino que se pretende retornar al estado económico anterior a la infracción penal por medio de la reintegración a la sociedad de los beneficios económicos delictivos.

3.2.3.2. Ausencia de capacidad contributiva. (Rampoldi, pág. 80), señala que la capacidad contributiva se traduce en la aptitud de una persona para ser contribuyente, considerando el grado en que esta persona puede contribuir con el sostenimiento del Estado en relación a la riqueza que percibe y como contraprestación a los servicios públicos que disfruta.

(Fernández Cartagena), Señala se conoce a la capacidad contributiva como “la idoneidad de un sujeto para hacer frente a las cargas tributarias, expresada en diversas manifestaciones de riqueza.”

Debemos entender que el contribuyente debe tributar de acuerdo a su capacidad contributiva; es decir, de acuerdo a la riqueza que posee. Es así que podemos concluir que la capacidad contributiva consiste en la idoneidad o aptitud que tiene una persona para contribuir con el gasto público del Estado, de acuerdo a la posibilidad y sin afectar su subsistencia.

La capacidad contributiva constituye el fundamento de la imposición tributaria, en virtud de la carga impositiva que cada sujeto debe soportar, la misma que debe estar debidamente señalada en la norma como hecho imponible.

El incremento del patrimonio por actividades ilícitas no es propiedad del delincuente, al no ser propiedad del delincuente este no tiene la capacidad contributiva, máxime si el estado en ejercicio de su poder sancionador, en cualquier momento puede decomisar este patrimonio obtenido de manera

ilícita, 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.

3.2.4. La problemática de los ingresos ilícitos obtenidos por actividades ilícitas.

El incremento patrimonial no justificado, es aquella riqueza, en términos de bienes o derechos, que no guarda relación o coherencia con la situación tributaria del sujeto pasivo, plasmada en su declaración de impuesto a la renta (Gonzales Sánchez, 1995, pág. 793).

Sostiene (Quiroz Becerra, 2007, pág. 365), “(...) el fenómeno de la ganancia ilícita, entraña dos elementos, uno objetivo (riqueza económica lícita) y otro subjetivo (conducta ilícita de tipo penal), por tal razón es ambivalente, donde la riqueza mantiene su propia naturaleza económica y, así como conducta delictiva configura la tipicidad objetiva y subjetiva, y se hace merecedora del reproche de la sociedad, y se sanciona con pena; son dos componentes diferente, tratados por el Derecho Tributario y Derecho Penal respectivamente”

La posición de Quiroz, busca deslindar a la ganancia de la actividad económica, llegando a sostener que en el delito de enriquecimiento ilícito la conducta tipificada es ilícita pero la riqueza es lícita y debe someterse a imposición fiscal, por su naturaleza absolutamente legal (Quiroz Berrocal, 2007, pág. 268)

Consideramos que de acuerdo a la posición de Quiroz, cualquier delincuente podría permanecer en uso y disfrute de los bienes y rentas producto de las actividades criminales, sin que tengan razón de existir las figuras del comiso y de la confiscación propias del derecho penal. Un narcotraficante podría perfectamente conservar su fortuna debido a que estas rentas son lícitas y deben ser reconocidas como tales por el ordenamiento jurídico para que tenga lugar la imposición fiscal de las mismas., lo cual no compartimos.

En ese orden de ideas creemos que lo señalado por el profesor Bravo Cucci, Jorge, se encuentra enmarcado dentro de la ley cuando señala que “Si el Estado cobra impuestos de rendimientos económicos 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 aquel que cometió el acto ilícito”

3.3. POSTURAS SOBRE TRIBUTACIÓN POR INCREMENTO DE PATRIMONIO POR ACTIVIDADES ILÍCITAS.

3.3.1. Posturas a Favor:

3.3.1.1. Tesis de la Sujeción en virtud del principio de capacidad económica. Para quienes sostienen esta teoría, lo que interesa es que el contribuyente manifieste signos de riqueza propias que hace evidente su capacidad contributiva (Soler Roch, pág 19), para que ella pueda ser sometida a tributación (Bravo Cucci, 2004, Págs. 280-283). La licitud o ilicitud de la actividad que genera riqueza sería ajena al Derecho Tributario, pues el incremento de ella sería simplemente un dato económico. Señala Bacigalupo,

que el tributo es exigible de manera independiente sin importar la forma o denominación que le hayan dado al hecho imponible (Bacigalupo Saggese, 2002, pág. 236) y prescindiendo su origen.

Los seguidores de este principio, argumentan de no admitir la tributación por ganancias ilícitas, se estaría violando el principio constitucional de igualdad y el artículo 6° de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual reza “Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que, conforme a las disposiciones de esta Ley, (...)”. La norma antes citada no discrimina el origen de la capacidad contributiva, por lo que deducimos que el impuesto debe ser afectado a la totalidad de las rentas que obtengan los administrados lícitamente.

Por el principio de capacidad económica, consideramos que no se debe admitir la tributación por el incremento del patrimonio por actividades ilícitas, por cuanto el hecho imponible generador de la obligación tributaria no se encuentra descrito en una norma.

3.3.1.2. Tesis de la sujeción en virtud del principio de igualdad. Los seguidores de este principio, sostienen que es deber de todo ciudadano sostener el gasto público. Todo contribuyente que exteriorice capacidad económica debe contribuir al sostenimiento de la administración pública, sin importar de donde provengan las rentas, de no afectar las rentas ilícitas se estaría premiando o beneficiando a los contribuyentes que obtengan rentas ilícitas, vulnerando el principio constitucional de igualdad.

Según (Chicho de la Camara, 1996, pág. 11), 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.

Señala el profesor (Pezzinga, 1989, pág. 339), “Para el ciudadano como contribuyente parece indigno e inconcebible que quien desarrolla una actividad prohibida por la ley que le proporciona ingresos a menudo ingentes, deba gozar del injusto privilegio, no solo de obtener las ganancias ilícitas, sino de pagar impuestos”.

Afectar sólo a las rentas lícitas supone la violación del derecho de igualdad reconocido en el contrato social que no admite tratamientos desiguales entre iguales, ni trato diferenciado. “El principio de igualdad es un principio rector de la organización social y democrática del Estado, que admite desigualdades en el tratamiento de distintas personas e incluso en el ejercicio de ciertos derechos, sin que esto pueda ser catalogado como una verdadera discriminación porque este trato diferenciado en muchas ocasiones se encuentra previsto dentro de una justificación objetiva y razonable (Landa Arrayo, 2006, pág. 43).

De acuerdo a la literatura, no se considera renta a los incrementos del patrimonio que provengan de las actividades ilícitas, razón de ello consideramos que el Estado en ejercicio de su

facultad sancionadora debe proceder al decomiso del incremento de patrimonio a consecuencia de actividades ilícitas y no permitir la tributación por ganancias ilícitas.

3.3.1.3. Tesis de la autonomía del legislador tributario e irrelevancia de la licitud o ilicitud del negocio jurídico frente al nacimiento de la obligación tributaria. (Bravo Cucci, 2004, pág. 5) Según la cual, el legislador tributario puede optar por considerar como gravable actos que, para otras áreas del ordenamiento jurídico califican como actos ilícitos, en mérito 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.

El fundamento para afectar como acto gravable es la autonomía de del Derecho Tributario, no se discute si el impuesto afecta o no las rentas que provienen de las actividades ilícitas, lo único que interesa a la Administración Tributaria que si existe ganancias o rentas este debe tributar (trillo Navarro J. 2008, pág. 102).

3.3.2. Posturas en Contra:

3.3.2.1. Tesis del Estado cómplice o amparador del ilícito. (Bellini, 2004), Se trata de una tesis netamente moralista, argumenta que 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 aquel que cometió el ilícito.

(Brava Cucci), señal que “Si el Estado cobra impuestos de rendimientos económicos 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 aquel que cometió el acto ilícito.

Por su parte la profesora (Bacigalupo Saggse, 2002, pág. 7) sostiene que nos enfrentaríamos a una realidad totalmente inconsistente si el aparato estatal se convierte en receptor del delito, al permitir el ingreso de dinero ilícito por concepto de tributo. La autora afirma que no existe diferencia alguna entre la pretensión del Estado de percibir tributos de renta ilícita o criminal, con el delito de blanqueo de capitales o lavado de activos dentro de nuestra legislación, que fuere realizado por cualquier ciudadano. El Estado se tornaría en lavado de capitales, incurriendo en conductas reprimidas por la normativa penal.

(Bravo Cucci, 2004) Doctrina autorizada han destacado este argumento como una base sólida para impedir la imposición del beneficio ilícito, considerando que no es posible permitir el quebrantamiento de la moral del Estado, que es el eje de la organización de la sociedad. Cuando nos referimos a

la moral del Estado, nos referimos 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; y por otro lado, decide percibir ingresos dentro de sus arcas fiscales provenientes de esas operaciones descritas.

3.3.2.2. Tesis de la coherencia del ordenamiento jurídico y rechazo de las contradicciones internas. (Bravo Cucci, 2004) Se sustenta en que si a un hecho, un sector del ordenamiento jurídico le priva de todo afecto (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.

Para (Lugo Villafana), Señala que “el impuesto a la renta sobre los beneficios económicos de la delincuencia traería como consecuencia la descrita antinomia, en razón de que para que el derecho tributario habilite la tributación de los rendimientos de actividades criminales como el narcotráfico, la trata de personas y otros delitos; sería necesario que se cree una ficción jurídica contradictoria en la que los ingresos de la conducta prohibida sean considerados lícitos o que la misma conducta para esta rama del derecho no tenga la carga de ilegalidad que mantiene dentro del derecho penal”.

3.3.2.3. Tesis de la incompatibilidad entre las medidas represivas – sancionadoras y penales y las tributaria. (Chico de la Camara, 1996)

Conforme a esta tesis no se podría aplicar una doble sanción a las ganancias

ilícitas delictivas, por una parte la sanción penal y por otra la sanción administrativa (Cobro de tributos), por cuanto conforme al principio del non bis in ídem, la sanción penal o contravencional, según sea el caso, excluirían de plano la posibilidad del nacimiento de la obligación tributaria.

El ne bis in ídem, es un principio que no se encuentra establecido de manera expresa en nuestra Constitución; sin embargo haciendo una interpretación del artículo 139°, inciso 13) que “13. La prohibición de revivir procesos fenecidos con resolución ejecutoriada. La amnistía, el indulto, el sobreseimiento definitivo y la prescripción producen los efectos de cosa juzgada.”, entendemos que tácitamente encierra el principio ne bis in ídem

Por otro lado, el Código penal del Perú, en su artículo 90° establece: “Nadie puede ser perseguido por segunda vez en razón de un hecho punible sobre el cual se falló definitivamente.”

De la misma manera, el principio ne bis in ídem se encuentra establecido en el Artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Penal de 2004: “Nadie podrá ser procesado, ni sancionado más de una vez por un mismo hecho, siempre que se trata del mismo sujeto y fundamento. Este principio rige para las sanciones penales y administrativas. El derecho penal tiene preeminencia sobre el derecho administrativo. La excepción a esta norma es la revisión por la Corte Suprema de la sentencia condenatoria expedida en alguno de los casos en que la acción está indicada taxativamente como procedente en este Código”

Para esta tesis afectar el producto de un acto ilícito sería una doble sanción, por un lado la sanción penal y por otra la sanción administrativa, lo cual a todas luces trasgrede el principio ne bis in ídem, en tal sentido la sanción penal descarta de plano el nacimiento del hecho imponible.

CAPÍTULO IV

RESULTADOS

4.1. VARIABLE

4.1.1. Variable 1 Obligación Tributaria.

Definición conceptual.

Es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente (Velásquez Calderón 1996).

4.1.2. Variable 2 Actividades Ilícitas

Definición conceptual.

Las actividades ilícitas son aquellas que se llevan a cabo al margen de la Ley, es decir a través de conductas antijurídicas contrarias al derecho (Alva M. 2008)

4.2. METODOLOGÍA

Para el desarrollo de la investigación se optó por el método inductivo, por ser un procedimiento racional, que consiste en proyectar al conocimiento de casos específicos, conceptos generales pero basados en experiencias que den fundamento a las observaciones que se realicen de los hechos para su registro y la clasificación del estudio de estos hechos, que permiten utilizar premisas particulares para arribar a una conclusión general.

4.3. ENFOQUE DE LA METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Al respecto (Hernandez Sampieri, Fernández-Collado, & Baptista-Lucio, 2014) señalan: la investigación cualitativa se enfoca a comprender y profundizar los fenómenos, explorándolos desde la perspectiva de los participantes en un ambiente natural y en relación con el contexto. El enfoque cualitativo se selecciona cuando se busca comprender la perspectiva de los participantes (individuos o grupos pequeños de personas a los que se investigará) acerca de los fenómenos que los rodean, profundizar en sus experiencias, perspectivas, opiniones y significados, es decir, la forma en que los participantes perciben subjetivamente su realidad. (pág.364)

Los autores (Pérez Turpin & Blasco Mira, 2007, pág. 25) Señalan que la investigación cualitativa estudia la realidad en su contexto natural y cómo sucede, sacando e interpretando fenómenos de acuerdo con las personas implicadas. Utiliza variedad de instrumentos para recoger información como las entrevistas, imágenes, observaciones, historias de vida, en los que se describen las rutinas y las situaciones problemáticas, así como los significados en la vida de los participantes.

4.4. TIPO DE ESTUDIO DE INVESTIGACIÓN

Según (Danhke 1089) los tipos de investigación son los; exploratorios, descriptivos, correlacionales y explicativos. En esta investigación se eligió el tipo de investigación descriptivo explicativos, por cuanto se busca describir las razones porque solo se debe tributar por hechos imponderables contemplados en la norma, es explicativo por cuánto

explica de manera contundente cuando el contribuyente está obligado a tributar dentro de un estado de derecho.

El diseño de investigación es de enfoque cualitativo, no experimental – transversal. Es por ello, recordando a (Hernandez Sampieri, Fernández-Collado, & Baptista-Lucio, 2014, pág. 205) que define a los diseños no experimentales como “estudios que se realizan sin la manipulación deliberada de variables y en los que solo se observan los fenómenos en su ambiente natural para después analizarlos”.

“Esta investigación es de tipo no experimental – transversal”. “No experimental, porque de acuerdo a este tipo de investigación no cuenta con un grupo experimental, no existe una variable dependiente a la cual se va a manipular”. Es transversal, porque de acuerdo a (Hernandez Sampieri, Fernández-Collado, & Baptista-Lucio, 2014, pág. 289) sostiene que: “recolectan datos en un solo momento y tiempo único donde su propósito es descubrir las variables”

4.5. NIVEL DE ESTUDIO

Descriptivo. La investigación descriptiva. Mejía (2005) “Las investigaciones descriptivas son las que pretenden decir cómo es la realidad. La descripción científica es muy importante porque constituye la primera aproximación sistemática al conocimiento de la realidad” (p.30).

4.6. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

4.7.1. Técnica de recolección de datos.

De acuerdo con (Hernandez Sampieri, Fernández-Collado, & Baptista-Lucio, 2014, págs. 170-191) la encuesta es el procedimiento adecuado para recolectar datos a grandes muestras en un solo momento.

4.6.2. Técnicas de recojo de información.

Entre las otras técnicas que se han utilizado para el manejo de información figuran: el documental, la consulta al diccionario y el análisis estadístico.

El Análisis Documental; porque nos permitió seleccionar las ideas informativamente relevantes de un documento a fin de expresar sus contenidos sin ambigüedades para recuperar la información en el contenido. También porque permitió identificar los documentos más relevantes de acuerdo a nuestro índice.

CAPITULO V CONCLUSIONES

1. Para establecer en el Perú, que hechos económicos están afectados con el impuesto a la renta, el legislador ha partido de la noción inspirada en las tres teorías reconocidos por la doctrina (Renta Producto; Flujo de Riqueza y Consumo más Incremento). Bajo estas teorías el legislador ha señalado que hechos económicos son considerados como hipótesis de incidencia afecto al impuesto a la renta. El incremento del patrimonio por actividades ilícitas, de acuerdo a estas tres teorías del impuesto a la renta no está dentro de los alcances del impuesto a la renta.

Por otro lado, no hay tributo sin ley (*sine lege sine tributum*), teniendo en consideración que sólo por ley se crean tributos (Principio de Legalidad) y en el Perú no están afectas las ganancias o beneficios adquiridos ilícitamente por cuanto éste hecho económico está reservado para la ley penal, siendo que los hechos delictivos están destinados al derecho penal, no podríamos aplicar el impuesto a la renta por incremento del patrimonio por actividades ilícitas.

2. El incremento del patrimonio por actividades ilícitas no debe ser afectado con el impuesto a la renta, por cuanto los bienes mueble inmueble, ganancias, beneficios económicos u otros adquiridos ilícitamente no es propiedad del delincuente; el delincuente sólo es poseedor, que está sujeto a su devolución del verdadero dueño o la comiso por parte del Estado, al no ser propiedad del delincuente no es renta neta, en consecuencia, el hecho económico que provienen de las actividades ilícitas no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del impuesto a la renta.

El objetivo del derecho tributario es de gravar hechos económicos y el efecto es el de crear una obligación cuando se cumplen con todas las condiciones establecidas en la Ley. El incremento del patrimonio por actividades ilícitas no está comprendido como hipótesis en la Ley del Impuesto a la Renta, por tanto el poseedor del incremento de patrimonio por actividades ilícitas no está obligado a tributar.

3. En un estado de derecho las normas regulan el comportamiento de la sociedad; el artículo 74° de la Constitución Política del Estado, establecen los principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación siendo estos principios i) Reserva de Ley, ii) Igualdad, iii) Respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona, iv) No Confiscatoriedad. En tal sentido, la potestad tributaria no es irrestricta, sino que se encuentra limitado por estos cuatro principios.

Al afectar el incremento del patrimonio por actividades ilícitas en el Perú se vulnera el principio de legalidad, por no existir norma tributaria que establece que el incremento del patrimonio por actividades ilícitas debe ser gravado con el impuesto a la renta, además se vulnera el principio de reserva de ley tributaria, por cuanto para que nazca una obligación tributaria obligatoriamente debe estar establecida como hipótesis de incidencia el hecho económico en una ley tributaria.

Por otro lado, los bienes o beneficios adquiridos ilícitamente, en cualquier momento pueden ser reivindicado a su verdadero propietario, ante esta situación el sujeto que incurrió en el ilícito caería en ausencia de capacidad contributiva, por lo que obligar al poseedor (delincuente) tributar con el impuesto a la renta por los bienes reivindicados a su verdadero propietario, vulnera el principio de capacidad

contributiva ligado al principio de no confiscatoriedad.

4. En el Perú no existe norma tributaria que establezca como hecho imponible el incremento del patrimonio a consecuencia de las actividades ilícitas, por lo tanto el incremento del patrimonio por actividades ilícitas no puede ser considerado como hechos generadores del impuesto a la renta. Todo hecho económico afecto al impuesto a la renta está constituido por elementos necesarios para su claro entendimiento y aplicación. Estos elementos son el objetivo, el subjetivo, el temporal, el espacial y por último el elemento cuantificante, en el caso concreto del incremento del patrimonio por actividades ilícitas no tienen estos elementos.

RECOMENDACIONES

1. Al tribunal Constitucional, cambiar su interpretación respecto del artículo 52° de la Ley del Impuesto Renta. El artículo 52° LIR, no grava el incremento del patrimonio a consecuencias de actividades ilícitas, sino que grava todo incremento de patrimonio porque se presume que es renta no declarada. Posición distinta al del Tribunal Constitucional quien en sendas resoluciones argumenta que de no gravar el incremento del patrimonio por actividades ilícitas se estaría violando el principio de igualdad reconocido en el artículo 74° de la Constitución del Estado.
2. Al Tribunal Constitucional, al momento de emitir sus sentencia evaluar los principios tributarios, especialmente el principio de reserva de ley y e igualdad; asimismo, a fin de no trasgredir el principio de legalidad el Tribunal Constitucional, al emitir sus sentencias debe tener claro cuando es imponible un hecho económico o si la hipótesis de incidencia está debidamente señalada en la norma de tal manera que da nacimiento a la obligación tributaria.
3. A la Administración Tributaria, recaudar impuestos por actividades lícitas o hechos económicos aceptados por la sociedad. Ya que es decisión del Poder Legislativo no afectar ganancias o beneficios productos de actividades ilícitas entre ellos el impuesto a la renta por incremento del patrimonio a consecuencia de actividades ilícitas.
4. Al Ministerio Público, ejercer su función, de tal manera que persiga al sujeto que vive al margen de la ley; combata la corrupción con la finalidad de que el patrimonio obtenido ilícitamente no ingrese a esfera económica del estado y no altere el flujo económico del Estado.

CAPITULO VI

REFERENCIAS

- Alarcon Oblitas, E. (s.f.).
https://www.google.com.pe/search?q=Alarcon+Oblitas+Euler.docx&oq=Alarcon+Oblitas+Euler.docx&aqs=chrome..69i57.4379j0j8&sourceid=chrome&es_sm=93&ie=UTF-8. Obtenido de https://www.google.com.pe/search?q=Alarcon+Oblitas+Euler.docx&oq=Alarcon+Oblitas+Euler.docx&aqs=chrome..69i57.4379j0j8&sourceid=chrome&es_sm=93&ie=UTF-8
- ALVA MATTEUCCI, M. (1 de marzo de 2012). *El Impuesto a la Renta y las Teorías que Determinan su Afectación*. Obtenido de www.google.com.pe/search?q=EL+IMPUESTO+A+LA+RENTA+Y+LAS+TEORÍAS+QUE+DETERMINAN+SU+AFECTACIÓN&rlz=1C1KMZB_enPE588PE591&oq=EL+IMPUESTO+A+LA+RENTA+Y+LAS+TEORÍAS+QUE+
- ANDRADE PERILLA, M. (1985). *El principio de capacidad contributiva y su aplicación en el Impuesto a la Renta de las personas naturales*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, Edic.
- Artículo 1o. (2013). Decreto Supremo 133-2013-EF Texto Único Ordenado del Código Tributario y sus normas modificatorias.
- Artículo 21°. (2006). Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias -CIAT .
- Ataliba, G. (1977). *Hipótesis de Incidencia*. Montevideo, Uruguay: Fondo Editorial Universitario.
- BACIGALUPO SAGGESE, S. (2002). *Ganancias ilícitas y Derecho penal*. España: Ceura.
- Bacigalupo, E. (2004). "El delito fiscal", en *Derecho penal económico*. Buenos Aires: Hammurabi.
- Barrios, R. (1966). *Derecho Tributario, Tomo 1* . Lima, Perú: Teoría General del Impuesto.
- Belaunde Guinassi, M. (1967). *Instituciones del Derecho Tributario*, . Lima : Ed. Pontificia Universidad Católica.
- Bellini, F. (2004). *Los actos ilícitos y el concepto de renta*. En: *VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, Lima, Perú: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- BRAVO CUCCI, J. (s.f.). *La renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad. Tema II: Implicancia de las NICs en la aplicación del Impuesto a la Renta. VII Jornadas Nacionales de Tributación*. .
- Burgos Encarnacion, L. (2017). *Tesis: "EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL PERU"*. LIMA: UNIVERSIDAD NACIONAL FEDERICO VILLARREAL.
- Bravo, J. (2003). *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima Perú: Primera edición. Palestra Editores.

- Bravo, J. (2004). *Los actos ilícitos y el concepto de renta. En: VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Lima Perú: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- CABANELLAS DE TORRES, G. (2003). *Diccionario Jurídico Elemental*. Argentina: Heliasta 16 ed.
- Cfr. VILLEGAS, H. B. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Argentina: Astrea, 9na ed., Actualizada y Ampliada.
- Chávez Rodríguez, J. (2001). *APUNTES PARA UNA METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN EDUCATIVA*. Mexico: UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE GUERRERO,.
- CHICO DE LA CAMARA, P. (1996). La tributacion de los actos ilicitos:aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español. *revista Estudios Financieros N°163*.
- CHOCLÁN MONTANO, J. A. (2004). *El Patrimonio Criminal: comiso y pérdida de la ganancia*, . España: Dykinson.
- CONGRESO DE LA REPUBLICA. (s.f.). *CONSTITUCION DE LA REPUBLICA*. Obtenido de (*)Artículo modificado por Ley N° 28390, publicada el 17 de noviembre de 2004:
<http://www2.congreso.gob.pe/sicr/relatagenda/constitucion.nsf/constitucion/6C67223AE943EC3705256729007EEF6A?opendocument>
- Constitución Política. (1993). *Artículo 74°* .
- Chaparro, A. (2011). *Fundamentos de la Teoría del Delito*. Lima, Perú: Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L.
- Decreto Supremo 133-2013-EF. (2013). Texto Único Ordenado del Código Tributario y sus normas modificatorias.
- De Barros Carvalho, P. (2002). *Derecho Tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia* . Buenos Aires: editorial ábaco.
- Decreto Supremo 133-2013-EF Texto Único Ordenado del Código Tributario (2013) y sus normas modificatorias*. (s.f.).
- Decreto Supremo 133-2013-EF Texto Único Ordenado del Código Tributario (2013) y sus normas modificatorias*. (s.f.).
- Diccionario de la Lengua Española*,. (2001). España: Vigésima Segunda Edición 8.
- Effio Pereda, F., & Basauri López, R. (2013). *Aplicación práctica del impuesto a la renta*. Entrelineas SRL.
- Escribano, F., Blume, E., Gamba, C., Bravo, J., & Yac. (2010). *Introducción al derecho financiero y tributario*.
- Ferreiro Lapatza, J. (s.f.). *Curso de Derecho Financiero Español*. .
- Fernández Carrasquilla, J. (1998). *Derecho Penal Fundamental Vol. II*, . Santa Fe de Bogotá Colombia: Editorial Temis S.A. Segunda Edición .

- FERNÁNDEZ CARTAGENA, J. (s.f.). *“La capacidad contributiva”, Obra colectiva: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller, Capítulo I, Palestra,*
- GALARZA, C. J. (2008). *“La Tributación de los Actos Ilícitos”, en la obra colectiva coordinada por ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, RAMIRO M. RUBINSKA, Derecho Penal Tributario, Marcial Pons, Tomo I, . Argentina.*
- GARCIA BELSUNCE, H. (1967). *El concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario.* Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- García Vizcaíno , C. (1999.). *Derecho Tributario Consideraciones económicas y jurídicas.* Buenos Aires: De Palma.
- GONZALEZ GARCIA, E. (Dic. 1991). *“La Tasa como especie del género tributo” . Revista del IPDT Nº 21, Pág. 77.*
- GONZALES SÁNCHEZ, M. (1995). *“Incrementos Patrimoniales no Justificados”, en la colectiva coordinada por E. SIMÓN COSTA, Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la renta de personas físicas y a la ley del impuesto sobre el patrimonio, Homenaje a Luis Mateo Rodríguez, Aranzadi. España.*
- Hensel, H. (1965). *Diritto Tributario* citado por José Juan Ferreiro Lapatza Los elementos constitutivos de la obligación tributaria.
- Hernandez Sampieri, Fernández-Collado, & Baptista-Lucio, P. (2014). *Metodología de la Investigación (6ª edecion).* México : McGraw-Hill.
- Iglesias, C. (2000). *Derecho Tributario. Dogmática general de la tributación.* Lima, Perú: Gaceta Jurídica. Primera Edición.
- Jarach, D. (1978). *Colección Estudios de Finanzas Públicas y Derecho Tributario, director .* Buenos Aires: Editorial Cangallo.
- JARACH, D. (1982). *“El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo”.* Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- LANDA ARROYO, C. (2006). *“Los principios tributarios de la Constitución de 1993. Una propuesta constitucional”, Obra colectiva: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller.* Lima: Palestra.
- Lugo, W. (s.f.). *Las ganancias ilícitas obtenidas por medio de la comisión de delitos pueden estar sujetas a tributación: su incumplimiento configura delito de defraudación tributaria?.* Perú, Disponible.
- Merchán Gordillo, M. A. (2015). *Incremento patrimonial no justificado.*
- Mir Puig , S. (1996). *Derecho Penal Parte General 4ta Edición,* . Barcelona: Reppertor.

- Monografias.com. (s.f.). Obtenido de <https://www.monografias.com/trabajos17/economia-tributaria/economia-tributaria.shtml>
- Monografias.com. (s.f.). Obtenido de <https://www.monografias.com/trabajos60/sistema-tributario-elusion-fiscal/sistema-tributario-elusion-fiscal2.shtml>
- Monografias.com. (s.f.). Obtenido de <https://www.monografias.com/trabajos82/elusion-tributaria-y-sistema-tributario-peruano/elusion-tributaria-y-sistema-tributario-peruano2.shtml>
- Modelo del CT CIAT. (1997). aprobado por el Centro Interamericano de Administradores Tributarios.
- NUÑEZ LAGOS, R. (1953). *“La reivindicatoria no solo es actio in rem, sino la in rem actio por excelencia”*: Acción y excepción en la reivindicación de inmuebles. Madrid : Editorial Reus,.
- OEA/BID., P. p. (s.f.).
- ONPE. (s.f.). [www.onpe](http://www.onpe.gob.pe). Obtenido de CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ:
https://www.web.onpe.gob.pe/modCompendio/html/constitucion_peruana/constitucion_titulo3_capitulo4.html
- Pérez Turpin, J. A., & Blasco Mira, J. E. (2007). *Metodologías de investigación en las ciencias de la actividad física y el deporte*. Club Universitario: ECU.
- PEREZ DE AYALA PELAYO, J. (1968). *“Derecho tributario”, Tomo 1*. Madrid-España: Editorial de derecho financiero.
- PÉREZ ROYO, F. (Madrid. España). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Editorial Civitas. Décima Edición .
- PEZZINGA, A. (1989). *“La tassabiliá dei redditi da attivitá illecita ala luce della legislaciones sulla criminalitá organizzata”, en Il Fisco, 1989, p. 5939, citado en BACIGALUPO SAGGESE, “El tratamiento penal de las ganancias provenientes del delito”, cit.*
- Pontificia Universidad Católica del Perú. (2006). Perú.
- QUIROZ BERROCAL, J. (2007). *Impuesto a la Renta Neta Oculta por Incremento Patrimonial no Justificado y Tributación de la Ganancia Ilícita*. Lima: Ius Tributarius.
- RAIMONDI, C., & ATCHABAHIAN, A. (2000). *El Impuesto a las Ganancias*. Argentina: De Palma, 3ra ed., Revisada y Ampliada.
- Ramírez Cardona. (1995). *Derecho Tributario sustancial y Procedimental*, . Bogotá : 3ra Edición; .
- RAMPOLDI, L. (s.f.). *“Consideraciones acerca de la capacidad contributiva”, Obra colectiva dirigida por MARCELO R. LASCANO, Impuestos: Doctrinas Fundamentales..., op.cit.*
- Robles Moreno, C. (s.f.). Obtenido de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>

Robles Moreno, C. (2008). *Principios Constitucionales Tributarios, la documentación completa puede verificar en la página* <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>.

ROSEMBUJ, T. (1992). *El Impuesto sobre la renta de las Personas Física*. Madrid, España: Marcial Pons, 2da ed.

RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEON, F. (s.f.). *Impuesto a la Renta: Aspectos subjetivos*. (versión actualizada". Esta información puede ser consultada en la siguiente página web:<http://blog.pucp.edu.pe/item/52284/impuesto-a-la-renta-aspectos-subjetivos-v>.

Ruiz de Castilla, F. (2001). *"Capacidad Contributiva y Capacidad de Pago"*. Cusco noviembre 2001: Ponencia en VII Tributa.

RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E. (s.f.). *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 2017.

Sainz de Bujanda, F. (s.f.). *Lecciones de Derecho Financiero*.

Sainz de Bujanda, F. (1961). *Hacienda y Derecho citado por José Juan Ferreiro Lapatza Los elementos constitutivos de la obligación tributaria*.

SANABRIA O, R. (1999). *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*,. Lima Perú : Grafica Horizonte.

Sanabria Ortiz, R. (1999). *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*,. Lima Perú: Grafica Horizonte.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. (s.f.). Obtenido de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/01837-2009-AA.html>

Sentencias recaídas en los Expedientes de Amparo Nº 2762-2002-AA/TC. (s.f.).

(s.f.). *Sentencias recaídas en los Expedientes de Amparo Nºs 4382-2007-PA/Tc y 4985-2007-PA/TC*.

SOLER ROCH, M. (s.f.). *La Capacidad Contributiva Significa riqueza, con independencia del origen y por ello la ilicitud no supone para los sujetos que obtienen aquella, la exclusión del deber de contribuir*.

(s.f.). *El texto completo del Informe Nº 080-2011-SUNAT/2B0000 puede consultarse en la siguiente página web:* <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2011/informe-oficios/i080-2011.pdf>.

Souto Maior Borges, J. (2018). *EL CONTRADICTORIO E EL PROCESO JUDICIAL. UNA VISIÓN DIALÉCTICA*. Buenos Aires: oleinik.

(s.f.). Obtenido de https://www.google.com.pe/#hl=es&sclient=psyab&q=william+lugo+villafana&oq=William+Lugo+&gs_l=hp.3.0.0j0i30i3.979.3545.0.4887.13.12.0.1.1.0.532.3270.0j3j7j0j1j1.12.0...0.0...1c.1.12.psyab.Z3I2OTUOjqo&pbx=1&bav=on.2,or.r_qf.&bvm=bv.45960087,d.dmg&fp=54d

- Spisso , R. (1991). *“Derecho Constitucional Tributario”*,. Ediciones Desalma,.
- Spisso , R. (1991). *“Derecho Constitucional Tributario”*. Ediciones Desalma.
- TORRENT RUIZ, A. (2005). v. *patrimonium*. Madrid: Diccionario de Derecho Romano.
- TRILLO NAVARRO, J. F. (2008). *Delitos Económicos, la Respuesta Penal a los Rendimientos de la Delincuencia Económica*,. España: Dykinson.
- TUO. (s.f.). *Según el Texto Único Ordenado – TUO, aprobado por el Decreto Supremo No 179-2004-EF del 08-12-04.*
- Urquiza Olaechea, J. (1998). *Culpabilidad Penal, Artículo del Ministerio de Justicia, Una visión Moderna de la Teoría del Delito. Editado por la dirección Nacional de Asuntos Jurídicos*. Lima Perú.
- Velásquez Calderón, J., & Wilfredo Vargas , C. (1987). *Acerca del principio de legalidad en el Derecho Tributario Peruano*. . Op.Cit. P.101.: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol. Nº 12.
- Velásquez Calderón, J. M., & Vargas Cancino, W. (1997). *Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano*. Perú: Editora Grijley Primera edición.
- Villegas, H. B. (Lima, Marzo,1989). *“Los principios tributarios en la nueva Constitución de Córdoba”*. : Revista del Instituto Peruano .
- Welzel, H. (1976). *Derecho Penal Alemán Parte General 11va. Edición 2da. Edición Castellana. Traducción del Alemán por Juan Bustos Ramírez y Sergio Yañez Pérez*. Editorial Jurídica de Chile.
- Zaffaroni, E. R. (1982). *Tratado de Derecho Penal, Parte General, Tomo III y IV*. Buenos Aires.